ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 22.7.2024
COM(2024) 307 final

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

σύμφωνα με το άρθρο 410β της οδηγίας ΦΠΑ,
σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια
- ορισμός, αλυσίδες διανομής και κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται -

Πίνακας περιεχομένων

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ---------- 2

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ ---------- 2

3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ---------- 8

4. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΙΣΧΥΟΝΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ---------- 13

4.1 Γενικη αξιολογηση ---------- 13

4.2 Αξιολογηση συγκεκριμενων θεματων ---------- 18

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ---------- 22

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ — ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ — ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ (ΕΕ) 2016/1065 ΓΙΑ ΤΑ ΚΟΥΠΟΝΙΑ ---------- 25

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις 27 Ιουνίου 2016 το Συμβούλιο εξέδωσε οδηγία[1] για την τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ[2] σχετικά με την αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν κουπόνια (στο εξής: οδηγία για τα κουπόνια). Οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 2019, αλλά μόνο για τα κουπόνια που έχουν εκδοθεί μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2018.

Στόχος των αλλαγών αυτών είναι η απλούστευση, ο εκσυγχρονισμός και η εναρμόνιση των κανόνων ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κουπόνια[3], ιδίως «*για να εξασφαλιστεί βέβαιη και ομοιόμορφη αντιμετώπιση, να διασφαλιστεί η συνέπεια προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, να αποφευχθούν οι ασυνέπειες, η στρέβλωση του ανταγωνισμού, η διπλή φορολόγηση ή η μη φορολόγηση και να μειωθεί ο κίνδυνος της φοροαποφυγής*»[4].

Σύμφωνα με το άρθρο 410β της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ, η Επιτροπή, με βάση πληροφορίες που λαμβάνει από τα κράτη μέλη της ΕΕ (στο εξής: κράτη μέλη), πρέπει να υποβάλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο έκθεση αξιολόγησης σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ, ιδιαιτέρως όσον αφορά τον ορισμό των κουπονιών, τους κανόνες ΦΠΑ σχετικά με τη φορολόγηση των κουπονιών στην αλυσίδα διανομής και τα κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται, συνοδευόμενη εφόσον χρειάζεται από κατάλληλη πρόταση για την τροποποίηση των σχετικών κανόνων.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, στην παρούσα έκθεση αναλύεται η γενική εκτέλεση των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια σύμφωνα με πέντε κριτήρια (αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα, συνάφεια, συνοχή και ενωσιακή προστιθέμενη αξία) σε διάστημα 4 ετών από την αρχική τους εφαρμογή το 2019, ενώ ακολουθεί ειδική αξιολόγηση: i) του ορισμού των κουπονιών, ii) της φορολόγησης των κουπονιών στην αλυσίδα διανομής και iii) των κουπονιών που δεν εξαργυρώνονται. Στην έκθεση αξιολογείται η εφαρμογή των σχετικών διατάξεων με βάση τα αποτελέσματα έρευνας που πραγματοποιήθηκε στα κράτη μέλη από τις 27 Μαρτίου έως τις 9 Ιουνίου 2023[5]. Στη συνέχεια, εξάγονται συμπεράσματα αφού εξεταστεί αν θα ήταν σκόπιμη μια νομοθετική πρόταση για την τροποποίηση των σχετικών κανόνων.

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ

Ελλείψει κοινών κανόνων ΦΠΑ για την αντιμετώπιση των κουπονιών στην έκτη οδηγία ΦΠΑ[6] ή στην οδηγία ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν αναπτύξει διαφορετικές προσεγγίσεις με την πάροδο των ετών. Αυτό έχει οδηγήσει σε κινδύνους διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης,

---

1 Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών (ΕΕ L 177 της 1.7.2016, σ. 9) (οδηγία για τα κουπόνια).

2 Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1) (οδηγία ΦΠΑ).

3 Αιτιολογική σκέψη 13 της οδηγίας για τα κουπόνια.

4 Αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας για τα κουπόνια.

5 *Ερωτηματολόγιο σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1065 για τα κουπόνια*.

6 Οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 1) (έκτη οδηγία ΦΠΑ).

φοροαποφυγής και εμποδίων στην επιχειρηματική καινοτομία[7]. Επομένως, το 2012 η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση[8] για την αποσαφήνιση και την εναρμόνιση των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια.

Ωστόσο, στο στάδιο έγκρισης από το Συμβούλιο, ορισμένες από τις διατάξεις που είχε προτείνει η Επιτροπή δεν συμπεριλήφθηκαν. Ειδικότερα, η εγκριθείσα οδηγία για τα κουπόνια δεν περιέχει καμία διάταξη σχετικά με τα εκπτωτικά κουπόνια, τις προκαταβολές ή τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας για τη διανομή «κουπονιών πολλαπλών σκοπών» (στο εξής: ΚΠΣ). Όσον αφορά τις εκπτώσεις, οι αιτιολογικές σκέψεις της εγκριθείσας οδηγίας διευκρινίζουν μάλιστα ότι *οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται στα μέσα που παρέχουν στον κάτοχο δικαίωμα για έκπτωση κατά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών αλλά όχι δικαίωμα για λήψη των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.* Επίσης, δεν γίνεται καμία αναφορά στο γεγονός ότι από τον ορισμό του κουπονιού αποκλείεται κάθε μέσο που έχει ως αποκλειστικό σκοπό την πραγματοποίηση πληρωμών, ούτε στη σχέση μεταξύ των κανόνων για τα κουπόνια και των ειδικών κανόνων ΦΠΑ, όπως οι κανόνες για το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι αυτό οφείλεται εν μέρει στο ότι απαιτείται ομοφωνία στον τομέα της φορολογίας, στο πλαίσιο της οποίας οι συμβιβασμοί που επιτυγχάνονται συχνά παραβλέπουν ζητήματα που θα μπορούσαν ενδεχομένως να έχουν συμφωνηθεί από την πλειονότητα. Πράγματι, τα τελευταία χρόνια, αυτά και άλλα ζητήματα εφαρμογής συζητήθηκαν στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ[9], με αποτέλεσμα τη συμφωνία για δύο δέσμες κατευθυντήριων γραμμών[10] από την πλειονότητα των κρατών μελών (τμήμα 3), οι οποίες, παρότι δεν είναι νομικά δεσμευτικές, συμβάλλουν στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή των κοινών κανόνων ΦΠΑ.

i) Ο ορισμός των κουπονιών

Οι κανόνες που θεσπίστηκαν προβλέπουν ότι για να χαρακτηριστεί ένα μέσο ως κουπόνι πρέπει να πληρούνται σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: i) το μέσο συνεπάγεται την υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και ii) το μέσο ή η σχετική τεκμηρίωση προσδιορίζει τα αγαθά που θα παραδοθούν ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή την ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών.

---

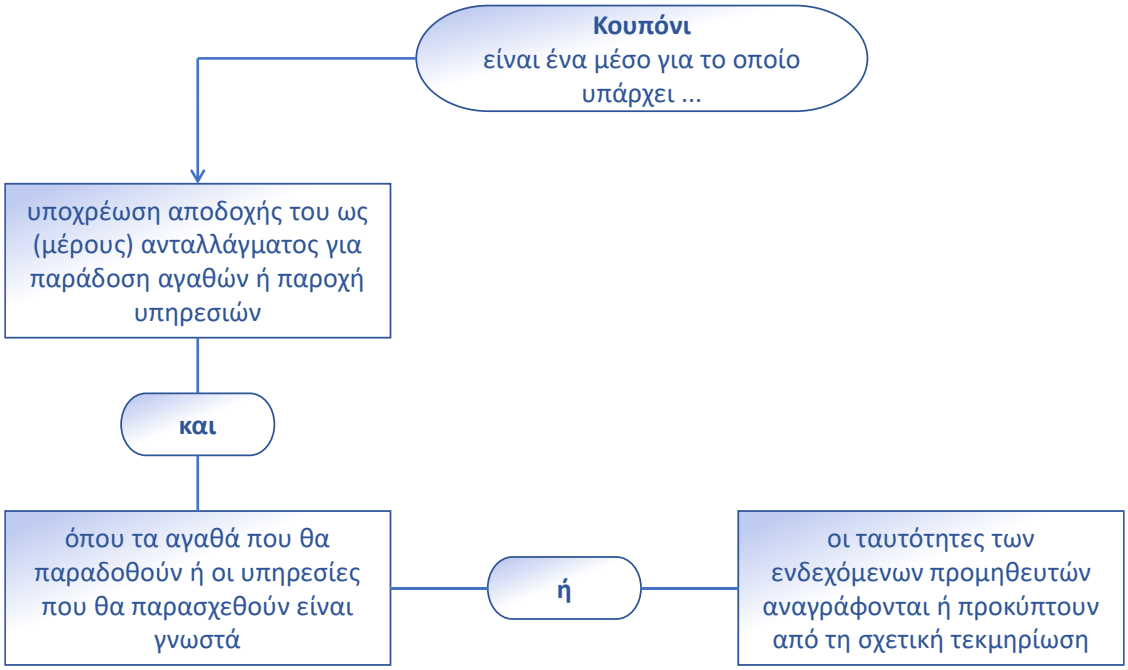
[7] Από την 114η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ, έγγραφο εργασίας αριθ. 983, *Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια*.

[8] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών [COM(2012) 206 της 10.5.2012].

[9] Με βάση το άρθρο 398 της οδηγίας ΦΠΑ «*1. Συγκροτείται συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία καλείται «επιτροπή ΦΠΑ». 2. Η επιτροπή ΦΠΑ αποτελείται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής. Η επιτροπή προεδρεύεται από αντιπρόσωπο της Επιτροπής. Η γραμματεία της επιτροπής εξασφαλίζεται από τις υπηρεσίες της Επιτροπής. 3. Η επιτροπή ΦΠΑ θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό. 4. Εκτός από τα σημεία που αποτελούν αντικείμενο διαβούλευσης σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, η επιτροπή ΦΠΑ εξετάζει τα ζητήματα που της υποβάλλει ο πρόεδρός της, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε έπειτα από αίτημα του αντιπροσώπου κράτους μέλους, σχετικά με την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων περί ΦΠΑ*».

[10] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 116η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1043, έγγραφο B, taxud.c.1(2023)4439781 και κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 122η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1074, έγγραφο C, taxud.c.1(2024)438498.

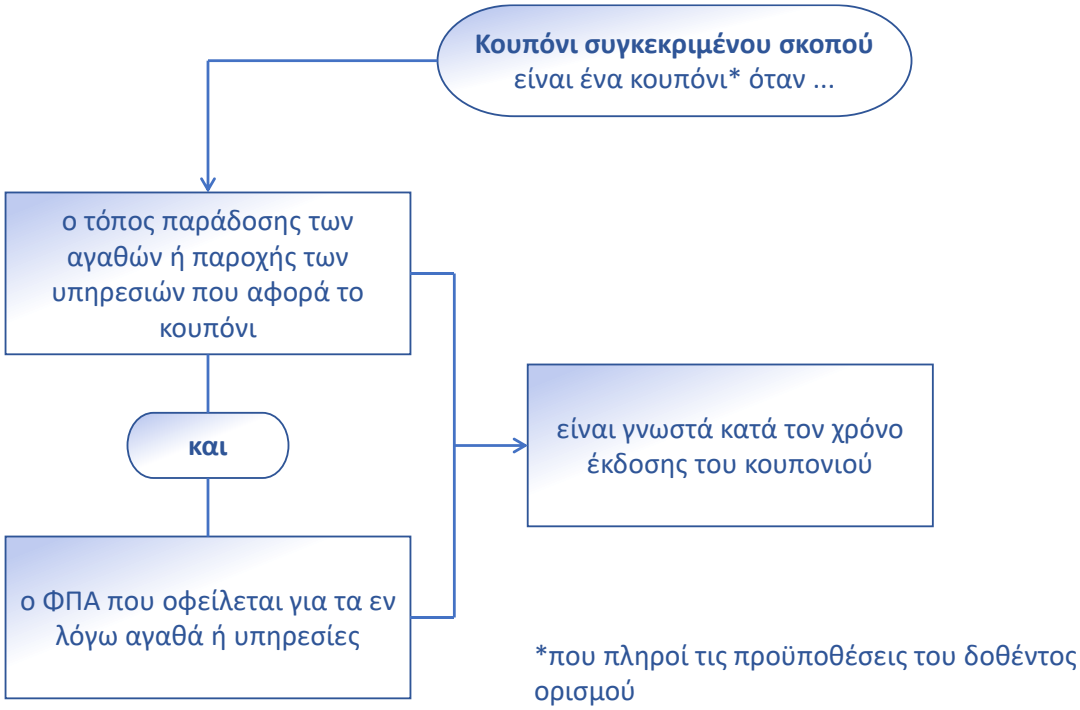
Διάγραμμα 1: Έννοια του κουπονιού[11]



Ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» (στο εξής: ΚΣΣ) νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού, ενώ όλα τα άλλα κουπόνια πέραν των ΚΣΣ αποτελούν «κουπόνια πολλαπλών σκοπών» (στο εξής: ΚΠΣ).

[11] Τα διαγράμματα 1 έως 5 προέρχονται από το έγγραφο εργασίας αριθ. 983 της επιτροπής ΦΠΑ «*Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια*».

