

VO Sakki Risto

10.12.2012
JULKINEN*Eduskunta
Suuri valiokunta*

Viite

Asia

Komission kertomus neuvostolle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta

U/E-tunnus:

EUTORI-numero: EU/2012/0302

Ohessa lähetetään perustuslain 97§:n mukaisesti selvitys komission kertomuksesta neuvostolle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta (22.10.2012, KOM(2012) 605).

Valtiovarainministeri

Jutta Urpilainen

Ylitarkastaja

Risto Sakki

LIITTEET Perusmuistio VM2012-00861, KOM(2012) 605

Asiasanat

Hoitaa

Tiedoksi

VO

Sakki Risto

10.12.2012

Asia

Komission kertomus neuvostolle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta

Kokous

Liitteet

Viite

EUTORI/Eurodoc nro:

EU/2012/0302

U-tunnus / E-tunnus:

-

Käsittelyn tarkoitus ja käsittelyvaihe:

Perustuslain 97 §:n mukainen selvitys, E-kirje

Asiakirjat:

KOM(2012) 605

EU:n oikeuden mukainen oikeusperusta/päätöksentekomenettely:

-

Käsittelijä(t):

VM/VO Risto Sakki,

puh. 02955 30294

Suomen kanta/ohje:

Suomi kannattaa uuden arvonlisäverostrategian mukaisesti pyrkimyksiä tehostaa arvonlisäverojärjestelmää, parantaa verotuksen neutraalisuutta, yksinkertaistaa verojärjestelmää ja vähentää yritysten hallinnollisia kustannuksia.

Suomi yhtyy komission käsitykseen siitä, että nykyiset kulkuvälineissä tapahtuvien myyntien verotuspaikka- ja verovapaussäännöt eivät kaikilta osin ole selkeitä. Voimassa olevan direktiivin määritelmiä on syytä pyrkiä selkeyttämään ALV-komiteassa yhteisten tulkintalinjausten aikaansaamiseksi. Myös lainsäädännöllisiä ratkaisuja erityisesti

aluksilla myytävien muiden palvelujen kuin ravintolapalvelujen verotuspaikkasäännösten selkeyttämiseksi on syytä selvittää. On myös harkittava keskitetyn asiointipisteen kehittämistä vuoden 2015 jälkeen, kun sähköisiä palveluja koskevan vastaavan järjestelmän toimivuudesta on saatu kokemuksia.

Suomen käsityksen mukaan aluksilla tapahtuvien myyntien verovapaudesta luopuminen on vaikeampi kysymys, koska sillä voi olla merkittäviä kielteisiä vaikutuksia alan toimintaedellytyksiin. Asia edellyttää perusteellisia lisäselvityksiä.

Suomi on samaa mieltä komission kanssa siitä, että kulkuvälineissä myytävien tavaroiden ja palvelujen verokohtelu liittyy henkilökuljetusten verokohteluun, minkä vuoksi näitä kysymyksiä on hyvä käsitellä samassa yhteydessä. Henkilökuljetuspalveluja koskevia nykyisiä verotuspaikkasääntöjä on syytä tarkastella uudelleen. Kansainvälisten henkilökuljetusten verovapauden poistaminen on kuitenkin ongelmallista samoista syistä kuin luopuminen aluksilla tapahtuvan myynnin verovapaudesta. Verovapaudella on merkitystä erityisesti sellaisille jäsenvaltioille, jotka sijaitsevat EU:n reuna-alueilla.

Kertomukseen ei sisälly lainsäädäntöehdotuksia. Suomen kannat myöhemmin mahdollisesti annettaviin ehdotuksiin tullaan muodostamaan siinä vaiheessa, kun ehdotus annetaan ja sen sisältö on tiedossa.

Pääasiallinen sisältö:

1. Kertomuksen tausta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 37 artiklan 3 kohdan mukaan komissio antaa neuvostolle mahdollisimman pian kertomuksen, johon tarvittaessa liittyvät aiheelliset ehdotukset vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden luovutusten sekä näissä kulkuneuvoissa matkustaville tarjottavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, suoritusten verotuspaikasta.

Komission nyt antamassa kertomuksessa keskitytään vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutusta varten luovutettavien tavaroiden verotuspaikkaan ja näissä kulkuneuvoissa matkustaville suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikkaan. Lisäksi kertomuksessa käsitellään tällä hetkellä myönnettäviä poikkeuksia.

Komissio on pyrkinyt saamaan mahdollisimman kattavan käsityksen alan tilanteesta. Alalla toimivia yrityksiä pyydettiin arvioimaan nykyistä tilannetta ja ongelmia sekä ehdottamaan ratkaisuja. Jäsenvaltioita pyydettiin ilmoittamaan käytännöistä ja siitä, mitä ne odottavat tältä alalta tulevaisuudessa. Lisäksi ulkopuolinen toimeksisaaja teki asiantuntijatutkimuksen.

2. Kulkuneuvoissa myytäviä tavaroita ja palveluja koskeva säännöt

2.1. Erityissääntöjen tarpeellisuus

Tavaraluovutusten ja palvelusooritusten luonne on sama siitä riippumatta, tapahtuuko myynti kulkuneuvossa tai muualla. Kulkuneuvoissa luovutettavien tavaroiden ja suoritettavien palvelujen fyysinen luovutus- tai suorituspaikka kuitenkin vaihtelee, sillä luovutus tai suoritus tapahtuu liikkuvalla alustalla. Kulkuneuvoissa tapahtuvien

luovutusten tai suoritusten erityisolosuhteiden vuoksi on sovellettava erityissääntöjä, joiden tarkoituksena on varmistaa, että verotus tapahtuu kulutuspaikassa. Näiden sääntöjen soveltamista ei kuitenkaan saa tehdä liian monimutkaiseksi.

Komission kertomuksen mukaan erityissäännöt ovat perusteltuja, mutta olisi kuitenkin korostettava, että kulutus tapahtuu EU:n alueella. Periaatteellisista syistä niitä olisi kohdeltava verotuksellisesti samalla tavalla kuin muualla EU:ssa tapahtuvia samanlaisia luovutuksia tai suorituksia.

2.2. Verotuspaikka

Arvonlisäverodirektiivin 37 artiklan 1 kohdan ja 57 artiklan 1 kohdan mukaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa luovutettavien tavaroiden luovutuspaikka ja siellä suoritettavien ateria- ja ravintolapalvelujen suorituspaikka on yhteisössä suoritettun matkustajakuljetuksen osuuden aikana matkustajakuljetuksen lähtöpaikka.