Διάγραμμα 2: ΚΣΣ



Διάγραμμα 3: Έννοια του ΚΠΣ



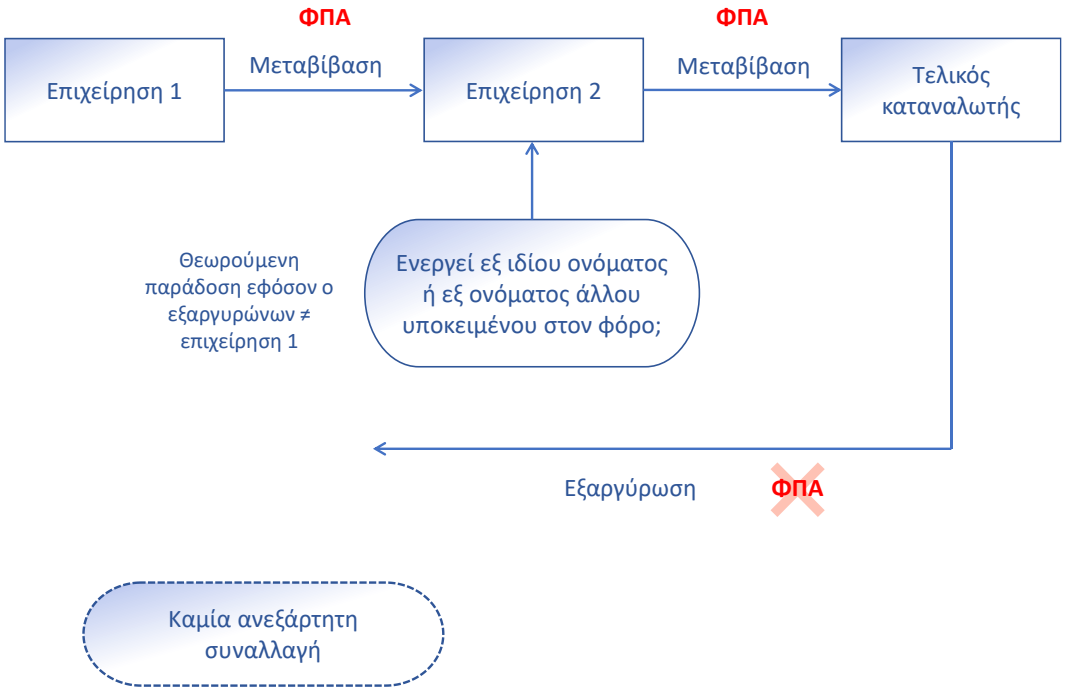
Οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας για τα κουπόνια διευκρινίζουν επίσης ότι *οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται στα μέσα που παρέχουν στον κάτοχο δικαίωμα για έκπτωση κατά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών αλλά όχι δικαίωμα για λήψη των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών*[12] και ότι *οι διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καμία αλλαγή όσον αφορά την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσων μεταφοράς, των εισιτηρίων εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, των γραμματοσήμων και παρόμοιων περιπτώσεων*[13].

[12] Αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας για τα κουπόνια.
[13] Αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας για τα κουπόνια.

ii) Αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ στην αλυσίδα διανομής

Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας για τα κουπόνια, όταν η αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ της σχετικής παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα ήδη από τη στιγμή έκδοσης, ο ΦΠΑ θα πρέπει να χρεώνεται σε κάθε μεταβίβαση ΚΣΣ, συμπεριλαμβανομένης και της έκδοσής του, ενώ η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι ΚΣΣ δεν θα πρέπει να θεωρείται ως ανεξάρτητη συναλλαγή.

Διάγραμμα 4: Κανόνες που διέπουν τη μεταβίβαση ΚΣΣ

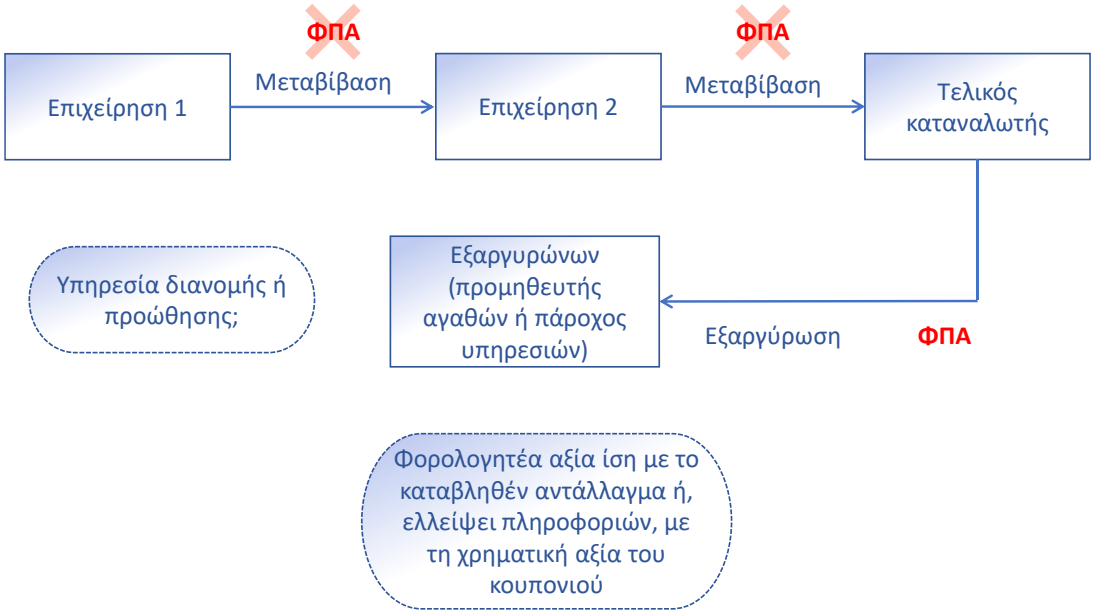


Όσον αφορά τη διανομή των ΚΣΣ, η οδηγία για τα κουπόνια διευκρίνισε ότι κάθε μεταβίβαση ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ ιδίου ονόματος, συμπεριλαμβανομένης και της έκδοσης του εν λόγω κουπονιού, θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει το κουπόνι[14]. Ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταλογίζεται επί του ανταλλάγματος που εισπράττεται για το ΚΣΣ σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ. Από την άλλη πλευρά, εάν ένα ΚΣΣ εκδίδεται ή διανέμεται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ ονόματος άλλου προσώπου, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν θεωρείται ότι συμμετέχει στη σχετική παράδοση ή παροχή.

Όσον αφορά τα ΚΠΣ, ο ΦΠΑ θα πρέπει αντ' αυτού να χρεώνεται όταν παρέχονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αφορά το κουπόνι και συνεπώς καμία προηγούμενη μεταβίβαση του ΚΠΣ δεν θα πρέπει να υπόκειται σε ΦΠΑ.

[14] Αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας για τα κουπόνια.

Διάγραμμα 5: Κανόνες που διέπουν τη μεταβίβαση ΚΠΣ



Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής ενός ΚΠΣ, μόνον οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης ή η διακριτή παροχή υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διανομής ή προώθησης, υπόκεινται σε ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο που δεν ενεργεί εξ ιδίου ονόματος λαμβάνει χωριστό αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ΚΠΣ, το εν λόγω αντάλλαγμα θα πρέπει να φορολογείται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες ΦΠΑ[15].

Τέλος, όσον αφορά τη φορολογητέα αξία ενός ΚΠΣ, στην οδηγία για τα κουπόνια διευκρινίστηκε ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι το ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ είναι ακριβές, με την επιφύλαξη του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, ο παραδίδων τα αγαθά ή ο παρέχων τις υπηρεσίες θα πρέπει να υπολογίζει τον ΦΠΑ επί του ανταλλάγματος που κατεβλήθη για το ΚΠΣ[16]. Ελλείψει τέτοιων διευκρινίσεων, η φορολογητέα αξία πρέπει να είναι ίση με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Στις περιπτώσεις όπου ένα ΚΠΣ χρησιμοποιείται μερικώς για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, η φορολογητέα αξία πρέπει να είναι ίση με το αντίστοιχο μέρος του ανταλλάγματος ή της χρηματικής αξίας, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

iii) Κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται

Όταν ένα ΚΠΣ χρησιμοποιείται μερικώς, η φορολογητέα αξία πρέπει να είναι ίση με το αντίστοιχο μέρος του ανταλλάγματος ή της χρηματικής αξίας, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες, παρότι διευκρινίζεται[17] ότι αυτό *δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών δεν*

[15] Αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας για τα κουπόνια.
[16] Αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας για τα κουπόνια.
[17] Αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας για τα κουπόνια.

εξαργυρώνεται από τον τελικό καταναλωτή κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για το κουπόνι αυτό παρακρατείται από τον πωλητή[18].

3. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Με βάση το άρθρο 2 της οδηγίας για τα κουπόνια:

1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, έως την 31η Δεκεμβρίου 2018 το αργότερο, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία. Κοινοποιούν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων. Εφαρμόζουν τις διατάξεις αυτές από την 1η Ιανουαρίου 2019.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των βασικών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που καλύπτει η παρούσα οδηγία.

Όσον αφορά την υποχρέωση κοινοποίησης στην Επιτροπή του κειμένου των νέων διατάξεων, πέντε διαδικασίες επί παραβάσει λόγω μη κοινοποίησης περατώθηκαν αφού η Κύπρος, η Τσεχία, η Ελλάδα, η Λετονία και η Ρουμανία κοινοποίησαν τα οικεία μέτρα μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο.

Ο έλεγχος συμμόρφωσης κάθε κράτους μέλους που διενήργησε η ΓΔ TAXUD[19] μετά την 1η Ιανουαρίου 2019 έδειξε ότι τέσσερα κράτη μέλη δεν είχαν τηρήσει τις προβλεπόμενες ημερομηνίες έναρξης ισχύος και εφαρμογής των νέων διατάξεων (στην Τσεχία οι τροποποιήσεις άρχισαν να ισχύουν από την 1η Απριλίου 2019, στη Δανία και τη Λετονία οι νέες διατάξεις εφαρμόστηκαν μόνο στα κουπόνια που εκδόθηκαν μετά την 1η Ιουλίου 2019 και στη Σλοβακία στα κουπόνια που εκδόθηκαν μετά τις 30 Σεπτεμβρίου 2019).

Επιπλέον, μετά τους ελέγχους συμμόρφωσης, η Επιτροπή κίνησε δύο διαδικασίες EU Pilot[20] έναντι της Βουλγαρίας και της Γαλλίας. Στην περίπτωση της Βουλγαρίας, η διαδικασία EU Pilot σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών γευμάτων περατώθηκε μετά την τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας από τις 18 Φεβρουαρίου 2022. Ειδικότερα, λόγω των τροποποιήσεων που επήλθαν, τα κουπόνια γευμάτων που θα μπορούσαν να ανταλλαγούν τόσο για παραδόσεις που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ όσο και για παραδόσεις που φορολογούνται με τον κανονικό συντελεστή, θεωρήθηκαν ως ΚΠΣ. Στην περίπτωση της Γαλλίας, η διαδικασία EU Pilot αφορούσε τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ΚΠΣ ελλείψει πληροφοριών σχετικά με το καταβληθέν αντάλλαγμα. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 73α της οδηγίας ΦΠΑ, στην περίπτωση αυτή, η φορολογητέα αξία είναι ίση με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Μετά την ανάλογη τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας, η οποία άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2022, ο φάκελος έκλεισε.

---

18 Αιτιολογική σκέψη 12 της οδηγίας για τα κουπόνια.

19 Ο έλεγχος συμμόρφωσης καλύπτει μόνο τα μέτρα μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο και όχι ζητήματα συγκεκριμένης εφαρμογής του νόμου.

20 Ο μηχανισμός EU Pilot είναι ένας μηχανισμός άτυπου διαλόγου μεταξύ της Επιτροπής και του εκάστοτε οικείου κράτους μέλους για θέματα που αφορούν πιθανές παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί πριν από την κίνηση επίσημης διαδικασίας επί παραβάσει.

Όσον αφορά τη νομολογία της ΕΕ, για πρώτη φορά[21] το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ) εξέτασε την οδηγία για τα κουπόνια στην υπόθεση *DSAB Destination Stockholm*[22], η οποία αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 30α της οδηγίας ΦΠΑ σε σχέση με την τουριστική κάρτα (city card). Με το υποβληθέν ερώτημα ζητήθηκε να προσδιοριστεί αν ένα μέσο το οποίο παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λαμβάνει διάφορες υπηρεσίες σε δεδομένο τόπο, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ένα ορισμένο ποσό, μπορεί να συνιστά «κουπόνι», κατά την έννοια του άρθρου 30α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, μολονότι, λόγω της περιορισμένης διάρκειας ισχύος του, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι σε θέση να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών, και ότι, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, μπορεί να συνιστά ΚΠΣ κατά την έννοια του άρθρου 30α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ.

Πρώτον, το ΔΕΕ έκρινε ότι φαινόταν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί ως κουπόνι σύμφωνα με το άρθρο 30α (υπό την προϋπόθεση ότι εξακριβώνεται και από το αιτούν δικαστήριο). Διευκρίνισε ότι οι δύο προϋποθέσεις είναι σωρευτικές: i) το μέσο πρέπει να συνεπάγεται την υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και ii) το μέσο ή η σχετική τεκμηρίωση πρέπει να προσδιορίζει τα αγαθά που θα παραδοθούν ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή την ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών ή παρόχων τους. Αντιθέτως, η διάρκεια ισχύος της οικείας κάρτας ή η ικανότητα του κατόχου να κάνει χρήση του συνόλου των υπηρεσιών που καλύπτονται από την εν λόγω κάρτα δεν αποτελούν κρίσιμα στοιχεία για τον χαρακτηρισμό της ως «κουπονιού» κατά την έννοια του άρθρου 30α. Δεύτερον, υπενθυμίστηκε ότι η επίμαχη κάρτα παρέχει δικαίωμα πρόσβασης σε διάφορες υπηρεσίες, οι οποίες υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ ή απαλλάσσονται από τον φόρο και ότι είναι αδύνατο να προβλεφθεί εκ των προτέρων ποιες υπηρεσίες θα επιλεγούν από τον κάτοχό της. Δεδομένου ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες δεν είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσης του εν λόγω μέσου, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ΚΣΣ. Επομένως, το ΔΕΕ έκρινε ότι το μέσο συνιστά ΚΠΣ κατά την έννοια του άρθρου 30α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι η έννοια αυτή έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα (όλα τα κουπόνια εκτός των ΚΣΣ αποτελούν ΚΠΣ).

Πιο πρόσφατα, η απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση *Finanzamt O (Bons à usage unique)*[23] επικεντρώθηκε στο αν μια αλυσίδα διανομής μεταξύ οικονομικών φορέων που ενεργούν εξ ιδίου ονόματος σε ολόκληρη την ΕΕ προτού παρασχεθούν στους τελικούς καταναλωτές οι υπηρεσίες που αφορά το κουπόνι μπορεί να επηρεάσει την προϋπόθεση ύπαρξης ΚΣΣ, δηλαδή ότι «*ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού*». Το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι ο χαρακτηρισμός ενός κουπονιού ως ΚΣΣ κατά την έννοια του άρθρου 30α παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται αποκλειστικά από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη, στις οποίες περιλαμβάνεται η προϋπόθεση ότι ο τόπος της παροχής προς τελικούς καταναλωτές των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι πρέπει να είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού, τούτο δε ανεξαρτήτως του αν το τελευταίο αποτελεί αντικείμενο μεταβιβάσεων μεταξύ υποκειμένων

---

21 Το ΔΕΕ αναφέρθηκε επίσης στα κουπόνια στην απόφασή του της 17ης Νοεμβρίου 2022 για την υπόθεση C-607/20, *GE Aircraft Engine Services*, EU:C:2022:884, μολονότι η απόφαση αυτή αφορούσε τους κανόνες που ίσχυαν πριν από την οδηγία για τα κουπόνια.

22 ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, DSAB Destination Stockholm, EU:C:2022:304.

23 ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.

στον φόρο οι οποίοι ενεργούν εξ ιδίου ονόματος και είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος κρατών μελών διαφορετικών από εκείνο στο οποίο βρίσκονται οι τελικοί καταναλωτές. Κατ' ουσίαν, το ΔΕΕ έκρινε ότι οι διαδοχικές μεταβιβάσεις ενός ΚΣΣ από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ενεργούν εξ ιδίου ονόματος, οι οποίες πρέπει να θεωρούνται ως παροχή την οποία αφορά το κουπόνι σύμφωνα με το άρθρο 30β παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο, δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση την αξιολόγηση που έγινε κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού σχετικά με το αν το κουπόνι αυτό χαρακτηρίζεται ως ΚΣΣ και, ειδικότερα, ως προς το αν ο τόπος παροχής των υπηρεσιών τις οποίες αφορά το κουπόνι είναι γνωστός κατά τον χρόνο της έκδοσης. Πράγματι, το ΔΕΕ επισήμανε ότι το άρθρο 30β παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνο σε κουπόνια που χαρακτηρίζονται (ήδη) ως ΚΣΣ σύμφωνα με τα δύο σωρευτικά κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 30α παράγραφος 2, τα οποία πρέπει να αξιολογούνται κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού. Το ΔΕΕ επισήμανε ότι διαφορετική ερμηνεία θα σήμαινε ότι ο χαρακτηρισμός ενός κουπονιού (ως ΚΣΣ ή ΚΠΣ) εξαρτάται από το αν μεταβιβάζεται εντός ενός μόνο κράτους μέλους ή στο πλαίσιο διασυνοριακής αλυσίδας διανομής. Αυτό θα αντέβαινε στους αρχικούς στόχους των διατάξεων περί ΦΠΑ σχετικά με τα κουπόνια, οι οποίες αποσκοπούσαν στην αποφυγή ασυνεπειών, της διπλής φορολόγησης ή της μη φορολόγησης και αναντιστοιχιών μεταξύ των κρατών μελών. Θα καθιστούσε επίσης πρακτικά αδύνατο τον χαρακτηρισμό οποιουδήποτε κουπονιού ως ΚΣΣ.

Επίσης, η επιτροπή ΦΠΑ συζήτησε επανειλημμένα θέματα νομικής ερμηνείας και εφαρμογής[24] με σκοπό να συμβάλει στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία για τα κουπόνια.

Ειδικότερα, η επιτροπή ΦΠΑ ανέλυσε τους κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια σε σχέση με τις τουριστικές κάρτες, τα μέσα πληρωμής και τις συναλλακτικές μάρκες, καθώς και τη σχέση τους με τα ειδικά καθεστώτα και τις απαλλαγές ΦΠΑ (δηλαδή απαλλαγές ιατρικών υπηρεσιών), συμπεριλαμβανομένων των ειδικών απαλλαγών που προβλέπονται για την εξαγωγή αγαθών.

Δεδομένης της στήριξης που παρείχε η πλειονότητα των κρατών μελών, η επιτροπή ΦΠΑ συμφώνησε επίσης σε δύο δέσμες κατευθυντήριων γραμμών[25] σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ, οι οποίες, μολονότι δεν είναι νομικά δεσμευτικές για τα κράτη μέλη, συμβάλλουν στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή των κοινών κανόνων ΦΠΑ[26].

Με την πρώτη δέσμη κατευθυντήριων γραμμών[27], συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα:

---

[24] Στην 112η [*Ενημερωτικό έγγραφο σχετικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των τουριστικών καρτών (city card) - taxud.c.1(2019)2690215*], την 114η [*Έγγραφο εργασίας αριθ. 983, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια, taxud.c.1(2019)7743273*], την 116η (*Έγγραφο εργασίας αριθ. 993, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια — περαιτέρω ανάλυση (taxud.c.1(2020)1245810*], την 117η [*Έγγραφο εργασίας αριθ. 1001, Κουπόνια και καθεστώς λιανικών εξαγωγών και εξαγωγές αγαθών, taxud.c.1(2020)6420470*] και την 122η συνεδρίαση [*Έγγραφο εργασίας αριθ. 1062, Κουπόνια με τη μορφή τουριστικών καρτών (city card) — συνέχεια, taxud.c.1 (2023) 1892223]*.

[25] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 116η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1043, έγγραφο B, taxud.c.1(2023)4439781 και κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 122η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1074, έγγραφο C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Άρθρο 398 της οδηγίας ΦΠΑ.

[27] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 116η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1043, έγγραφο B, taxud.c.1 (2023) 4439781.

1. Επειδή ένα κουπόνι είναι ένα μέσο για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι ενδεχόμενοι προμηθευτές προσδιορίζονται κατά τον χρόνο έκδοσης, η επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει ομόφωνα ότι πρέπει να θεωρείται μέσο περιορισμένου σκοπού.

2. Η επιτροπή ΦΠΑ έκρινε σχεδόν ομόφωνα ότι ένα κουπόνι δεν μπορεί να θεωρηθεί μέσο πληρωμής, δεδομένου ότι πρόκειται για μέσο που συνιστά αντάλλαγμα για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που είναι ενσωματωμένες σε αυτό και όχι μέσο που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κεφαλαίων. Συνεπώς, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η εξαργύρωση ενός κουπονιού δεν θεωρείται πληρωμή, αλλά άσκηση δικαιώματος απόκτησης των αγαθών ή υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι. Στο πλαίσιο αυτό, η επιτροπή ΦΠΑ επισημαίνει, σχεδόν ομόφωνα, ότι ο κάτοχος κουπονιού δικαιούται να επωφεληθεί από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες κατά την εξαργύρωση του κουπονιού που ο προμηθευτής υποχρεούται να αποδεχθεί ως αντάλλαγμα.

3. Η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει ομόφωνα ότι ένα κουπόνι μπορεί να χαρακτηριστεί ανάλογα μόνον εάν τα αγαθά που πρόκειται να παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν ή η ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών τους αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και προϋποθέσεών του. Όσον αφορά τις μάρκες, οι οποίες δεν αποτελούν ακόμη μέρος ρυθμιζόμενης αγοράς εντός της ΕΕ και των οποίων η φύση υπόκειται σε αλλαγές, η επιτροπή ΦΠΑ πιστεύει ομόφωνα ότι, καταρχήν, δεν θεωρούνται κουπόνια κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι ενδείκνυται μια κατά περίπτωση προσέγγιση όταν εξετάζεται αν μια μάρκα μπορεί να χαρακτηριστεί ως κουπόνι, ανάλογα με τον ειδικό χαρακτηρισμό και τη χρήση της.

4. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι οι διατάξεις των ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ, όπως αυτά που ισχύουν για τις μικρές επιχειρήσεις, τα πρακτορεία ταξιδιών ή τα μεταχειρισμένα αγαθά, τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, ως εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες ΦΠΑ, υπερισχύουν της εφαρμογής των κανόνων που εφαρμόζονται στα κουπόνια και άλλων γενικών κανόνων, όταν οποιοσδήποτε από τους εν λόγω κανόνες θα αντέβαινε στην ορθή εφαρμογή και τους στόχους του ειδικού καθεστώτος. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η φύση του κουπονιού δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι το πρόσωπο που εκδίδει ή μεταβιβάζει το κουπόνι πληροί τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος.

Με τη δεύτερη δέσμη κατευθυντήριων γραμμών[28], συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα:

1. Υπό το πρίσμα της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-637/20 *DSAB Destination Stockholm*, η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει ομόφωνα ότι, για να χαρακτηριστεί ως κουπόνι σύμφωνα με το άρθρο 30α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ, ένα μέσο όπως η τουριστική κάρτα i) πρέπει να συνεπάγεται την υποχρέωση αποδοχής του

[28] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 122η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1074, έγγραφο C, taxud.c.1(2024)438498.

ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και ii) τα αγαθά που πρόκειται να παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν ή η ταυτότητα των ενδεχόμενων προμηθευτών τους πρέπει να προσδιορίζονται στην τουριστική κάρτα ή στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης. Η επιτροπή ΦΠΑ επιβεβαιώνει επίσης ομόφωνα ότι οι προϋποθέσεις αυτές είναι σωρευτικές και πρέπει να πληρούνται αμφότερες για να χαρακτηριστεί οποιοδήποτε μέσο ως κουπόνι.

2. Δεδομένου ότι ο χαρακτηρισμός ενός μέσου εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά, η επιτροπή ΦΠΑ αναγνωρίζει ομόφωνα ότι δεν θα μπορούν απαραίτητα να χαρακτηριστούν ως κουπόνι όλες οι τουριστικές κάρτες. Ωστόσο, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι μια τουριστική κάρτα που παρέχει στον κάτοχό της το δικαίωμα να χρησιμοποιεί την κάρτα ως αντάλλαγμα για την είσοδο σε επιλεγμένα αξιοθέατα, η οποία θα παρασχεθεί από καθορισμένους τρίτους προμηθευτές, και για την πρόσβαση στη χρήση τουριστικών λεωφορείων και πλοίων που χορηγείται από τον εκδότη της τουριστικής κάρτας σε συγκεκριμένο τόπο για περιορισμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ένα καθορισμένο ποσό, θεωρείται κουπόνι σύμφωνα με το άρθρο 30α παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα πως, όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω τουριστικής κάρτας υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ ή εν μέρει απαλλάσσονται από τον φόρο, ώστε ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις υπηρεσίες να μην είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσης της τουριστικής κάρτας, η κάρτα πρέπει να κατατάσσεται στα κουπόνια πολλαπλών σκοπών σύμφωνα με το άρθρο 30α παράγραφος 3 της οδηγίας ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η φορολογητέα αξία για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών ισούται με το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την τουριστική κάρτα ή, ελλείψει πληροφοριών σχετικά με το εν λόγω αντάλλαγμα, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στην ίδια την τουριστική κάρτα ή στη σχετική τεκμηρίωση, μείον το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.

4. Όταν, όπως συμβαίνει στο πλαίσιο του εξεταζόμενου επιχειρηματικού μοντέλου, οι υπηρεσίες παρέχονται τόσο από τον εκδότη της τουριστικής κάρτας όσο και από τρίτους προμηθευτές, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η φορολογητέα αξία για την υπηρεσία που παρέχει ο εκδότης της τουριστικής κάρτας, η οποία συνίσταται στη λειτουργία τουριστικών λεωφορείων και πλοίων προς χρήση από τον κάτοχο της κάρτας, ισούται με το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την εν λόγω τουριστική κάρτα μείον το ποσό του ΦΠΑ, μειωμένο κατά τα ποσά που ενδεχομένως καταβάλλονται στους τρίτους παρόχους για τις υπηρεσίες που παρέχουν δυνάμει της εν λόγω τουριστικής κάρτας.

5. Σύμφωνα με το εξεταζόμενο επιχειρηματικό μοντέλο, όταν οι υπηρεσίες παρέχονται τόσο από τον εκδότη τουριστικής κάρτας όσο και από τρίτους παρόχους, η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι, όσον αφορά υπηρεσίες όπως η είσοδος σε μουσεία και αξιοθέατα ή σημεία ενδιαφέροντος που παρέχεται από τρίτο πάροχο στον κάτοχο της κάρτας για τα οποία χρησιμοποιείται ως αντάλλαγμα η τουριστική κάρτα, η φορολογητέα αξία είναι η χρηματική αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως αναγράφεται στη σχετική τεκμηρίωση, μείον το ποσό του ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω υπηρεσία. Όταν η συμφωνία μεταξύ του εκδότη της τουριστικής κάρτας και του τρίτου παρόχου ορίζει ότι η χρηματική αξία της υπηρεσίας αντιστοιχεί σε ποσοστό της κανονικής τιμής της, η επιτροπή ΦΠΑ

συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι η μείωση αυτή θεωρείται ως έκπτωση επί της τιμής που λαμβάνεται κατά τον χρόνο της παροχής.

4. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΙΣΧΥΟΝΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ

Η ακόλουθη αξιολόγηση βασίζεται στις πληροφορίες που ελήφθησαν από τα κράτη μέλη μέσω έρευνας από τις 27 Μαρτίου έως τις 9 Ιουνίου 2023, στην οποία απάντησαν όλα τα κράτη μέλη.

Η έρευνα περιλάμβανε 45 και 22 ερωτήσεις κλειστού και ανοικτού τύπου, αντίστοιχα, σχετικά με: i) τη γενική αξιολόγηση των επιπτώσεων της εφαρμογής της οδηγίας για τα κουπόνια σε διάστημα 4 ετών από την έκδοσή της και ii) ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με τον ορισμό των κουπονιών, τη διάκριση μεταξύ των ΚΣΣ και των ΚΠΣ, τη μεταβίβασή τους, τις φορολογητέες αξίες, τα εκπτωτικά κουπόνια και τα κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται (για λεπτομερή έκθεση των αποτελεσμάτων της έρευνας, βλ. παράρτημα — συνοπτική έκθεση).

Η γενική αξιολόγηση έδειξε ότι **τα κράτη μέλη, στην πλειονότητά τους, δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες για να απαντήσουν στις περισσότερες ερωτήσεις** αλλά, στο μέτρο που υπήρχαν διαθέσιμες πληροφορίες, **οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια θεωρείται ότι έχουν επιτύχει σε μεγάλο βαθμό τους στόχους τους και είναι ως επί το πλείστον συναφείς**. Όσον αφορά το δεύτερο μέρος της αξιολόγησης, ελήφθησαν **γενικά θετικά σχόλια** σχετικά με τις διατάξεις που διέπουν **τον ορισμό** των κουπονιών και τη **μεταβίβασή τους, ενώ μόνο μια μειονότητα κρατών μελών έθιξε συγκεκριμένα ζητήματα** τα οποία, ωστόσο, αφορούσαν κυρίως την εφαρμογή των κανόνων ως έχουν και τα οποία είχαν ήδη αποτελέσει αντικείμενο συζητήσεων στην επιτροπή ΦΠΑ ή αποφάσεων του ΔΕΕ.