Arvonlisäverodirektiivin 37 artiklan 1 ja 2 kohtaa sovelletaan kaikkiin vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa yhteisön osuuden aikana luovutettaviin tavaroihin riippumatta siitä, ovatko ne tarkoitettu kulutettaviksi kulkuneuvossa. Arvonlisäverodirektiivin 57 artiklaa sovelletaan vain ravintola- ja ateriapalveluihin, jotka suoritetaan tosiasiallisesti vesi- tai ilma-aluksilla taikka junissa. Muissa kuljetusneuvoissa suoritettavista palveluista ei ole annettu erityisiä sääntöjä.

Kulkuneuvossa yhteisön osuuden ulkopuolella luovutettaviin tavaroihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 31 artiklaa. Sen mukaan luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä. Kyseistä artiklaa sovelletaan myös silloin, kun tavarat luovutetaan muissa kulkuneuvoissa, kuten linja-autoissa.

Kulkuneuvossa yhteisön osuuden ulkopuolella suoritettaviin ateria- ja ravintolapalveluihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 55 artiklaa. Sen mukaan muun kuin yhteisössä tapahtuvan matkustajakuljetuksen osuuden aikana suoritettujen ravintola- ja ateriapalvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan.

2.3. Verovapautukset

Arvonlisäverodirektiivin 37 artiklan 3 kohdan mukaan siihen asti kun ehdotukset hyväksytään, jäsenvaltiot voivat myöntää tai jatkaa vapautuksia, jotka oikeuttavat edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, kulkuneuvossa kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden luovutuksille, silloin kun kyseessä ovat vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa yhteisön osuuden aikana luovutetut tavarat.

Komission näkemyksen mukaan direktiivin 37 artiklan 3 kohdan perusteella verovapautusta ei myönnetä kulkuneuvoissa kulutettaviksi tarkoitetuille palveluille, kuten ateria- ja ravintolapalveluille. Arvonlisäverodirektiivin 371 artiklassa ja liitteessä X olevan B osan 10 kohdassa säädetään kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat edelleen vapauttaa verosta henkilökuljetukset ja matkustajien mukanaan kuljettamien tavaroiden, kuten matkatavaroiden tai moottoriajoneuvojen, kuljetukset tai henkilökuljetukseen liittyvien palvelujen suoritukset siltä osin kuin kyseisten henkilöiden kuljetus on vapautettu verosta. Tämä on tilanteen jatkumista koskeva säännös, jonka soveltamista voidaan jatkaa siihen asti, kun lopulliset järjestelyt on hyväksytty. Sitä saavat soveltaa ne jäsenvaltiot, jotka sovelsivat tällaista säännöstä 1 tammikuuta 1978 tai jotka liittyivät unioniin mainitun päivämäärän jälkeen ja saivat erityispoikkeuksen. Vaikka verovapautuksen myöntämistä myös ateria- ja ravintolapalveluille voitaisiin puoltaa

tilanteen jatkumista koskevan säännöksen nojalla, kertomuksen mukaan risteilyillä suoritettavia kampaamopalvelujen kaltaisia muita palveluja ei voida pitää henkilökuljetukseen liittyvinä palveluina.

3. Havaitut ongelmat

Kertomuksen mukaan yksi merkittävimmistä havaituista ongelmista on soveltamisen kirjavuus eri jäsenvaltioissa. Jäsenvaltiot myöntävät verovapautuksia eri tavalla ja tiettyjä sääntöjä ei noudateta kokonaisuudessaan tai niitä tulkitaan eri tavalla. Soveltamisen kirjavuus lisää yritysten hallinnollisia rasituksia ja kilpailu voi vääristyä, jos verovapautuksia ei yhdenmukaisteta.

3.1. Käsitteet

Eräät arvonlisäverodirektiivin käsitteet on koettu ongelmallisiksi. Tällaisia käsitteitä ovat yhteisön osuus, pysähtyminen, kulkuneuvossa tapahtuvaa kulutus sekä ateria- ja ravintolapalvelut. Kertomuksen mukaan, joissakin tilanteissa kansalliset säännöksissä on puutteita tai määritelmät eivät ole selkeitä. Lisäksi jäsenvaltioiden välillä on havaittu poikkeavuuksia käsitteiden tulkinnossa. Tällaiset erot aiheuttavat monimutkaisuutta ja mahdollistavat väärät tulkinnat.

3.2. Verovapautusten soveltamisala

Kertomuksen mukaan jäsenvaltiot myöntävät eräiltä osin verovapautuksia kulkuneuvoissa tapahtuville luovutuksille ja suorituksille arvonlisäverodirektiivin säännöistä poikkeavalla tavalla. Jäsenvaltioiden erot nähdään yhtenä suurimmista ongelmista, koska niillä voi olla vakavia vaikutuksia yrityksiin ja ne voivat vääristää kilpailua EU:hun sijoittautuneiden ja muiden toimijoiden välillä.

Komissio katsoo, että direktiivin 37 artiklassa sallitaan verovapautus vesi- tai ilma- aluksissa taikka junissa kulutettaviksi tarkoitetuille tavaroille ainoastaan silloin, kun luovutus tapahtuu yhteisön osuuden aikana. Arvonlisäverodirektiivin 37 artiklassa säädetty verovapautus ei koske palveluja. Komission mukaan verovapautus on tällaisissa tapauksissa mahdollinen ainoastaan 371 artiklan ja liitteessä X olevan B osan 10 kohdan nojalla, joiden mukaan verosta voidaan vapauttaa henkilökuljetukseen liittyvien palvelujen suoritukset siltä osin kuin henkilöiden kuljetus on vapautettu verosta.

3.3. Sidosryhmien esille ottamat erityiskysymykset

Kuulemiseen osallistuneet sidosryhmät korostivat, että lainsäädäntökehys on monimutkainen, koska on sovellettava eri säännöksiä ja säännöksiä sovelletaan eri tavalla jäsenvaltioissa. Vaikka verovapautusjärjestelmiä pidetään myönteisinä, niitä sovelletaan eri tavalla jäsenvaltioissa, mikä monimutkaistaa tilannetta. Sidosryhmät painottivat lisäksi, että selkeiden määritelmien puuttuminen aiheuttaa vakavia vaikeuksia. Myös erilaisia verokantoja pidettiin ongelmana.