4.1 Γενική αξιολόγηση

Αποτελεσματικότητα

Η ανάλυση έδειξε ότι **οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια επιτυγχάνουν ως επί το πλείστον τους στόχους τους**.

Όπως αναφέρεται στο τμήμα 1, σκοπός της οδηγίας για τα κουπόνια ήταν η απλούστευση, ο εκσυγχρονισμός και η εναρμόνιση των κανόνων ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κουπόνια[29] και ιδίως «*να εξασφαλιστεί βέβαιη και ομοιόμορφη αντιμετώπιση, να διασφαλιστεί η συνέπεια προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, να αποφευχθούν οι ασυνέπειες, η στρέβλωση του ανταγωνισμού, η διπλή φορολόγηση ή η μη φορολόγηση και να μειωθεί ο κίνδυνος της φοροαποφυγής*»[30].

Με βάση τις απαντήσεις στην έρευνα[31], **η πλειονότητα των κρατών μελών συμφώνησε** ότι η εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια κατά τα πρώτα 4 έτη έχει οδηγήσει, τουλάχιστον εν μέρει, σε i) **απλούστερη συμμόρφωση** και ii) **πιο ομοιόμορφες απαιτήσεις**.

Επιπλέον, από τον έλεγχο συμμόρφωσης που διενήργησε η ΓΔ TAXUD, όπως φαίνεται στο τμήμα 3, μολονότι περιορίζεται σε επίσημες πτυχές της νομοθεσίας, δεν διαπιστώθηκαν

[29] Αιτιολογική σκέψη 13 της οδηγίας για τα κουπόνια.
[30] Αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας για τα κουπόνια.
[31] Βλ. παράρτημα για τη συνοπτική έκθεση των απαντήσεων στην έρευνα.

σημαντικά προβλήματα στη μεταφορά των κανόνων για τα κουπόνια στο εθνικό δίκαιο από τα κράτη μέλη.

Το έργο που επιτελέστηκε τα τελευταία χρόνια στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ και οδήγησε στη συμφωνία για δύο δέσμες κατευθυντήριων γραμμών[32] συνέβαλε περαιτέρω στην επίτευξη του στόχου της εναρμόνισης.

Ως προς το αν οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια έχουν αντιμετωπίσει **ζητήματα που σχετίζονται με την απάτη, η μεγάλη πλειονότητα των κρατών μελών δεν διέθετε επαρκείς πληροφορίες**. Απαντώντας στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας, **μόνο μια μειονότητα κρατών μελών** επέστησε την προσοχή σε πιθανά **ζητήματα κατάχρησης**. Σύμφωνα με ένα κράτος μέλος, τα κουπόνια θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και υπάρχει κίνδυνος κατάχρησης της δυνατότητας των υποκειμένων στον φόρο να διαμορφώσουν ένα κουπόνι ως ΚΣΣ ή ΚΠΣ. Αυτός ο κίνδυνος κατάχρησης, λόγω της λεπτής διαχωριστικής γραμμής μεταξύ των ΚΣΣ και των ΚΠΣ, επισημάνθηκε επίσης από άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το οποίο δημιουργείται επίσης ευκαιρία για τους απατεώνες με τη θέσπιση νομικού τεκμηρίου βάσει του οποίου τα αγαθά θεωρείται ότι έχουν παραδοθεί ή ότι οι υπηρεσίες παρέχονται κατά την έκδοση ΚΣΣ. Σύμφωνα με άλλο κράτος μέλος, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να αλλάξουν το επιχειρηματικό τους μοντέλο μετά την έκδοση κουπονιού προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ΚΠΣ. Δύο άλλα κράτη μέλη επιβεβαίωσαν ότι οι εκδότες τείνουν να επεκτείνουν το φάσμα των αγαθών και υπηρεσιών που μπορούν να εξαργυρωθούν και υπόκεινται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, προκειμένου ένα κουπόνι να χαρακτηριστεί ως ΚΠΣ και όχι ως ΚΣΣ.

Αποδοτικότητα

Η ανάλυση έδειξε ότι τα **κράτη μέλη δεν διαθέτουν επαρκείς πληροφορίες** για να διαπιστώσουν αν οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια έχουν οδηγήσει σε κέρδη ή απώλειες αποδοτικότητας.

Πράγματι, από την έρευνα προέκυψε ότι **η συντριπτική πλειονότητα / σχεδόν όλα τα κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες** σχετικά με το αν, κατά τα πρώτα 4 έτη, οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του διοικητικού κόστους για τις εταιρείες που εκδίδουν και/ή μεταβιβάζουν ΚΣΣ ή ΚΠΣ και για τις φορολογικές/τελωνειακές διοικήσεις.

Οι απαντήσεις στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας δείχνουν ότι τα περισσότερα από τα προβλήματα που ανέκυψαν με την εφαρμογή των νέων κανόνων, τόσο για τις φορολογικές διοικήσεις όσο και για τους υποκείμενους στον φόρο, αφορούσαν τον χαρακτηρισμό ορισμένων μέσων (π.χ. τουριστικές κάρτες ή μάρκες) και τη διάκριση μεταξύ ΚΣΣ και ΚΠΣ. Άλλα ζητήματα αφορούσαν τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας των ΚΠΣ και τη μεταβίβασή τους (π.χ. υπηρεσίες διανομής και ΚΠΣ που εξαργυρώνονται). Ωστόσο, τα ζητήματα αυτά τέθηκαν από μια μειονότητα κρατών μελών και αφορούσαν θέματα που ήδη συζητούνται από την επιτροπή ΦΠΑ, ενώ όλα αναφέρονται σε πτυχές της εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων.

[32] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 116η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1043, έγγραφο B, taxud.c.1(2023)4439781 και κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 122η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1074, έγγραφο C, taxud.c.1(2024)438498.

Συνάφεια

Στον βαθμό που υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες στα κράτη μέλη, η ανάλυση έδειξε ότι **οι ισχύοντες κανόνες θεωρούνται ως επί το πλείστον συναφείς**.

Πράγματι, στην έρευνα, **η πλειονότητα των κρατών μελών συμφώνησε** ότι η εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια κατά τα πρώτα 4 έτη είχε οδηγήσει, τουλάχιστον εν μέρει, σε **κανόνες** ΦΠΑ για τα κουπόνια που ήταν **προσαρμοσμένοι σε διάφορα επιχειρηματικά μοντέλα**.

Σχεδόν τα μισά κράτη μέλη συμφώνησαν επίσης ότι η εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια είχε οδηγήσει, τουλάχιστον εν μέρει, σε **κανόνες ΦΠΑ που ήταν κατάλληλοι για την αντιμετώπιση νέων και επικείμενων επιχειρηματικών μοντέλων**. **Τα υπόλοιπα μισά** (εκτός από ένα[33]) κράτη μέλη **δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες** ώστε να είναι σε θέση να εκφράσουν την άποψή τους επ' αυτού του θέματος.

Σχεδόν τα μισά[34] κράτη μέλη συμφώνησαν ότι η εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια είχε οδηγήσει, τουλάχιστον εν μέρει, σε **κανόνες ΦΠΑ που ήταν κατάλληλοι για την αντιμετώπιση διασυνοριακών καταστάσεων**. Στο πλαίσιο αυτό, **τα μισά κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες**.

Στο πλαίσιο αυτό, απαντώντας στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας, μόνο μια μειονότητα κρατών μελών ανέφερε τη διάκριση μεταξύ κουπονιών και άλλων νέων μέσων (όπως μάρκες, κλειδιά παιχνιδιών) και το διασυνοριακό εμπόριο κουπονιών ως πιθανή πηγή προβλημάτων. Ενώ όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ των διαφόρων μέσων, όπως προαναφέρθηκε, βρίσκονται σε εξέλιξη συζητήσεις στην επιτροπή ΦΠΑ, σε σχέση με το διασυνοριακό εμπόριο κουπονιών εκδόθηκε πρόσφατα απόφαση από το ΔΕΕ[35].

Συνοχή

Η ανάλυση έδειξε ότι οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια **συνάδουν με τις αρχές του συστήματος ΦΠΑ**.

Όπως προαναφέρθηκε, ένας από τους στόχους της οδηγίας για τα κουπόνια ήταν η διασφάλιση της συνέπειας προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών.

Αυτό διασφαλίζεται για τα ΚΣΣ από τον κανόνα[36] σύμφωνα με τον οποίο κάθε **μεταβίβαση ενός ΚΣΣ** πρέπει να θεωρείται παράδοση των υποκείμενων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ενώ η πραγματική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών με αντάλλαγμα το ΚΣΣ δεν θεωρείται ανεξάρτητη συναλλαγή. Ο κανόνας αυτός ισχύει επειδή, όσον αφορά τα εν λόγω κουπόνια, ο τόπος παράδοσης/παροχής και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα υποκείμενα αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης. Τούτο συνάδει επίσης με το πλάσμα δικαίου του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, πρέπει να θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες όταν

33 Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε «καθόλου».
34 Δύο κράτη μέλη απάντησαν «καθόλου».
35 ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.
36 Άρθρο 30β παράγραφος 1 της οδηγίας ΦΠΑ.

ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου. Σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου ενός ΚΣΣ είναι το συνολικό τίμημα που λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για το εν λόγω ΚΣΣ (συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υπηρεσίας διαμεσολάβησης).

Η συνέπεια με το σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζεται επίσης από τον **κανόνα**[37] **που ισχύει για τα ΚΠΣ**, σύμφωνα με τον οποίο ο ΦΠΑ επί των υποκείμενων αγαθών και υπηρεσιών χρεώνεται μόνο κατά την εξαργύρωση. Αυτό ισχύει διότι όσον αφορά τα ΚΠΣ είναι αναγκαία η αναμονή έως την πραγματική παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών προκειμένου να γίνει γνωστός ο οφειλόμενος ΦΠΑ. Μ' αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται ότι η φορολογική αντιμετώπιση της συναλλαγής είναι η ίδια, ανεξάρτητα από το αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες παρέχονται μέσω της χρήσης κουπονιού. Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας βάσει του ειδικού κανόνα του άρθρου 73α της οδηγίας ΦΠΑ διασφαλίζει επίσης τη συνέπεια με την αρχή του ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία η βάση επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο πρέπει να εισπράττουν οι φορολογικές αρχές, δεν μπορεί να υπερβαίνει το αντάλλαγμα που πράγματι κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής[38]. Γι' αυτόν τον λόγο, η φορολογητέα αξία ισούται με το αντάλλαγμα που καταβάλλεται, όταν είναι γνωστό, ή άλλως, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ΚΠΣ ή στη σχετική τεκμηρίωση, μείον τον ΦΠΑ επί των παρεχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Όταν η **μεταβίβαση του ΚΠΣ** πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον πραγματικό προμηθευτή των αγαθών ή πάροχο των υπηρεσιών, πρέπει να επιβάλλεται ΦΠΑ σε κάθε παροχή υπηρεσιών διανομής ή προώθησης στο πλαίσιο της αλυσίδας. Αυτό συνάδει επίσης με το σύστημα ΦΠΑ, διασφαλίζοντας ότι το σύνολο των φορολογητέων πράξεων που συνδέονται με ένα ΚΠΣ —τη διανομή του και την παράδοση των υποκείμενων αγαθών ή την παροχή των υποκείμενων υπηρεσιών— φορολογείται με ολοκληρωμένο, ουδέτερο και διαφανή τρόπο. Η φορολογητέα αξία για τις εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ.

Η συνέπεια με το σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζεται επίσης όταν, όπως συμφωνήθηκε από την επιτροπή ΦΠΑ, i) οι διατάξεις των **ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ**, όπως αυτά που ισχύουν για τις μικρές επιχειρήσεις, τα πρακτορεία ταξιδιών ή τα μεταχειρισμένα αγαθά, τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, ως εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες ΦΠΑ, υπερισχύουν της εφαρμογής των κανόνων για τα κουπόνια και άλλων γενικών κανόνων, όταν οποιοσδήποτε από τους κανόνες αυτούς θα αντέβαινε στην ορθή εφαρμογή και τους στόχους του ειδικού καθεστώτος και ii) η φύση του κουπονιού δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι το πρόσωπο που εκδίδει ή μεταβιβάζει το κουπόνι πληροί τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος.

Όσον αφορά την αλληλεπίδραση των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια **με άλλες πρωτοβουλίες πολιτικής**, με την αρχική πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ διευκρινίστηκε ότι *[μια] υπηρεσία πληρωμής κατά την έννοια της οδηγίας 2007/64/ΕΚ*[39] *δεν θεωρείται κουπόνι*. Μολονότι η διάταξη αυτή αποκλείσθηκε όταν

---

37 Άρθρο 30β παράγραφος 2 της οδηγίας ΦΠΑ.

38 ΔΕΕ, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996 στην υπόθεση C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400, σκέψη 19.

39 Στη συνέχεια καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2015/2366 (οδηγία για τις υπηρεσίες πληρωμών — PSD2).

εγκρίθηκαν οι κανόνες στο Συμβούλιο, μετά από δύο έγγραφα[40], συμφωνήθηκαν κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ βάσει των οποίων, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, «*ένα **κουπόνι** δεν μπορεί να θεωρηθεί μέσο πληρωμής, δεδομένου ότι πρόκειται για μέσο που αποτελεί το αντάλλαγμα για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που είναι ενσωματωμένες σε αυτό και **όχι μέσο που έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρηματικών ποσών***». Πράγματι, ο κάτοχος κουπονιού δικαιούται να επωφεληθεί από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες κατά την εξαργύρωση του κουπονιού το οποίο ο προμηθευτής υποχρεούται να αποδεχθεί ως αντάλλαγμα. Τα συμπεράσματα αυτά συνήχθησαν από την επιτροπή ΦΠΑ επίσης με βάση τον ορισμό του «**μέσου πληρωμών**» στο πλαίσιο της οδηγίας για τις υπηρεσίες πληρωμών (PSD2)[41], το οποίο σημαίνει εξατομικευμένη συσκευή και/ή σειρά διαδικασιών που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του χρήστη υπηρεσιών πληρωμών και του παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που **χρησιμοποιείται για την έναρξη εντολής πληρωμής**.