Sidosryhmät toivat esille vaikeudet, joita ne kohtaavat, kun kulkuneuvoissa tapahtuvista luovutuksista ja suorituksista on maksettava vero muussa jäsenvaltiossa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossa. Tämä edellyttää rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi muussa jäsenvaltiossa. Ongelmia aiheuttaa lisäksi se, että kassakoneiden tekniset vaatimukset sekä velvoitteet, arvonlisäverokannat ja valuutat vaihtelevat jäsenvaltioissa. Sidosryhmät harmittelevat sitä, ettei käytössä ole keskitetyn asiointipisteen kaltaisia järjestelmiä.

3.4. Risteilyaluksilla tapahtuvat luovutukset ja suoritukset

Risteilyalan erityispiirteenä on se, että risteilyt alkavat ja päättyvät usein samassa satamassa. Risteilyn pääasiallisena tarkoituksena ei ole matkustajien kuljettaminen paikasta toiseen ja risteilyaluksen reitti voi vaihdella.

Risteily- ja lautta-ala katsoi, että säännöt ovat monimutkaisia alan toiminnan kannalta, minkä vuoksi kaikki kulkuneuvoissa tapahtuvat luovutukset ja suoritukset tulisi vapauttaa veroista. Risteilyaluksilla on tarjolla suurempi valikoima tavaroita ja palveluja kuin muissa kulkuneuvoissa.

Tähän liittyen ehdotettiin, että risteilyaluksia voitaisiin useissa tapauksissa pitää kiinteinä toimipaikkoina, sillä niissä tapahtuvat tavaraluovutukset ja palvelusuoritukset ovat monimutkaisia ja edellyttävät usein pitkälle kehittyneitä järjestelyjä.

4. Miten tästä eteenpäin?

Komission mukaan kertomuksessa käsiteltävät tavarat ja palvelut ovat tavanomaisia kuluttajatuotteita, joista tavallisesti kannetaan arvonlisävero, kun ne luovutetaan tai suoritetaan EU:n alueella. Se, että samoja tavaroita luovutetaan ja samoja palveluja suoritetaan kulkuneuvossa, ei periaatteessa voi olla riittävä syy myöntää verovapautusta.

Komission mukaan tätä kertomusta ei pidetä komission arvonlisäveron tulevaisuudesta kohti yksinkertaisempaa, vakaampaa ja tehokkaampaa sisämarkkinoiden tarpeisiin suunniteltua alv-järjestelmää antamassa tiedonannossa (KOM(2011) 851, E 135/2011 vp) vahvistetun alv-strategian mukaisena kertomuksena. Asianomaisten liiketoimien tulevan kohtelun olisi kuitenkin oltava johdonmukainen mainittua strategiaa ohjaavien periaatteiden kanssa. Tämä koskee erityisesti tarvetta tehostaa verojärjestelmää veropohjaa laajentamalla ja myös tarvetta vahvistaa yksinkertaisemmat säännöt.

Koska arvonlisäveron pääasiallisena tarkoituksena on hankkia varoja ja verottaa kulutusta, komission mielestä tavoitteeksi olisi otettava kulkuneuvossa tapahtuvien tavaraluovutusten ja palvelusuoritusten tosiasiallinen verottaminen. Verovapautusten poistaminen olisi myös yhdenmukainen verojärjestelmien tehostamiseen tähtäävän tavoitteen kanssa. Komissio on tietoinen, että lähes kaikki sidosryhmät (erityisesti risteilyala), ilmoittivat haluavansa säilyttää arvonlisäverovapautuksen, sillä ne pelkäävät taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön liittyviä kielteisiä vaikutuksia.

Komissio pani myös merkille sidosryhmien esittämän kritiikin nykytilanteen monimutkaisuudesta. Tämä monimutkaisuus johtuu sääntöjen soveltamisen ja tulkinnan kirjavuudesta ja itse lainsäädäntökehyksestä sekä näiden kahden tekijän aiheuttamista hallinnollisista rasituksista. Vaikeuksia aiheuttavat erityisesti verovapautusten hajanaisuus, yhteisön osuuden määritelmä, aterial- ja ravintolapalvelujen määritelmä sekä ilmaisujen pysähtyminen ja ennakoimaton pysähdys tulkinta. Raportin mukaan komissio selvittää, millaisia selvennyksiä jäsenvaltiot voivat hyväksyä näiden epävarmuustekijöiden selkeyttämiseksi. Yhteisten ohjeiden laadinnassa voitaisiin pyytää apua arvonlisäverokomitealta. Lisäksi komissio tutkii, olisiko eräitä jäsenvaltioita vastaan syytä käynnistää rikkomusmenettelyt.

Vaikka edellä mainitut ongelmat voitaisiinkin ratkaista, raportin mukaan on kyseenalaista, ovatko nykyiset arvonlisäverodirektiivin säännökset riittävät varmistamaan kyseessä olevien liiketoimien verottamisen yksinkertaisella, tehokkaalla ja

varmalla tavalla. Komissio katsoo, että yritykset pitäisivät näitä säännöksiä edelleen monimutkaisina, ja monissa tapauksissa veroviranomaisten olisi vaikeaa tai mahdotonta valvoa niiden soveltamista.

Komission mielestä kulkuneuvoissa tapahtuvien, yhteisössä kulutettaviksi tarkoitettujen luovutusten ja suoritusten verotusta ei voida muuttaa ilman, että tätä kysymystä tarkastellaan laajemmassa yhteydessä, jossa tavoitteena on suunnitella yksinkertaisempi ja neutraalimpi yleinen arvonlisäverokehys henkilökuljetuksille. Johdonmukaisuuden varmistamiseksi olisi kattavan vaikutustenarvioinnin jälkeen annettava tätä asiaa koskeva lainsäädäntöehdotus henkilökuljetuksia koskevien ehdotusten ohella. Näillä ehdotuksilla olisi varmistettava, että kulkuneuvoissa tapahtuvien luovutusten tai suoritusten tosiasiallinen verotus on yksinkertainen ja neutraali. Lisäksi säännöistä olisi tehtävä nykyistä yksinkertaisempia, ja myös toimijoille asetettavien velvoitteiden olisi oltava mahdollisimman kevyitä. Komission mukaan kaikki riippuu kuitenkin siitä, millaisia valintoja tehdään varsinaisen verotusjärjestelmän suhteen.

Kertomuksen mukaan jos uusien sääntöjen mukaan toimijoiden olisi maksettava vero muussa jäsenvaltiossa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossa, olisi syytä tarkastella keskitetyn asiointipisteen kehittämistä sääntöjen no u dattamiseksi. Kuten alv:n tulevaisuutta koskevassa tiedonannossa todetaan, tällaisen toimenpiteen toteuttamista voidaan harkita vasta vuoden 2015 jälkeen, kun on saatu riittävästi kokemusta sähköisten palvelujen yhden yhteyspisteen järjestelmästä.

Edellä mainitun perusteella komissio katsoo, ettei tämän kertomuksen yhteydessä ole aiheellista esittää erityisiä lainsäädäntöehdotuksia. Komissio pyytää neuvostoa ottamaan kantaa kertomuksen sisältöön ja ennen kaikkea tapaan, jolla komissio ehdottaa asiassa edettävän. Myös muita toimielimiä pyydetään antamaan lausuntonsa tästä kertomuksesta ja ehdottamaan halutessaan uusia etenemistapoja.

Kansallinen käsittely:

EU-9 jaosto (verotus) kirjallinen menettely 30.11. - 4.12.2012

Eduskuntakäsittely:

-

Käsittely Euroopan parlamentissa:

-

Kansallinen lainsäädäntö, ml. Ahvenanmaan asema:

Arvonlisäverolain voimassa olevat verotuspaikkasäännökset vastaavat arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

Arvonlisäverolain verovapaussäännösten mukaan veroa ei suoriteta ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvasta tavarain tai palvelun myynnistä ulkomaille matkustaville. Veroa suoritetaan matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden myynnistä vesi- tai ilma-aluksessa matkustaville, jos myynti tapahtuu Yhteisön alueella suoritettuna henkilökuljetuksen aikana. Arvonlisäverolakiin ei sisälly verovapaussäännöksiä muissa kulkuneuvoissa tapahtuvista tavarain tai palvelujen myynneistä.

Asia ei kuulu Ahvenanmaan toimivaltaan.

Taloudelliset vaikutukset:

-

Muut mahdolliset asiaan vaikuttavat tekijät:

-

Asiasanat
Hoitaa

Tiedoksi

Bryssel 22.10.2012
COM(2012) 605 final

KOMISSION KERTOMUS NEUVOSTOLLE

yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta

KOMISSION KERTOMUS NEUVOSTOLLE

yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta

SISÄLLYSLUETTELO

1.	Kertomuksen tausta ja soveltamisala	3
2.	Kuvaus kulkuneuvoissa luovutettavia tavaroita ja suoritettavia palveluja koskevista säännöistä	3
2.1.	Kulkuneuvoissa luovutettavia tavaroita ja suoritettavia palveluja koskevien erityissääntöjen tarpeellisuus	3
2.2.	Luovutus-/suorituspaikka	4
2.3.	Kulkuneuvoissa tapahtuville luovutuksille/suorituksille myönnettävät verovapautukset.....	5
3.	Tärkeimmät havaitut ongelmat	5
3.1.	Tiettyjen käsitteiden täytäntöönpano ja tulkinta	5
3.1.1.	Yhteisössä suoritettavan henkilökuljetuksen ”yhteisön osuutta” koskeva käsite	6
3.1.2.	”Pysähtymisten” kohtelu.....	6
3.1.3.	”Kulkuneuvossa tapahtuva kulutus” ja ”ravintola- ja ateriapalvelut”	6
3.2.	Muut palvelut kuin ateria- ja ravintolapalvelut.....	7
3.3.	Verovapautusten soveltamisala.....	7
3.4.	Sidosryhmien esille ottamat erityiskysymykset	8
3.5.	Risteilyaluksilla tapahtuvat luovutukset/suoritukset.....	8
4.	Miten tästä eteenpäin?	9

1. KERTOMUKSEN TAUSTA JA SOVELTAMISALA

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY¹, jäljempänä 'alv-direktiivi', 37 artiklan 3 kohdan mukaisesti komissio antaa neuvostolle mahdollisimman pian kertomuksen, johon tarvittaessa liittyvät aiheelliset ehdotukset vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden luovutusten sekä näissä kulkuneuvoissa matkustaville tarjottavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, suoritusten verotuspaikasta.

Helmikuun 12 päivänä 2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY² (jolla muutettiin alv-direktiiviä erityisesti palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen osalta) mukana oli seuraava pöytäkirjaan merkitty lausuma: ”Neuvosto ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että tämä ehdotus ei vaikuta direktiivin 2006/112/EY 37 artiklassa säädettyyn vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutusta varten tapahtuvien tavaroiden luovutusten sekä näissä kulkuneuvoissa matkustaville tarjottavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelujen, suoritusten verotuspaikan uudelleentarkasteluun. Uudelleentarkasteluvelvoite kattaa nimenomaisesti myös vesialuksilla (risteilyalukset mukaan lukien) suoritettavat palvelut, ja se ulotetaan lisäksi koskemaan direktiivin 2006/112/EY 57 artiklassa säädettyä uutta suorituspaikan määrittelyä koskevaa sääntöä.”

Tässä kertomuksessa keskitytään vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutusta varten luovutettavien tavaroiden verotuspaikkaan ja näissä kulkuneuvoissa matkustaville suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikkaan. Jotta tästä markkinalohkosta saataisiin kokonaiskuva, kertomuksessa käsitellään muitakin kysymyksiä, kuten näissä kulkuneuvoissa luovutettavien noutotuotteiden kohtelua, linja-autoissa luovutettavia tavaroita ja suoritettavia palveluja sekä alalla tällä hetkellä myönnettäviä poikkeuksia.

Tätä kertomusta laatiessaan komissio pyrki monin tavoin saamaan mahdollisimman kattavan käsityksen alan tilanteesta. Alalla toimivia yrityksiä pyydettiin arvioimaan nykyistä tilannetta ja niiden kohtaamia ongelmia sekä ehdottamaan mahdollisia ratkaisuja. Jäsenvaltioita pyydettiin puolestaan ilmoittamaan harjoittamistaan käytännöistä ja siitä, mitä ne odottavat tältä alalta tulevaisuudessa. Lisäksi ulkopuolinen toimeksisaaja teki asiantuntijatutkimuksen³, jäljempänä ”asiantuntijatutkimus”, joka julkaistaan yhdessä tämän kertomuksen kanssa.