Ενωσιακή προστιθέμενη αξία

Όπως προαναφέρθηκε, η οδηγία για τα κουπόνια αποσκοπεί στην αποσαφήνιση και την εναρμόνιση των κανόνων σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ, ελλείψει των οποίων τα κράτη μέλη είχαν αναπτύξει μη συντονισμένες λύσεις, με αποτέλεσμα κινδύνους διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης, φοροαποφυγής και εμποδίων στην επιχειρηματική καινοτομία.

Τα προβλήματα που εξετάζονται στην οδηγία για τα κουπόνια έχουν μια διάσταση που αφορά την ενιαία αγορά, δεδομένου ότι η έλλειψη ομοιόμορφης αντιμετώπισης των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ σε ολόκληρη την ΕΕ θα μπορούσε να οδηγήσει σε στρεβλώσεις τις οποίες θα πρέπει να αποτρέψει το κοινό σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ διασφαλίζοντας την ορθή λειτουργία της αγοράς. Τα εν λόγω προβλήματα δεν θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν μόνο από τα κράτη μέλη. **Στο πλαίσιο αυτό, η ενωσιακή προστιθέμενη αξία διασφαλίζεται από τους ισχύοντες κανόνες.**

Ωστόσο, στις απαντήσεις στην έρευνα, δεν εκφράστηκαν σαφείς απόψεις σχετικά με το θέμα αυτό. **Σχεδόν τα μισά**[42] κράτη μέλη συμφώνησαν ότι οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια **παρείχαν οφέλη στη φορολογική/τελωνειακή διοίκηση**, τουλάχιστον εν μέρει, παρότι σχεδόν τα μισά κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με το θέμα αυτό.

Τα περισσότερα κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με το αν οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια παρείχαν **οφέλη στον τομέα**. Ομοίως, η συντριπτική πλειονότητα/σχεδόν όλα τα κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με το αν

---

40 114η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ, έγγραφο εργασίας αριθ. 983, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια [taxud.c.1(2019)7743273], 116η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ, έγγραφο εργασίας αριθ. 993, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια — περαιτέρω ανάλυση [taxud.c.1(2020)1245810].

41 Οδηγία (ΕΕ) 2015/2366 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2015, σχετικά με υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των οδηγιών 2002/65/ΕΚ, 2009/110/ΕΚ και 2013/36/ΕΕ και του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1093/2010 και την κατάργηση της οδηγίας 2007/64/ΕΚ (ΕΕ L 337 της 23.12.2015, σ. 35).

42 Τρία κράτη μέλη απάντησαν «καθόλου».

οι κανόνες αυτοί είχαν οδηγήσει σε αύξηση του **εγχώριου ή διασυνοριακού εμπορίου κουπονιών**.

4.2 Αξιολόγηση συγκεκριμένων θεμάτων

Εκτός από τη γενική αξιολόγηση σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ, διενεργήθηκε ειδική αξιολόγηση, ιδίως όσον αφορά τον ορισμό των κουπονιών, τους κανόνες ΦΠΑ σχετικά με τη φορολόγηση των κουπονιών στην αλυσίδα διανομής και τα κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται.

Όπως προέκυψε από την έρευνα, ελήφθησαν **γενικά θετικά σχόλια** σχετικά με τις διατάξεις που ρυθμίζουν **τον ορισμό** των κουπονιών και τη **μεταβίβασή** τους.

Τα περισσότερα κράτη μέλη συμφώνησαν / συμφώνησαν απόλυτα ότι οι διατάξεις σχετικά με τον γενικό ορισμό του κουπονιού, τον ορισμό των ΚΣΣ και τη διάκρισή τους από τα ΚΠΣ και τη μεταβίβαση των ΚΣΣ και των ΚΠΣ i) **είναι σαφείς και εύκολες στην εφαρμογή** και επιτρέπουν στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις και ii) **είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο** προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους[43]. Η πλειονότητα των κρατών μελών συμφώνησε επίσης ότι οι εν λόγω διατάξεις έδωσαν τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να **επιβάλει τους ισχύοντες κανόνες**.

Όσον αφορά τη **διανομή ΚΠΣ**, για την οποία δεν υπάρχει ειδική διάταξη στην οδηγία για τα κουπόνια, τα **περισσότερα κράτη μέλη συμφώνησαν** ότι η διανομή από υποκείμενο στον φόρο, διαφορετικό από τον εκδότη του κουπονιού, αποτελεί παροχή υπηρεσιών για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ και ότι η φορολογητέα αξία για μια τέτοια υπηρεσία διανομής ισούται με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του κουπονιού και της καταβληθείσας τιμής αγοράς, μείον το ποσό του ΦΠΑ που συνδέεται με την παρεχόμενη υπηρεσία διανομής. Όσον αφορά τα «**εκπτωτικά κουπόνια**», σε σχέση με τα οποία ούτε η οδηγία για τα κουπόνια περιλαμβάνει ειδικό κανόνα, **τα μισά / τα περισσότερα κράτη μέλη δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες** για να εκφράσουν την άποψή τους σχετικά με το αν η διανομή τους από υποκείμενο στον φόρο, διαφορετικό από τον εκδότη του κουπονιού, συνιστά παροχή υπηρεσίας εξαργύρωσης εάν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι λαμβάνει αντάλλαγμα από τον εκδότη[44] και ποια είναι η φορολογητέα αξία για την εν λόγω υπηρεσία διανομής.

Όσον αφορά τα **κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται**, για τα οποία και πάλι δεν υπάρχει ειδική διάταξη στην οδηγία για τα κουπόνια, τα κράτη μέλη **είναι διχασμένα** ως προς τις ειδικές **οδηγίες** που τους παρασχέθηκαν για την αντιμετώπισή τους από πλευράς ΦΠΑ.

Απαντώντας στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας (βλ. παράρτημα για τη συνοπτική έκθεση), **μόνο μια μειονότητα κρατών μελών έθεσε συγκεκριμένα ζητήματα** σχετικά με την εφαρμογή των ισχυόντων κανόνων. Τα κύρια προβλήματα που εντοπίστηκαν αφορούσαν

---

43 Με μία εξαίρεση. Όχι η πλειονότητα, αλλά σχεδόν τα μισά κράτη μέλη συμφώνησαν ότι οι διατάξεις σχετικά με τον «θεωρούμενο προμηθευτή» αναφορικά με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο, καθώς είναι οι προμηθευτές αγαθών / πάροχοι υπηρεσιών και όχι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, ενεργώντας εξ ιδίου ονόματος, εξέδωσαν το ΚΣΣ, προκειμένου να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις τους.

44 Ωστόσο, σύμφωνα με δέκα κράτη μέλη, η απάντηση ήταν «ναι».

ζητήματα **που ήδη συζητούνται από την επιτροπή ΦΠΑ**, όπως ο χαρακτηρισμός ενός μέσου ως κουπονιού και, στη συνέχεια, αφού διαπιστωθεί η ύπαρξη κουπονιού, η διάκριση μεταξύ ΚΣΣ και ΚΠΣ. Άλλα ζητήματα **αφορούσαν την εφαρμογή των ισχυόντων κανόνων**, όπως το διασυνοριακό εμπόριο κουπονιών (το οποίο πρόσφατα αποτέλεσε το επίκεντρο απόφασης του ΔΕΕ) και ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας, ιδίως για την εξαργύρωση των ΚΠΣ και των συναφών υπηρεσιών διανομής, ή σε σχέση με μη ρυθμιζόμενες πτυχές της νομοθεσίας, όπως η διαχείριση των κουπονιών που δεν εξαργυρώνονται. Σύνοψη των σημαντικότερων ζητημάτων παρατίθεται στη συνέχεια.

Ορισμός και χαρακτηρισμός κουπονιού

- Επτά κράτη μέλη έθιξαν τη **διασυνοριακή εξαργύρωση και διανομή κουπονιών**. Πέντε κράτη μέλη ανέφεραν το πρόβλημα του χαρακτηρισμού ενός κουπονιού ως ΚΣΣ όταν πρόκειται για διασυνοριακές συναλλαγές [σχετικά με τη δυσκολία διάκρισης μεταξύ των ΚΣΣ και των ΚΠΣ, αναφέρθηκε η υπόθεση *Finanzamt O (Bons à usage unique)*]. Από τα εν λόγω κράτη μέλη, δύο ανέφεραν το ζήτημα της κανονιστικής αλλαγής του φορολογικού συντελεστή ή της μεταβολής του τόπου παροχής μετά την έκδοση του ΚΣΣ. Ένα άλλο διερωτήθηκε αν ο χαρακτηρισμός ενός κουπονιού ως ΚΣΣ θα μπορούσε να επηρεαστεί από το γεγονός ότι τα περιθώρια χρεώνονται σε ολόκληρη την αλυσίδα διανομής, με αποτέλεσμα να μεταβάλλεται η φορολογητέα αξία. Τέλος, δύο κράτη μέλη υπενθύμισαν αντίστοιχα τη σημασία του ορθού χαρακτηρισμού του μέσου στο πλαίσιο της μεταβίβασής του και την πολυπλοκότητα που αντιμετωπίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο όσον αφορά τα ΚΣΣ που περιλαμβάνονται σε αλυσίδα παραδόσεων.

- Έξι κράτη μέλη έθεσαν το ζήτημα του χαρακτηρισμού της **τουριστικής κάρτας** (ωστόσο, αυτό συνέβη κατά κύριο λόγο πριν από τη συμφωνία για μια δέσμη κατευθυντήριων γραμμών[45] για συναφή θέματα στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ — τμήμα 3). Σύμφωνα με δύο κράτη μέλη, η υπόθεση *DSAB Destination Stockholm* δημιούργησε νέα ερωτήματα σχετικά με τον ορισμό του κουπονιού. Σύμφωνα με άλλο κράτος μέλος, ένα μέσο που αντιπροσωπεύει μόνο κατ' αποκοπή συνδρομή (απεριόριστη χρήση μιας υπηρεσίας σε ορισμένο χρονικό διάστημα) δεν θα πρέπει να αποτελεί κουπόνι. Ένα κράτος μέλος αναφέρθηκε στις συζητήσεις της επιτροπής ΦΠΑ για τις τουριστικές κάρτες σε σχέση με τις δυσκολίες που ανακύπτουν με τους ισχύοντες κανόνες για τις μεταβιβάσεις ΚΠΣ. Δύο κράτη μέλη ανέφεραν τη δυσκολία διαφοροποίησης μεταξύ των ΚΣΣ και των ΚΠΣ (ένα από αυτά έθιξε επίσης την ίδια δυσκολία για την παροχή υπηρεσιών) όσον αφορά τις τουριστικές κάρτες.

- Πέντε κράτη μέλη έθιξαν το ζήτημα του χαρακτηρισμού των **μαρκών**. Στο πλαίσιο αυτό, η επιτροπή ΦΠΑ στις κατευθυντήριες γραμμές της ήταν της άποψης ότι, καταρχήν, οι μάρκες δεν θεωρούνται κουπόνια κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, παρότι ενδείκνυται μια κατά περίπτωση προσέγγιση όταν εξετάζεται αν μια μάρκα μπορεί να χαρακτηριστεί κουπόνι. Στην έρευνα, δύο κράτη μέλη επισήμαναν ότι μια κατά περίπτωση προσέγγιση μπορεί να οδηγήσει σε μη εναρμονισμένη εφαρμογή των κανόνων και δεν εγγυάται ασφάλεια δικαίου, ενώ τρία κράτη μέλη ανέφεραν τις μάρκες / τα κλειδιά παιχνιδιών και τους κωδικούς ενεργοποίησης παιχνιδιών που πωλούνται από ηλεκτρονικές πλατφόρμες

[45] Κατευθυντήριες γραμμές που συμφωνήθηκαν κατά την 122η συνεδρίαση, έγγραφο εργασίας αριθ. 1074, έγγραφο C, taxud.c.1(2024)438498.

και τις «μάρκες υπηρεσιών ICO[46]» στο πλαίσιο των δυσκολιών χαρακτηρισμού των κουπονιών και διάκρισης μεταξύ ΚΣΣ και ΚΠΣ.

- Πέντε κράτη μέλη ανέφεραν τις **εκπτωτικές κάρτες**. Σύμφωνα με ένα από αυτά, η κάρτα που δεν παρέχει δικαίωμα λήψης συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών, αλλά παρέχει μόνο τη δυνατότητα έκπτωσης, δεν θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως κουπόνι. Ένα άλλο κράτος μέλος αντιμετώπισε δυσκολίες σε σχέση με τον χαρακτηρισμό των μέσων μεικτού σκοπού που λειτουργούν τόσο ως κουπόνια όσο και ως εκπτωτικές κάρτες. Τρία κράτη μέλη δυσκολεύονταν να κάνουν διάκριση μεταξύ κουπονιού και εκπτωτικής κάρτας.

- Τέσσερα κράτη μέλη ανέφεραν τις **προκαταβολές**. Ένα κράτος μέλος έθεσε το ζήτημα του χαρακτηρισμού των προκαταβολών ως ΚΣΣ, ΚΠΣ ή παροχής υπηρεσιών. Ένα άλλο διερωτήθηκε αν η απόδειξη της προκαταβολής θα μπορούσε να συνιστά κουπόνι. Ένα τρίτο κράτος μέλος παρείχε το παράδειγμα κράτησης με προκαταβολή που θα μπορούσε να τροποποιηθεί έως και 1 μήνα πριν από την έναρξη της διαμονής και διερωτήθηκε αν αυτό θα μπορούσε να συνιστά ΚΠΣ. Τέλος, ένα κράτος μέλος επισήμανε ότι, κατά τη μεταβίβαση ενός ΚΣΣ, η πληρωμή μπορεί να θεωρηθεί εσφαλμένα ως προκαταβολή για την προμήθεια/παροχή.

- Τέσσερα κράτη μέλη έθιξαν το ζήτημα του χαρακτηρισμού του **μέσου πληρωμής**. Όπως προαναφέρθηκε, μετά από δύο έγγραφα[47] και συζητήσεις στην επιτροπή ΦΠΑ, συμφωνήθηκαν κατευθυντήριες γραμμές βάσει των οποίων ένα κουπόνι δεν μπορεί να θεωρηθεί μέσο πληρωμής. Στην έρευνα, τρία κράτη μέλη ανέφεραν ότι είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ κουπονιών και μέσων πληρωμής, ενώ ένα κράτος μέλος ανέφερε το παράδειγμα των «πόντων που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο ενός συστήματος ανταλλαγής» και αν θα πρέπει να θεωρούνται μέσα πληρωμής ή κουπόνια.

- Τρία κράτη μέλη ανέφεραν τις **δωροκάρτες, τις κάρτες-ξυστό και τα προπληρωμένα κουπόνια**, ιδίως σε ό,τι αφορά τη δυσκολία χαρακτηρισμού των δωροκαρτών (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από προηγούμενες αγορές), των προπληρωμένων καρτών που εκδίδονται από «τηλεχειριστές», των προπληρωμένων καρτών καυσίμων, των καρτών τύπου ξυστό και των κουπονιών που παρέχουν το δικαίωμα δωρεάν λήψης εμπορευμάτων.

- Δύο κράτη μέλη έθεσαν το ζήτημα του χαρακτηρισμού των **εισιτηρίων**, ιδίως σε σχέση με την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας για τα κουπόνια, η οποία διευκρινίζει ότι οι διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καμία αλλαγή της αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσων μεταφοράς, των εισιτηρίων εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, των γραμματοσήμων και παρόμοιων περιπτώσεων.

- Η σχέση με τα **ειδικά καθεστώτα και τις απαλλαγές** τέθηκε από δύο κράτη μέλη, ιδίως όσον αφορά το αν η παρουσία στην αλυσίδα εφοδιασμού μιας απαλλασσόμενης μικρομεσαίας επιχείρησης (ΜΜΕ) ή, αντιθέτως, ενός υποκειμένου στον φόρο που δεν διαθέτει την προσωπική αναγνώριση για απαλλαγή από τον ΦΠΑ (π.χ. ιατρικές υπηρεσίες)

---

46 ICO σημαίνει Initial Coin Offering (αρχική προσφορά εικονικού νομίσματος).

47 Έγγραφα εργασίας αριθ. 983, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια, taxud.c.1(2019)7743273 και αριθ. 993, Ερωτήσεις που τέθηκαν μετά την εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια — περαιτέρω ανάλυση, taxud.c.1(2020)1245810.

θα μπορούσε να αλλάξει τη φύση ενός κουπονιού και τον χαρακτηρισμό ενός κουπονιού ως ΚΣΣ εφόσον θα μπορούσε να εφαρμοστεί πιθανή απαλλαγή για ταξιδιώτες εκτός ΕΕ.

Κανόνες ΦΠΑ για τη φορολόγηση των κουπονιών στην αλυσίδα διανομής:

Μεταβίβαση ΚΣΣ

- **Μεταβίβαση εξ ιδίου ονόματος**. Τρία κράτη μέλη ανέφεραν προβλήματα όσον αφορά τη διαπίστωση αν ένας υποκείμενος στον φόρο σε ολόκληρη την αλυσίδα διανομής ενεργεί εξ ιδίου ονόματος.

- Τέσσερα κράτη μέλη ανέφεραν τη **μεταβίβαση εξ ονόματος άλλου υποκειμένου στον φόρο**, συμπεριλαμβανομένων των δυσκολιών που ανακύπτουν με τις φορολογικές υποχρεώσεις στο κράτος μέλος εξαργύρωσης του κουπονιού, με τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας (και σε ποιον θα πρέπει να τιμολογηθεί η αμοιβή) και με τον καθορισμό του χρόνου παροχής.

- **Η σχέση με τα ειδικά καθεστώτα που συνδέονται με τις μεταβιβάσεις ενός ΚΣΣ** αναφέρθηκε από δύο κράτη μέλη σε σχέση με το αν η παροχή ενός ΚΣΣ θα πρέπει να φορολογείται όταν ο εκδότης και/ή ο εξαργυρώνων απαλλάσσονται βάσει του καθεστώτος για τις ΜΜΕ και το πρόβλημα της έλλειψης έκπτωσης του φόρου επί των εισροών σε περίπτωση απαλλασσόμενης ΜΜΕ στην αλυσίδα διανομής.

- Δύο κράτη μέλη ανέφεραν τον **κανόνα του θεωρούμενου προμηθευτή σε σχέση με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ** όσον αφορά τις προκλήσεις που συνεπάγεται η εφαρμογή του εν λόγω κανόνα και τις διαφορετικές ερμηνείες των φορολογικών διοικήσεων σχετικά με τη φορολογητέα αξία της παράδοσης ή της παροχής που πραγματοποιείται από τον θεωρούμενο προμηθευτή και τις απορρέουσες υποχρεώσεις τιμολόγησης.

Διανομή ΚΠΣ

- Το ζήτημα της **φορολογητέας βάσης των υπηρεσιών διανομής** τέθηκε από έξι κράτη μέλη που επισήμαναν ιδίως τη δυσκολία υπολογισμού της φορολογητέας βάσης όταν το αντάλλαγμα δεν τιμολογείται χωριστά ή εάν, στο πλαίσιο της αλυσίδας, το κουπόνι διανέμεται σε τιμή χαμηλότερη από την ονομαστική του αξία. Διευκρινίστηκε επίσης ότι ο κανόνας σχετικά με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της καταβληθείσας τιμής αγοράς, μείον το ποσό του ΦΠΑ που σχετίζεται με την παρεχόμενη υπηρεσία διανομής, εφαρμόζεται εάν δεν έχει καθοριστεί χωριστή αμοιβή για την υπηρεσία.

- **Η διάκριση μεταξύ διαφορετικών παροχών** τέθηκε από τρία κράτη μέλη, τα οποία ανέφεραν ειδικότερα τη δυσκολία διάκρισης μεταξύ της παροχής του ίδιου του ΚΠΣ και της παροχής υπηρεσιών διανομής για λογαριασμό άλλου υποκειμένου στον φόρο.

- Δύο κράτη μέλη έθιξαν τις **ενέργειες για λογαριασμό άλλου** όσον αφορά, ειδικότερα, το ζήτημα του προσδιορισμού του προσώπου για το οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες σε αλυσίδα διανομής με πολλούς διαμεσολαβητές.

- Δύο κράτη μέλη έθεσαν το ζήτημα των **υποχρεώσεων τιμολόγησης**.

Φορολογητέα αξία κατά την εξαργύρωση των ΚΠΣ

Απαντώντας στις κλειστές ερωτήσεις της έρευνας, **τα περισσότερα κράτη μέλη συμφώνησαν / συμφώνησαν απόλυτα ότι οι διατάξεις σχετικά με τη φορολογητέα αξία για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ΚΠΣ είναι σαφείς και εύκολες στην εφαρμογή** και δίνουν τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις. Σχεδόν τα μισά κράτη μέλη συμφώνησαν επίσης ότι οι διατάξεις αυτές είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους και ότι οι διατάξεις αυτές δίνουν τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να επιβάλλει τους εφαρμοστέους κανόνες.

Στο πλαίσιο των ανοικτών ερωτήσεων της έρευνας, **έντεκα κράτη μέλη διατύπωσαν παρατηρήσεις σχετικά με το ζήτημα αυτό** επισημαίνοντας ιδίως τις δυσκολίες καθορισμού της φορολογητέας αξίας, ειδικότερα στην περίπτωση των τουριστικών καρτών ή των ΚΠΣ που σχετίζονται με πολλαπλά αγαθά / πολλαπλές υπηρεσίες, τη δυσκολία έκπτωσης από τη φορολογητέα αξία κάθε φορά που το κουπόνι χρησιμοποιείται εν μέρει και το πρόβλημα των κουπονιών χωρίς χρηματική αξία όταν το καταβληθέν αντάλλαγμα είναι άγνωστο. Εκφράστηκαν αμφιβολίες ως προς το ποιον αφορά το «αντάλλαγμα που καταβλήθηκε για το κουπόνι» (δηλαδή την τιμή που κατέβαλε ο πελάτης στον τελευταίο διανομέα ή ο εκδότης στον προμηθευτή). Τέλος, επισημάνθηκε ότι ενδέχεται να προκύψει αντίφαση με τον βασικό κανόνα σχετικά με τη φορολογητέα αξία όταν οι κανόνες για τα ΚΠΣ έχουν ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση διαφορετικού ποσού από το ποσό που πράγματι εισπράττει ο προμηθευτής/πάροχος από τον εκδότη του κουπονιού.

Κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται

Έξι κράτη μέλη ανέφεραν προβλήματα με τα κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται, ιδίως όσον αφορά το αν θα φορολογηθεί ή όχι το αντάλλαγμα που παρακρατήθηκε και δεν επιστράφηκε και τον πιθανό χαρακτηρισμό του ως ανταλλάγματος για υπηρεσία διανομής/προώθησης ή «υπηρεσία διαθεσιμότητας» από τον προμηθευτή στον κάτοχο του ΚΠΣ. Επισημάνθηκε επίσης ότι η έλλειψη ρύθμισης μπορεί να εντείνει το ζήτημα των ΚΠΣ αντί των ΚΣΣ, προκειμένου να καθυστερήσει το απαιτητό του ΦΠΑ και να αποφευχθεί η πληρωμή σε περίπτωση μη εξαργύρωσης.

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την 1η Ιανουαρίου 2019, στην ΕΕ εφαρμόζονται κοινοί κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια. Στην παρούσα έκθεση, σύμφωνα με το άρθρο 410β της οδηγίας ΦΠΑ, αξιολογήθηκαν η εκτέλεση και η εφαρμογή τους από τα κράτη μέλη κατά τα 4 έτη από την πρώτη θέσπιση των κανόνων (μεταξύ 2019 και 2022).

Αρχικά, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση με στόχο την αποσαφήνιση και την εναρμόνιση των εφαρμοστέων κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια, ελλείψει των οποίων τα κράτη μέλη είχαν αναπτύξει μη συντονισμένες λύσεις, με αποτέλεσμα να υπάρχει κίνδυνος διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης. Από τις διατάξεις που προβλέπονταν στην αρχική πρόταση της Επιτροπής, ορισμένες δεν εγκρίθηκαν τελικά από το Συμβούλιο, με αποτέλεσμα ορισμένα ειδικά ζητήματα (π.χ. υπηρεσίες πληρωμής) να μην καλύπτονται από τους ισχύοντες κανόνες[48]. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, η επιτροπή ΦΠΑ συνέβαλε στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων διατάξεων, με τη συζήτηση πέντε εγγράφων εργασίας και τη συμφωνία για δύο δέσμες

[48] Τμήμα 2.

κατευθυντήριων γραμμών από την πλειονότητα των κρατών μελών σε σχέση με τα κουπόνια και τη σχέση τους με τα μέσα πληρωμής, τις μάρκες, τα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ και τις τουριστικές κάρτες, καλύπτοντας έτσι ορισμένες πτυχές που δεν καλύπτονται από τους κανόνες που εγκρίθηκαν στο Συμβούλιο[49].

Όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων από τα κράτη μέλη κατά τα πρώτα 4 έτη, από τους ελέγχους συμμόρφωσης δεν εντοπίστηκαν σημαντικά προβλήματα όσον αφορά την επίσημη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο και δεν έχουν κινηθεί διαδικασίες επί παραβάσει. Έως τώρα, το ΔΕΕ έχει εκδώσει μόνο δύο αποφάσεις σχετικά με τους νέους κανόνες που θεσπίστηκαν με την οδηγία για τα κουπόνια (σχετικά με τις τουριστικές κάρτες και τη διασυνοριακή διανομή κουπονιού)[50].

Τα αποτελέσματα της έρευνας, που διενεργήθηκε από τις 27 Μαρτίου έως τις 9 Ιουνίου 2023, δείχνουν ότι, δεδομένης της σύντομης περιόδου εφαρμογής των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια, τα **κράτη μέλη δεν είχαν αρκετό χρόνο** για να συλλέξουν αποδεικτικά στοιχεία, να διενεργήσουν ελέγχους και να εκφέρουν οριστική κρίση σχετικά με τη γενική εκτέλεση των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια.

Ωστόσο, στον βαθμό που υπήρχαν διαθέσιμες πληροφορίες, τα κράτη μέλη επιβεβαιώνουν ότι **οι κοινοί κανόνες της ΕΕ για τα κουπόνια έχουν αντιμετωπίσει σε μεγάλο βαθμό τον κατακερματισμό και την πολυπλοκότητα της εφαρμογής του ΦΠΑ σε διάφορα επιχειρηματικά μοντέλα, με αποτέλεσμα απλούστερους κανόνες και πιο ομοιόμορφη εφαρμογή σε ολόκληρη την ΕΕ**. Ειδικότερα, οι κανόνες ΦΠΑ για τα κουπόνια επιτυγχάνουν τους στόχους τους διασφαλίζοντας πιο ομοιόμορφες απαιτήσεις και απλούστερη συμμόρφωση. Επίσης, θεωρούνται ως επί το πλείστον συναφείς, στον βαθμό που υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες στα κράτη μέλη, δεδομένου ότι προσαρμόστηκαν σε διάφορα επιχειρηματικά μοντέλα, και είναι κατάλληλοι για την αντιμετώπιση νέων και επικείμενων μοντέλων και διασυνοριακών καταστάσεων. Επίσης, φαίνεται ότι οι κανόνες για τα κουπόνια, όπως αναλύονται στην παρούσα έκθεση, συνάδουν με το γενικό σύστημα ΦΠΑ. Τέλος, οι κανόνες αυτοί εξασφαλίζουν ενωσιακή προστιθέμενη αξία αντιμετωπίζοντας τα προβλήματα της ομοιόμορφης εφαρμογής και της διπλής φορολόγησης ή της μη φορολόγησης σε ολόκληρη την ΕΕ[51].

Όσον αφορά την αξιολόγηση των ειδικών κανόνων, **οι διατάξεις σχετικά με τον γενικό ορισμό του κουπονιού, τον ορισμό των ΚΣΣ και τη διάκρισή τους από τα ΚΠΣ και τη μεταβίβαση των ΚΣΣ και των ΚΠΣ θεωρούνται ως επί το πλείστον σαφείς και εύκολες στην εφαρμογή** από τις εθνικές διοικήσεις, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να παρέχουν σαφείς οδηγίες και να επιβάλλουν τους εφαρμοστέους κανόνες, και είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους.