2. KUVAUS KULKUNEUVOISSA LUOVUTETTAVIA TAVAROITA JA SUORITETTAVIA PALVELUJA KOSKEVISTA SÄÄNNÖISTÄ

2.1. Kulkuneuvoissa luovutettavia tavaroita ja suoritettavia palveluja koskevien erityissääntöjen tarpeellisuus

Tavaraluovutusten ja palvelusuoritusten luonne on sama riippumatta siitä, tapahtuvatko ne kulkuneuvossa vai eivät. Kulkuneuvoissa luovutettavien tavaroiden ja suoritettavien palvelujen fyysinen luovutus-/suorituspaikka kuitenkin vaihtelee, sillä luovutus/suoritus

¹ EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1.

² EUVL L 44, 20.2.2008, s. 11.

³ PricewaterhouseCoopers: ”Expert study on the issues arising from taxing the supply of goods and the supply of services, including restaurant and catering services, for consumption on board means of transport”, 8.2.2012.

tapahtuu ”alustalla”, joka tavallisesti liikkuu paikasta toiseen. Toisin sanoen tavaroita ja palveluja ei kuljeteta luovutusta/suoritusta varten, vaan ne luovutetaan/suoritetaan kulkuneuvon ollessa liikkeessä.

Kulkuneuvoissa tapahtuvien luovutusten/suoritusten erityisolosuhteiden vuoksi on sovellettava erityissääntöjä. Tarkoituksena on varmistaa mahdollisimman tarkasti, että verotus tapahtuu kulutuspaikassa. Näiden sääntöjen soveltamista ei kuitenkaan saa tehdä liian monimutkaiseksi.

Erityissäännöt ovat perusteltuja, mutta olisi kuitenkin korostettava, että vaikka kulkuneuvoissa EU:n alueella tapahtuvissa luovutuksissa/suorituksissa ovat kyseessä erityisolosuhteet, tosiasiallinen kulutus tapahtuu kuitenkin EU:n alueella. Periaatteellisista syistä niitä olisi kohdeltava verotuksellisesti samalla tavalla kuin muualla EU:ssa tapahtuvia samanlaisia luovutuksia/suorituksia.

2.2. Luovutus-/suorituspaikka

Alv-direktiivin 37 artiklan 1 kohdan ja 57 artiklan 1 kohdan mukaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa luovutettavien tavaroiden luovutuspaikka ja siellä suoritettavien ateria- ja ravintolapalvelujen suorituspaikka on ”yhteisössä suoritettun matkustajakuljetuksen osuuden aikana” matkustajakuljetuksen lähtöpaikka.

Alv-direktiivin 37 artiklan 2 kohdassa ja 57 artiklan 2 kohdassa ilmaisulla ”osuus”, jäljempänä ”yhteisön osuus”, tarkoitetaan ”sitä kuljetuksen osuutta, joka suoritetaan matkustajakuljetuksen lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä pysähtymättä yhteisön ulkopuolella.”. Ilmaisulla ”lähtöpaikka” tarkoitetaan ”ensimmäistä yhteisössä sijaitsevaa, mahdollisesti yhteisön alueen ulkopuolella tapahtuvan pysähdysten jälkeistä matkustajien kulkuneuvon ottamispaikkaa.” Ilmaisulla ”saapumispaikka” tarkoitetaan ”viimeistä yhteisössä sijaitsevaa, mahdollisesti yhteisön ulkopuolella tapahtuvaa pysähdystä edeltävää paikkaa, jossa yhteisössä kulkuneuvon otetut matkustajat poistuvat kulkuneuvosta.” Tämä tarkoittaa, että kulkuneuvon matka EU:n rajan ja ensimmäisen yhteisössä sijaitsevan matkustajien kulkuneuvon ottamispaikan välillä tapahtuu ”yhteisön osuuden” ulkopuolella. Tilanne on sama silloin, kun kyseessä on matka viimeisen yhteisössä sijaitsevan paikan, jossa matkustajat poistuvat kulkuneuvosta, ja EU:n rajan välillä.

Ilmaisulla ”pysähtyminen” tarkoitetaan pysähdystä paikassa, jossa matkustajat eivät nouse kulkuneuvon eivätkä poistu siitä⁴.

Alv-direktiivin 37 artiklan 1 ja 2 kohtaa sovelletaan kaikkiin vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa yhteisön osuuden aikana luovutettaviin tavaroihin riippumatta siitä, onko ne tarkoitettu kulutettaviksi kulkuneuvossa vai eivät. Alv-direktiivin 57 artiklaa sovelletaan vain ravintola- ja ateriapalveluihin, jotka suoritetaan tosiasiallisesti vesi- tai ilma-aluksilla taikka junissa. Muissa kuljetusneuvoissa suoritettavista palveluista ei ole annettu erityisiä sääntöjä.

Kulkuneuvossa yhteisön osuuden ulkopuolella luovutettaviin tavaroihin sovelletaan alv-direktiivin 31 artiklaa. Siinä säädetään, että *jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä*. Kyseistä artiklaa sovelletaan myös silloin, kun tavarat luovutetaan muissa kulkuneuvoissa, kuten linja-autoissa.

⁴ Euroopan unionin tuomioistuin määritteli ilmaisun ”pysähdys” tarkemmin asiassa C-58/04, Antje Köhler v. Finanzamt Düsseldorf-Nord, 15.9.2005 antamassaan tuomiossa.

Kulkuneuvossa yhteisön osuuden ulkopuolella suoritettaviin ateria- ja ravintolapalveluihin sovelletaan alv-direktiivin 55 artiklaa. Siinä säädetään, että ”muiden ravintola- ja ateriapalvelujen kuin sellaisten, jotka tosiasiallisesti suoritetaan vesialuksilla, ilma-aluksilla tai junissa yhteisössä suoritettun matkustajakuljetuksen osuuden aikana, suorituspaikka on paikka, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan.”

2.3. Kulkuneuvoissa tapahtuville luovutuksille/suorituksille myönnettävät verovapautukset

Alv-direktiivin 37 artiklan 3 kohdassa säädetään, että ”siihen asti kun (...) ehdotukset hyväksytään, jäsenvaltiot voivat myöntää tai jatkaa vapautuksia, jotka oikeuttavat edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, (...) kulkuneuvossa kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden luovutuksille”, silloin kun kyseessä ovat vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa yhteisön osuuden aikana luovutetut tavarat.

Tämän säännöksen mukaisesti verosta voidaan vapauttaa ainoastaan tavarat, jotka luovutetaan kulutettaviksi kulkuneuvossa. Sitä ei sovelleta tavaroihin, jotka matkustajat ottavat mukaan kulkuneuvosta poistuessaan, eikä muissa kulkuneuvoissa, kuten linja-autoissa, tapahtuviin luovutuksiin, joten niille ei voida myöntää verovapautusta.

Verovapautusta ei myönnetä kulkuneuvoissa kulutettaviksi tarkoitetuille palveluille, kuten ateria- ja ravintolapalveluille. Alv-direktiivin 371 artiklassa ja liitteessä X olevan B osan 10 kohdassa säädetään kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat edelleen vapauttaa verosta ”henkilökuljetukset ja matkustajien mukanaan kuljettamien tavaroiden, kuten matkatavaroiden tai moottoriajoneuvojen, kuljetukset tai henkilökuljetukseen liittyvien palvelujen suoritukset siltä osin kuin kyseisten henkilöiden kuljetus on vapautettu verosta.” Tämä on tilanteen jatkumista koskeva säännös, jonka soveltamista voidaan jatkaa siihen asti, kun lopulliset järjestelyt on hyväksytty. Sitä saavat soveltaa ainoastaan ne jäsenvaltiot, jotka sovelsivat tällaista säännöstä 1. tammikuuta 1978 tai jotka liittyivät unioniin mainitun päivämäärän jälkeen ja saivat liittyessään erityispoikkeuksen (ks. 375–390 b artikla). Vaikka verovapautuksen myöntämistä myös ateria- ja ravintolapalveluille voitaisiin puoltaa tilanteen jatkumista koskevan säännöksen nojalla, risteilyillä suoritettavia kampaamopalvelujen kaltaisia muita palveluja ei voida pitää ”henkilökuljetukseen liittyvinä palveluina”.

3. TÄRKEIMMÄT HAVAITUT ONGELMAT

Yksi merkittävimmistä havaituista ongelmista on soveltamisen kirjavuus eri jäsenvaltioissa. On selvää, että eri jäsenvaltiot myöntävät verovapautuksia eri tavalla ja että tiettyjä sääntöjä ei noudateta kokonaisuudessaan tai ne tulkitaan eri tavalla. Asiantuntijatutkimuksessa mainitaan sidosryhmien esille tuomia käytännön ongelmia.⁵ Soveltamisen kirjavuus on tärkein monimutkaisuutta aiheuttava tekijä, joka lisää yrityksille syntyviä hallinnollisia rasituksia. Jos verovapautuksia ei yhdenmukaisteta, myös kilpailu voi vääristyä.

3.1. Tiettyjen käsitteiden täytäntöönpano ja tulkinta

Eräät alv-direktiivin 37 ja 57 direktiivin käsitteet on koettu ongelmallisiksi. Vahvistetuista määritelmistä huolimatta tietyt jäsenvaltiot soveltavat näitä käsitteitä eri tavalla. Näyttää siltä, että tämä koskee ennen kaikkea kansainvälistä liikennettä harjoittavia vesi- ja ilma-aluksia.

⁵ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 48–50, 55 ja 58.

Näyttää erityisesti siltä, että joissakin tilanteissa 37 ja 57 artiklan kansalliset täytäntöönpanosäännökset eivät kata kaikkia kolmea kulkuneuvoa (vesialukset, ilma-alukset ja junat).

Linja-autojen osalta säännökset ovat kaikissa jäsenvaltioissa moitteettomat. Epäilyjä esiintyy kuitenkin siitä, sovelletaanko niitä käytännössä moitteettomasti ja miten niitä voidaan valvoa.

3.1.1. Yhteisössä suoritettavan henkilökuljetuksen ”yhteisön osuutta” koskeva käsite

Ainakin kolmessa jäsenvaltiossa yhteisön osuutta ei ole määritelty selkeästi⁶. Yleensä tietyt määritelmän osat puuttuvat. Esim. lähtö- ja/tai saapumisaikaa ei ole määritelty tai käytetty määritelmä on vain osittainen. Yhdessä jäsenvaltiossa yhteisön osuutta ei ole määritelty ollenkaan.

Kulkuneuvoissa luovutettavat tavarat ja suoritettavat palvelut verotetaan viidessä jäsenvaltiossa eri tavalla siltä osin, kuin kuljetus tapahtuu kyseisen maan alueen ulkopuolella, ottamatta huomioon, missä (yhteisön osuudella vai sen ulkopuolella) ne olisi pitänyt sääntöjen mukaan verottaa⁷.

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 282/2011⁸, jäljempänä ”alv-täytäntöönpanoasetus”, tilannetta selkeytetään jossakin määrin, mutta tällaiset erot aiheuttavat edelleen monimutkaisuutta ja mahdollistavat väärät tulkinnat ja epä johdonmukaisuudet.

3.1.2. ”Pysähtymisten” kohtelu

Jäsenvaltioiden välillä on havaittu poikkeavuuksia sen suhteen, miten ne tulkitsevat pysähtymiset EU:ssa sijaitsevassa ensimmäisessä paikassa, jossa matkustajat nousevat kulkuneuvon, ja pysähtymiset EU:ssa sijaitsevassa viimeisessä paikassa, jossa matkustajat poistuvat kulkuneuvosta. Ainakin kymmenessä jäsenvaltiossa tulkinta vaikuttaa epäasianmukaiselta⁹. Asiantuntijatutkimuksen mukaan eräät jäsenvaltiot katsovat, että kun matkustajat voivat poistua kulkuneuvosta käydäkseen jossakin paikassa ja palaavat tämän jälkeen takaisin kulkuneuvon jatkaakseen matkaansa, kyseessä on matkustajien poistuminen kulkuneuvosta ja matkustajien nouseminen kulkuneuvon. Näin tehdään erityisesti risteilyalalla.

Jos uusia matkustajia ei voi nousta kulkuneuvon eikä yksikään matkustaja voi poistua pysyvästi kulkuneuvosta, ei pitäisi katsoa, että kyseessä on kulkuneuvon nouseminen tai kulkuneuvosta poistuminen. Tällaisia tilanteita olisi sen sijaan pidettävä pysähtymisinä. Jos ensimmäistä paikkaa jossa matkustajia nousee kulkuneuvon, tai viimeistä paikkaa, jossa matkustajat poistuvat kulkuneuvosta, pidettäisiin pysähtymisenä, vaikeuksia voisi syntyä siitä, että useampi kuin yksi jäsenvaltio haluaisi verottaa samaa luovutusta/suoritusta, koska yhteisön osuus tulkitaan eri tavalla.