Μόνο μια μειονότητα των κρατών μελών επισήμανε ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια στις απαντήσεις τους στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας. Όσον αφορά τον ορισμό των κουπονιών, της αλυσίδας διανομής τους και των κουπονιών που δεν εξαργυρώνονται, τα οποία ήταν στο επίκεντρο της παρούσας έκθεσης, τα ζητήματα που αναφέρθηκαν συχνότερα αφορούσαν τη διάκριση ανάμεσα στα κουπόνια και

[49] Τμήμα 3.
[50] Τμήμα 3.
[51] Τμήμα 4.1.

άλλα είδη μέσων (π.χ. μάρκες) και μεταξύ ΚΠΣ και ΚΣΣ, ιδίως στο πλαίσιο του διασυνοριακού εμπορίου ή των τουριστικών καρτών. Άλλα ζητήματα αφορούν τον ποσοτικό προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας για υπηρεσίες διανομής ΚΠΣ και για την εξαργύρωσή τους, καθώς και την αντιμετώπιση των κουπονιών που δεν εξαργυρώνονται[52]. Τα ζητήματα αυτά **αφορούσαν κυρίως πτυχές της εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων** και όχι νέες νομοθετικές πτυχές που έπρεπε να εξεταστούν και αποτέλεσαν **κυρίως αντικείμενο προηγούμενων/συνεχιζόμενων συζητήσεων** στην επιτροπή ΦΠΑ (και σε πρόσφατη απόφαση του ΔΕΕ), οι οποίες συνέβαλαν σημαντικά στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Συνεπώς, φαίνεται από την παρούσα έκθεση ότι οι στόχοι της οδηγίας για τα κουπόνια έχουν επιτευχθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, ενώ ορισμένα ειδικά ζητήματα εφαρμογής δεν έχουν αντιμετωπιστεί ακόμη. Ωστόσο, στο μεγαλύτερο μέρος της έκθεσης συνολικά επισημαίνεται ότι, δεδομένου ότι έχουν παρέλθει μόνο λίγα έτη, **τα περισσότερα κράτη μέλη δεν διαθέτουν ακόμη επαρκείς πληροφορίες για την ορθή αξιολόγηση της εκτέλεσης των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια**. Ειδικά όταν ερωτήθηκαν σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ισχυόντων κανόνων ως προς τη μείωση του διοικητικού κόστους για τις εταιρείες που εκδίδουν ή μεταβιβάζουν ΚΣΣ ή ΚΠΣ, και για τις φορολογικές/τελωνειακές διοικήσεις, τα οφέλη που αποφέρουν στον τομέα, την αύξηση του εγχώριου και διασυνοριακού εμπορίου κουπονιών ή ζητήματα απάτης, η συντριπτική πλειονότητα των κρατών μελών δεν ήταν σε θέση να δώσει απαντήσεις επειδή δεν είχαν πληροφορίες στη διάθεσή τους[53].

Με βάση τα ανωτέρω, δεδομένης της σύντομης περιόδου εφαρμογής των κανόνων ΦΠΑ για τα κουπόνια και των περιορισμένων διαθέσιμων στοιχείων για την αξιολόγηση, η Επιτροπή είναι της άποψης ότι **οποιαδήποτε πρόταση τροποποίησης των ισχυόντων κανόνων θα ήταν πρόωρη**. Επιπλέον, δεδομένων των προκαταρκτικών απόψεων που επιβεβαιώνουν τις περισσότερες φορές την επίτευξη των κύριων στόχων της οδηγίας για τα κουπόνια, **θα ήταν επίσης ακατάλληλη η υποβολή πρότασης τροποποίησης**. Μόνο μια μειονότητα κρατών μελών έθιξε ζητήματα τα οποία, ωστόσο, αφορούσαν κυρίως την εφαρμογή των κανόνων ως έχουν και τα οποία είχαν ήδη αποτελέσει αντικείμενο συζητήσεων στην επιτροπή ΦΠΑ, ενώ οι λίγες απόψεις σχετικά με νέες πτυχές που δεν καλύπτονται από την ισχύουσα νομοθεσία δεν περιλάμβαναν αρκετά εμπεριστατωμένη ανάλυση ώστε να αποτελέσουν τη βάση για νέα νομοθετική πρόταση. Κατά τη γνώμη της Επιτροπής, και όπως προκύπτει από τις απαντήσεις στην έρευνα, θα πρέπει αντιθέτως να δοθεί έμφαση στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των ισχυόντων κανόνων και να συνεχιστούν οι εργασίες στο **καταλληλότερο φόρουμ της επιτροπής ΦΠΑ**, ο ρόλος της οποίας είναι να εξετάζει ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων περί ΦΠΑ και η οποία, μολονότι δεν οδηγεί σε δεσμευτικές αποφάσεις για τα κράτη μέλη, έχει αποδειχθεί σε βάθος χρόνου ότι έχει συμβάλει σημαντικά στην πιο ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ.

[52] Τμήμα 4.2.
[53] Παράρτημα — Συνοπτική έκθεση.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ — ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ — ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ (ΕΕ) 2016/1065 ΓΙΑ ΤΑ ΚΟΥΠΟΝΙΑ

Η έρευνα, η οποία απευθυνόταν στα κράτη μέλη, διενεργήθηκε από τις 27 Μαρτίου έως τις 9 Ιουνίου 2023. Όλα τα κράτη μέλη απάντησαν στο ερωτηματολόγιο.

Η πλειονότητα των κρατών μελών συμφώνησε / συμφώνησε απόλυτα ότι:

- Ο γενικός ορισμός του κουπονιού:
    - είναι σαφής και εύκολος στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	17	62,96 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	0	0 %
Δεν απαντώ	0	0 %

    - είναι σαφής για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	0	0 %
Συμφωνώ	16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	8	29,63 %
Διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	1	3,7 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Ο ορισμός του ΚΣΣ:
    - είναι σαφής και εύκολος στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	21	77,78 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ	1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	1	3,7 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- και η διάκρισή του από το ΚΠΣ είναι σαφής για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	0	0 %
Συμφωνώ	18	66,67 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ	1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	4	14,81 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Οι σωρευτικές προϋποθέσεις γνώσης του τόπου παροχής και του οφειλόμενου ΦΠΑ δίνουν τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να ορίσει τι είναι ένα ΚΣΣ και να το διακρίνει από το ΚΠΣ

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	22	81,48 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ	1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	0	0 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ από υποκείμενους στον φόρο που ενεργούν εξ ιδίου ονόματος:

    - είναι σαφής και εύκολη στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο για τις διάφορες φορολογητέες πράξεις σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	21	77,78 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	3	11,11 %
Διαφωνώ	1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	0	0 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- παρέχει στην εθνική διοίκηση τη δυνατότητα να επιβάλει τους εφαρμοστέους κανόνες σχετικά με τις διάφορες φορολογητέες πράξεις σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		3	11,11 %
Συμφωνώ		17	62,96 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		5	18,52 %
Διαφωνώ		0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		2	7,41 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- είναι σαφής για τους υποκείμενους στον φόρο που ενεργούν εξ ιδίου ονόματος προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους σε σχέση με διάφορες φορολογητέες πράξεις.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		1	3,7 %
Συμφωνώ		18	66,67 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		4	14,81 %
Διαφωνώ		2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		2	7,41 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ όταν ο προμηθευτής αγαθών / ο πάροχος υπηρεσιών δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ενεργώντας εξ ιδίου ονόματος, εξέδωσε το ΚΣΣ:

  - είναι σαφής και εύκολη στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σχετικά με την εφαρμογή του κανόνα του «θεωρούμενου προμηθευτή» σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		3	11,11 %
Συμφωνώ		17	62,96 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		6	22,22 %
Διαφωνώ		0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		1	3,7 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να επιβάλει τον κανόνα του «θεωρούμενου προμηθευτή» σε μεμονωμένες περιπτώσεις.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	3	11,11 %
Συμφωνώ	13	48,15 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	8	29,63 %
Διαφωνώ	0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	3	11,11 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ ονόματος άλλου υποκειμένου στον φόρο:

  - είναι σαφής και εύκολη στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο για τις διάφορες φορολογητέες πράξεις σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	5	18,52 %
Συμφωνώ	16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	3	11,11 %
Διαφωνώ	1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	2	7,41 %
Δεν απαντώ	0	0 %

  - παρέχει στην εθνική διοίκηση τη δυνατότητα να επιβάλει τους εφαρμοστέους κανόνες σχετικά με τις διάφορες φορολογητέες πράξεις σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	3	11,11 %
Συμφωνώ	16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	5	18,52 %
Διαφωνώ	0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	3	11,11 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- είναι σαφής για τους υποκείμενους στον φόρο που ενεργούν εξ ονόματος άλλου υποκειμένου στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		1	3,7 %
Συμφωνώ		16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		6	22,22 %
Διαφωνώ		1	3,7 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		3	11,11 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΠΣ από υποκείμενους στον φόρο που όντως παραδίδουν τα αγαθά / παρέχουν τις υπηρεσίες είναι σαφής και εύκολη στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παρέχει σαφείς οδηγίες στους εν λόγω υποκείμενους στον φόρο, σύμφωνα με τις οποίες καμία μεταβίβαση ΚΠΣ πριν από την πραγματική παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής και μόνον η εξαργύρωσή του έναντι της πραγματικής παράδοσης αγαθών / παροχής υπηρεσιών υπόκειται σε ΦΠΑ.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		3	11,11 %
Συμφωνώ		19	70,37 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		4	14,81 %
Διαφωνώ		0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		1	3,7 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΠΣ από υποκείμενους στον φόρο εκτός από τον υποκείμενο στον φόρο που όντως παραδίδει τα αγαθά / παρέχει τις υπηρεσίες είναι σαφής και εύκολη στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να παρέχει σαφείς οδηγίες στους εν λόγω υποκείμενους στον φόρο σχετικά με την ύπαρξη οποιασδήποτε παροχής υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διανομής ή προώθησης.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα		2	7,41 %
Συμφωνώ		16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ		6	22,22 %
Διαφωνώ		2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα		0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		1	3,7 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- Η διάταξη σχετικά με τις μεταβιβάσεις ΚΠΣ:

- δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να επιβάλει τους εφαρμοστέους κανόνες σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	14	51,85 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	9	33,33 %
Διαφωνώ	0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	2	7,41 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- είναι σαφής για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	1	3,7 %
Συμφωνώ	17	62,96 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	3	11,11 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Ο πρωτεύων κανόνας σύμφωνα με τον οποίο η φορολογητέα αξία για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ένα ΚΠΣ ισούται με το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για το κουπόνι είναι σαφής και εύκολος στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	16	59,26 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	1	3,7 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Ο δευτερεύων κανόνας σύμφωνα με τον οποίο η φορολογητέα αξία για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ένα ΚΠΣ ισούται με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση είναι σαφής και εύκολος στην εφαρμογή και δίνει τη δυνατότητα στη φορολογική

διοίκηση να παράσχει σαφείς οδηγίες στους υποκείμενους στον φόρο σε μεμονωμένες περιπτώσεις.

	Απαντήσεις	Αναλογία
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	14	51,85 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	7	25,93 %
Διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	2	7,41 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Η διανομή ΚΠΣ από υποκείμενο στον φόρο, διαφορετικό από τον εκδότη του κουπονιού, αποτελεί παροχή υπηρεσίας για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ.

	Απαντήσεις	Αναλογία
Ναι	23	85,19 %
Όχι	2	7,41 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	2	7,41 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- Η φορολογητέα αξία της υπηρεσίας διανομής ενός ΚΠΣ ισούται με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του κουπονιού και της καταβληθείσας τιμής αγοράς, μείον το ποσό του ΦΠΑ που σχετίζεται με την παρεχόμενη υπηρεσία διανομής.

	Απαντήσεις	Αναλογία
Ναι	19	70,37 %
Όχι	4	14,81 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	4	14,81 %
Δεν απαντώ	0	0 %

17 κράτη μέλη παρείχαν ειδικές οδηγίες σχετικά με την αλυσίδα διανομής των ΚΠΣ, κατά κύριο λόγο με τη μορφή διοικητικών οδηγιών.

	Απαντήσεις	Αναλογία
Ναι	17	62,96 %
Όχι	10	37,04 %
Δεν απαντώ	0	0 %

	Απαντήσεις	Αναλογία
Νομοθεσία	2	7,41 %
Διοικητικές κατευθυντήριες γραμμές	12	44,44 %
Μεμονωμένη απόφαση	2	7,41 %
Άλλο	1	3,7 %
Δεν απαντώ	10	37,04 %

Σχεδόν τα μισά κράτη μέλη συμφώνησαν / συμφώνησαν απόλυτα ότι:

- οι διατάξεις σχετικά με τον «θεωρούμενο προμηθευτή» σε σχέση με τις μεταβιβάσεις ΚΣΣ είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι είναι οι προμηθευτές αγαθών / πάροχοι υπηρεσιών και δεν είναι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, ενεργώντας εξ ιδίου ονόματος, εξέδωσαν το ΚΣΣ, προκειμένου να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	11	40,74 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	7	25,93 %
Διαφωνώ	0	0 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	7	25,93 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- η διάταξη σχετικά με τη φορολογητέα αξία για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ένα ΚΠΣ δίνει τη δυνατότητα στην εθνική διοίκηση να εφαρμόζει τους εφαρμοστέους κανόνες σε μεμονωμένες περιπτώσεις·

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	2	7,41 %
Συμφωνώ	10	37,04 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	10	37,04 %
Διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	3	11,11 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- οι διατάξεις σχετικά με τη φορολογητέα αξία για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε σχέση με ένα ΚΠΣ είναι σαφείς για τους υποκείμενους στον φόρο προκειμένου αυτοί να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους για διάφορες φορολογητέες πράξεις.

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Συμφωνώ απόλυτα	0	0 %
Συμφωνώ	13	48,15 %
Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	4	14,81 %
Διαφωνώ	2	7,41 %
Διαφωνώ απόλυτα	0	0 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	8	29,63 %
Δεν απαντώ	0	0 %

Το ήμισυ / η πλειονότητα των κρατών μελών δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με:

- το αν η διανομή δωρεάν εκπτωτικών κουπονιών από υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον εκδότη του κουπονιού —όταν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι λαμβάνει αντάλλαγμα από τον εκδότη— αποτελεί παροχή υπηρεσίας εξαργύρωσης για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ·

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Ναι		10	37,04 %
Όχι		3	11,11 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		14	51,85 %
Δεν απαντώ		0	0 %

- το αν η φορολογητέα αξία της υπηρεσίας διανομής δωρεάν εκπτωτικών κουπονιών όπως προαναφέρθηκε ισούται με τη μείωση της τιμής που χορηγείται στον πελάτη και επιστρέφεται από τον εκδότη, μείον το ποσό του ΦΠΑ που σχετίζεται με την παρεχόμενη υπηρεσία εξαργύρωσης.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Ναι		5	18,52 %
Όχι		5	18,52 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες		17	62,96 %
Δεν απαντώ		0	0 %

Εκφράστηκαν **διχασμένες απόψεις** σχετικά με το αν τα κράτη μέλη παρείχαν ειδικές οδηγίες αναφορικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των ΚΣΣ ή των ΚΠΣ που δεν εξαργυρώνονται. Εάν ναι, η καθοδήγηση παρασχέθηκε κυρίως μέσω διοικητικών κατευθυντήριων γραμμών.