Lisäksi ennakoimattomat pysähtymiset voisivat aiheuttaa edellä mainitun kaltaisia vaikeuksia. Asiantuntijatutkimuksessa ei kuitenkaan puututa tähän kohtaan.

⁶ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 39-40 ja 42-43.

⁷ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 42-43 ja 52-55.

⁸ Ks. erityisesti sen 35, 36 ja 37 artikla.

⁹ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 40 ja 42-43.

3.1.3. ”Kulkuneuvossa tapahtuva kulutus” ja ”ravintola- ja ateriapalvelut”

Asiantuntijatutkimuksessa havaittiin tiettyjä ongelmia näiden käsitteiden tulkinnassa.

Kulkuneuvossa tapahtuva kulutus: Tätä ei määritellä alv-direktiivissä. Vain muutamat jäsenvaltiot ovat antaneet virallisia ohjeita, joissa on eroja eri jäsenvaltioissa.

Ateria- ja ravintolapalvelut: Tämä määriteltiin selkeästi vasta 1. heinäkuuta 2011.¹⁰ Ennen määrittelyä tätä käsitettä tulkittiin Euroopan unionin tuomioistuimen antamien ohjeiden ja erityisesti sen asiassa *Faaborg-Gelting Linien* antaman tuomion¹¹ perusteella. Käsitettä tarkennettiin asiassa *Bog*¹², josta tuomioistuin antoi tuomion 10. maaliskuuta 2011. Kyseisessä tuomiossa määriteltiin tarkemmin, mikä olisi oltava tukipalvelujen taso, jotta suoritusta voidaan pitää ateriapalveluna. Tällaisen kehityksen valossa määritelmäongelmia ei pitäisi juurikaan esiintyä. Ei voida kuitenkaan lukea pois sellaista mahdollisuutta että lisäselvitystä tarvitaan erityisesti alv-täytäntöönpanoasetuksen yhtenäistämiseksi viimeaikaisen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa.

3.2. Muut palvelut kuin ateria- ja ravintolapalvelut

Koska 55 ja 57 artikla kattavat ainoastaan ateria- ja ravintolapalvelut, jotka verotetaan edellä mainittujen erityissääntöjen mukaisesti, kaikkia muita palveluja olisi kohdeltava samalla tavalla riippumatta siitä, suoritetaanko ne kulkuneuvossa vai ei. Kysymyksiä herättävät erityisesti henkilöille suoritettavat palvelut (kuten kampaamo- ja kauneudenhoitopalvelut), mutta vielä ei ole ollut mahdollista määritellä selkeästi palveluja, joille olisi vahvistettava erityissääntö.

3.3. Verovapautusten soveltamisala

Eräät jäsenvaltiot vapauttavat veroista vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa kulutettaviksi tarkoitetut tavarat alv-direktiivin 37 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Kuitenkin ainakin kaksi jäsenvaltiota myöntää verovapautuksen kulkuneuvoissa luovutettaville tavaroille myös silloin, kun luovutus tapahtuu yhteisön alueella mutta yhteisön osuuden ulkopuolella, mikä on alv-direktiivin 37 artiklan 3 kohdan vastaista.¹³

Näyttää myös siltä, että kahdeksan jäsenvaltiota vapauttaa veroista vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa matkustaville suoritettavat palvelut, kuten ateria- ja ravintolapalvelut¹⁴. Komissio katsoo, että 37 artiklassa sallitaan verovapautus vesi- tai ilma-aluksissa taikka junissa kulutettaviksi tarkoitetuille tavaroille ainoastaan silloin, kun luovutus tapahtuu yhteisön osuuden aikana. Alv-direktiivin 37 artiklassa säädetty verovapautus ei koske tavaroita, jotka otetaan mukaan kulkuneuvosta, eikä mitään palveluja. Verovapautus on tällaisissa tapauksissa mahdollinen ainoastaan 371 artiklan ja liitteessä X olevan B osan 10

¹⁰ Alv-täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklassa säädetään, että ”ravintola- ja ateriapalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka koostuvat valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamisesta ihmisen kulutettaviksi ja joihin liittyy riittävästi tukipalveluja, jotka mahdollistavat niiden välittömän kulutuksen. Ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttaminen on vain osa kokonaisuutta, jossa keskeinen merkitys on palveluilla. Ravintolapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista suorittajan tiloissa, ja ateriapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista muualla kuin suorittajan tiloissa.”

¹¹ Asia C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien a/s v Finanzamt Flensburg*, tuomio 2.5.1996.

¹² Yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-591/09, C-502/09, *Bog* ym. v. Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden and Detmold, tuomio 10.3.2011.

¹³ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 52 ja 53.

¹⁴ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 54 ja 55.

kohdan nojalla, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta ”henkilökuljetukseen liittyvien palvelujen suoritukset siltä osin kuin kyseisten henkilöiden kuljetus on vapautettu verosta.” Näyttää siltä, että viisi jäsenvaltiota myöntää verovapautuksen kulkuneuvossa tapahtuville luovutuksille/suorituksille luovutus-/suorituspaikkaa koskevista säännöistä poikkeavalla tavalla.¹⁵ Ne katsovat, että tällaiset luovutukset/suoritukset eivät kuulu alv:n alueelliseen soveltamisalaan, minkä vuoksi niiden osalta ei tarvita erityisiä sääntöjä verovapautuksen myöntämiseksi.

Alv:n alueellista soveltamisalaa koskevien sääntöjen tai verovapautuksen väärä soveltaminen näyttää koskevan ainoastaan vesi- ja ilma-aluksia. Junien ja linja-autojen osalta näyttää siltä, että säännöt on pantu täytäntöön moitteettomasti kaikissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltioiden erot tosiasiallisessa verotuksessa nähdään yhtenä suurimmista ongelmista, koska sillä voi olla vakavia vaikutuksia asianomaisiin yrityksiin ja se voi vääristää kilpailua erityisesti EU:hun sijoittautuneiden toimijoiden ja muiden toimijoiden välillä.

3.4. Sidosryhmien esille ottamat erityiskysymykset

Kuulemiseen osallistuneet sidosryhmät korostivat, että nykyinen lainsäädäntökehys on monimutkainen (koska EU:ssa on sovellettava eri sääntöjä: 31 ja 55 artikla tai 37 ja 57 artikla) ja että sitä sovelletaan eri tavalla eri jäsenvaltioissa. Vaikka eri verovapautusjärjestelmiä pidetään erittäin myönteisinä, niitä sovelletaan eri tavalla eri jäsenvaltioissa, mikä monimutkaistaa tilannetta. Ei ole yllättävää, että yhdenmukaisia verovapautuksia pidetään parhaana vaihtoehtona.