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Ναι, αλλά μόνο για ΚΣΣ		4	14,81 %
Ναι, αλλά μόνο για ΚΠΣ		5	18,52 %
Ναι, τόσο για ΚΣΣ όσο και για ΚΠΣ		8	29,63 %
Όχι		10	37,04 %
Δεν απαντώ		0	0 %

		Απαντήσεις	*Αναλογία*
Νομοθεσία		1	3,7 %
Διοικητικές κατευθυντήριες γραμμές		13	48,15 %
Μεμονωμένη απόφαση		2	7,41 %
Άλλο		1	3,7 %
Δεν απαντώ		10	37,04 %

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΟΥΠΟΝΙΑ

Τα περισσότερα κράτη μέλη συμφώνησαν ότι η εφαρμογή της οδηγίας για τα κουπόνια κατά τα πρώτα τέσσερα έτη είχε ως αποτέλεσμα, *τουλάχιστον σε κάποιο βαθμό*:

- απλούστερη συμμόρφωση

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	3	11,11 %
Μέτρια	11	40,74 %
Σε μεγάλο βαθμό	2	7,41 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	10	37,04 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- πιο ομοιόμορφες απαιτήσεις

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	4	14,81 %
Μέτρια	9	33,33 %
Σε μεγάλο βαθμό	7	25,93 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	6	22,22 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- κανόνες ΦΠΑ προσαρμοσμένους σε διάφορα επιχειρηματικά μοντέλα

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	4	14,81 %
Μέτρια	9	33,33 %
Σε μεγάλο βαθμό	4	14,81 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	9	33,33 %
Δεν απαντώ	0	0 %

Σχεδόν τα μισά κράτη μέλη συμφώνησαν, σε κάποιο βαθμό, αλλά τα υπόλοιπα μισά / σχεδόν τα μισά δεν διέθεταν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με το αν οι κανόνες ΦΠΑ:

- έχουν ωφελήσει τη φορολογική/τελωνειακή διοίκηση

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	3	11,11 %
Ήσσονος σημασίας	2	7,41 %
Μέτρια	6	22,22 %
Σε μεγάλο βαθμό	3	11,11 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	13	48,15 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- είναι κατάλληλοι για την αντιμετώπιση νέων και επικείμενων επιχειρηματικών μοντέλων

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	5	18,52 %
Μέτρια	5	18,52 %
Σε μεγάλο βαθμό	3	11,11 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	13	48,15 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- είναι κατάλληλοι για την αντιμετώπιση διασυνοριακών καταστάσεων

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	2	7,41 %
Ήσσονος σημασίας	3	11,11 %
Μέτρια	6	22,22 %
Σε μεγάλο βαθμό	2	7,41 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	14	51,85 %
Δεν απαντώ	0	0 %

Η πλειονότητα των κρατών μελών δεν διέθετε επαρκείς πληροφορίες σχετικά με το αν οι κανόνες ΦΠΑ:

- είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του διοικητικού κόστους για:
    - τις εταιρείες που εκδίδουν ΚΣΣ

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	0	0 %
Μέτρια	2	7,41 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	23	85,19 %
Δεν απαντώ	0	0 %

    - τις εταιρείες που εκδίδουν ΚΠΣ

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	2	7,41 %
Ήσσονος σημασίας	0	0 %
Μέτρια	1	3,7 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	23	85,19 %
Δεν απαντώ	0	0 %

    - τις εταιρείες που μεταβιβάζουν ΚΣΣ

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	0	0 %
Μέτρια	0	0 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	25	92,59 %
Δεν απαντώ	0	0 %

    - τις εταιρείες που μεταβιβάζουν ΚΠΣ

	Απαντήσεις	*Αναλογία*
Καθόλου	1	3,7 %
Ήσσονος σημασίας	0	0 %
Μέτρια	0	0 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	25	92,59 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- τις φορολογικές/τελωνειακές διοικήσεις

	Απαντήσεις	Αναλογία
Καθόλου	4	14,81 %
Ήσσονος σημασίας	1	3,7 %
Μέτρια	1	3,7 %
Σε μεγάλο βαθμό	2	7,41 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	19	70,37 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση:
  - του εγχώριου εμπορίου κουπονιών

	Απαντήσεις	Αναλογία
Καθόλου	0	0 %
Ήσσονος σημασίας	1	3,7 %
Μέτρια	1	3,7 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	24	88,89 %
Δεν απαντώ	0	0 %

  - του διασυνοριακού εμπορίου κουπονιών

	Απαντήσεις	Αναλογία
Καθόλου	0	0 %
Ήσσονος σημασίας	0	0 %
Μέτρια	1	3,7 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	25	92,59 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- ωφέλησαν τον τομέα

	Απαντήσεις	Αναλογία
Καθόλου	0	0 %
Ήσσονος σημασίας	1	3,7 %
Μέτρια	4	14,81 %
Σε μεγάλο βαθμό	2	7,41 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	20	74,07 %
Δεν απαντώ	0	0 %

- αντιμετώπισαν ζητήματα απάτης

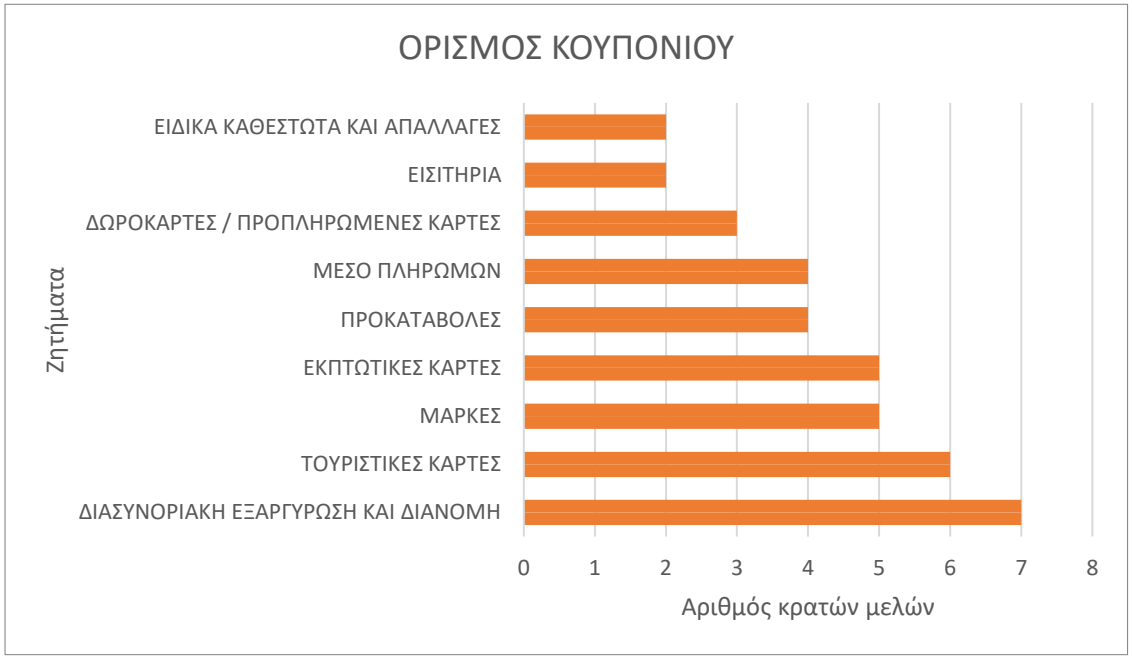
	Απαντήσεις	Αναλογία
Καθόλου	2	7,41 %
Ήσσονος σημασίας	1	3,7 %
Μέτρια	2	7,41 %
Σε μεγάλο βαθμό	1	3,7 %
Μη διαθέσιμες πληροφορίες	21	77,78 %
Δεν απαντώ	0	0 %

Απαντώντας στις ανοικτές ερωτήσεις της έρευνας, **μια μειονότητα κρατών μελών έθεσε συγκεκριμένα ζητήματα** σχετικά με την εφαρμογή των ισχυόντων κανόνων. Ακολουθεί γράφημα που δείχνει τον αριθμό των κρατών μελών που έθεσαν ζητήματα στο πλαίσιο της απάντησής τους σε κάθε ανοικτή ερώτηση.

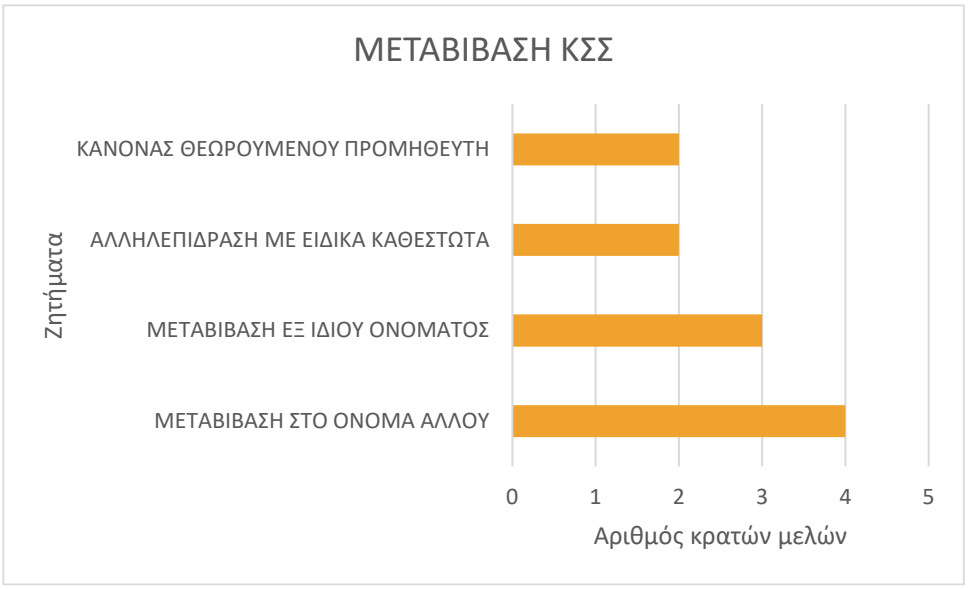


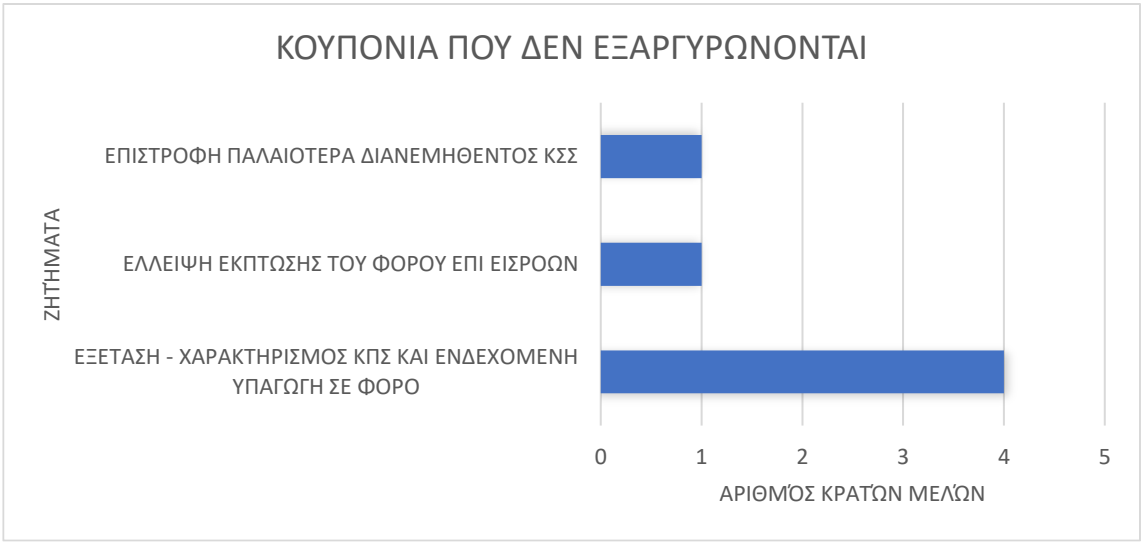
Ακολουθούν τέσσερα γραφήματα με σύνοψη των σημαντικότερων ζητημάτων που τέθηκαν σχετικά με τον ορισμό/χαρακτηρισμό των κουπονιών, τις αλυσίδες διανομής και τα κουπόνια που δεν εξαργυρώνονται και με τον αριθμό των κρατών μελών που έχουν θέσει τα ζητήματα. Η ανάλυση αυτή λαμβάνει υπόψη όλες τις απαντήσεις στις διάφορες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, ώστε να δοθεί πληρέστατη επισκόπηση των ζητημάτων που τέθηκαν (π.χ.

το πρώτο γράφημα περιλαμβάνει ζητήματα χαρακτηρισμού, ακόμη και αν αναφέρθηκαν από κράτος μέλος στο πλαίσιο ερώτησης που δεν συνδεόταν άμεσα με τον ορισμό των κουπονιών).






ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΚΣΣ
ΚΑΝΟΝΑΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ
ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΗ ΜΕ ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ
ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΕΞ ΙΔΙΟΥ ΟΝΟΜΑΤΟΣ
ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΑΛΛΟΥ
Ζητήματα
0
1
2
3
4
5
Αριθμός κρατών μελών


ΚΟΥΠΟΝΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΑΡΓΥΡΩΝΟΝΤΑΙ
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΑ ΔΙΑΝΕΜΗΘΕΝΤΟΣ ΚΣΣ
ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΕΙΣΡΟΩΝ
ΕΞΕΤΑΣΗ - ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΚΠΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΕ ΦΟΡΟ
ΖΗΤΉΜΑΤΑ
0
1
2
3
4
5
ΑΡΙΘΜΌΣ ΚΡΑΤΏΝ ΜΕΛΏΝ