Sidosryhmät painottivat lisäksi, että selkeiden määritelmien puuttuminen aiheuttaa vakavia vaikeuksia erityisesti, kun yritys toimii useammassa jäsenvaltiossa (mikä on tavallista tällä alalla). Myös erilaisia verokantoja pidettiin ongelmana.

Sidosryhmät toivat esille vaikeudet, joita ne kohtaavat, kun kulkuneuvoissa tapahtuvista tavaraluovutuksista ja palvelusuorituksista on maksettava alv muussa jäsenvaltiossa kuin niiden sijoittautumisjäsenvaltiossa. Tämä edellyttää rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä muussa jäsenvaltiossa. Ongelmia aiheuttaa lisäksi se, että kassakoneiden tekniset vaatimukset sekä velvoitteet, alv-kannat ja valuutat vaihtelevat eri jäsenvaltioissa.

Nämä vaikeudet ovat tuttuja kaikille yrityksille, jotka joutuvat maksamaan alv:n muussa jäsenvaltiossa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan. Sidosryhmät harmittelevat sitä, ettei tilannetta ole yksinkertaistettu eikä käytössä ole keskitetyn asiointipisteen kaltaisia järjestelmiä.

Eräät sidosryhmät myönsivät rekisteröityneensä vain joissakin jäsenvaltioissa eivätkä kaikissa, joissa niiden pitäisi rekisteröityä nykyisten säännösten mukaisesti.

3.5. Risteilyaluksilla tapahtuvat luovutukset/suoritukset

Risteilyalan erityispiirteenä on se, että risteilyt alkavat ja päättyvät usein samassa satamassa. Sen vuoksi näyttää siltä, että risteilyn pääasiallisena tarkoituksena ei ole matkustajien kuljettaminen paikasta toiseen. Lisäksi risteilyaluksen reitti voi vaihdella ja se on joustavampi kuin muissa kulkuneuvoissa.

¹⁵ Ks. asiantuntijatutkimuksen 4 luku ja erityisesti sen sivut 42–43 ja 52–55.

Kerättäessä tietoja kulkuneuvoissa tapahtuvista luovutuksista/suorituksista vastauksia saatiin eniten risteily- ja lautta-alalta. Nämä alat katsovat, että säännöt ovat erityisen monimutkaisia heidän toimintansa kannalta, minkä vuoksi ne pyysivät, että kaikki kulkuneuvoissa tapahtuvat luovutukset/suoritukset vapautettaisiin veroista.

Risteilyaluksilla on tarjolla suurempi valikoima tavaroita ja palveluja kuin muissa kulkuneuvoissa. Niissä tarjotaan mm. kampaamo-, räätäli-, kauneudenhoito-, viihde- ja opetuspalveluja. Myös tavaroiden kirjo on paljon laajempi.

Risteilyala korosti, että toimijoiden välinen kilpailu on tiukkaa tällä markkinalohkolla. Tapa, jolla säännöt on muotoiltu, vaikuttaa kilpailuasemaan erityisesti EU:hun sijoittautuneiden toimijoiden ja muiden toimijoiden välillä.

Konsultaation aikana ehdotettiin, että risteilyaluksia voitaisiin useissa tapauksissa pitää kiinteinä toimipaikkoina, sillä niissä tapahtuvat tavaraluovutukset ja palvelusuoritukset ovat monimutkaisia ja edellyttävät usein pitkälle kehittyneitä järjestelyjä¹⁶.

4. MITEN TÄSTÄ ETEENPÄIN?

Tässä kertomuksessa käsiteltävät tavarat ja palvelut ovat tavanomaisia kuluttajatuotteita, joista tavallisesti kannetaan alv, kun ne luovutetaan tai suoritetaan EU:n alueella. Se, että samoja tavaroita luovutetaan ja samoja palveluja suoritetaan kulkuneuvossa, ei periaatteessa voi olla riittävä syy myöntää verovapautusta EU:ssa tapahtuville luovutuksille/suorituksille.

Tätä kertomusta ei pidetä alv:n tulevaisuutta koskevassa komission tiedonannossa vahvistetun alv-strategian mukaisena kertomuksena. Asianomaisten liiketoimien tulevan kohtelun olisi kuitenkin oltava johdonmukainen mainittua strategiaa ohjaavien periaatteiden kanssa. Tämä koskee erityisesti tarvetta tehostaa veroja verokantaa laajentamalla ja myös tarvetta vahvistaa yksinkertaisemmat säännöt.

Koska alv:n pääasiallisena tarkoituksena on hankkia varoja ja verottaa kulutusta, komission mielestä tavoitteeksi olisi otettava kulkuneuvossa tapahtuvien tavaraluovutusten ja palvelusuoritusten tosiasiallinen verottaminen. Verovapautusten poistaminen olisi myös yhdenmukainen verojärjestelmien tehostamiseen tähtäävän tavoitteen kanssa. Tulevia toimia kehittäessään komissio on tietoinen, että lähes kaikki sidosryhmät (erityisesti risteilyala), jotka vastasivat asiantuntijatutkimuksen laatineen toimeksisaajan kysymyksiin, ilmoittivat haluavansa säilyttää vapaaehtoisen alv-vapautuksen, sillä ne pelkäävät taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön liittyviä kielteisiä vaikutuksia.

Komissio pani myös merkille sidosryhmien esittämän kritiikin nykytilanteen monimutkaisuudesta. Tämä monimutkaisuus johtuu sääntöjen soveltamisen ja tulkinnan kirjavuudesta ja itse lainsäädäntökehiksestä sekä näiden kahden tekijän aiheuttamista hallinnollisista rasituksista. Vaikeuksia aiheuttavat erityisesti (i) verovapautusten hajanaisuus, (ii) yhteisön osuuden määritelmä, (iii) aterial- ja ravintolapalvelujen määritelmä sekä (iv) ilmaisujen ”pysähtyminen” ja ”ennakoimaton pysähdys” tulkinta. Komissio selvittää, millaisia selvennyksiä jäsenvaltiot voivat hyväksyä näiden epävarmuustekijöiden selkeyttämiseksi. Yhteisten ohjeiden laadinnassa voitaisiin pyytää apua alv-komitealta.

¹⁶ Olisi huomattava, että kiinteä toimipaikka määritellään alv-täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklassa.

Lisäksi komissio tutkii, olisiko eräitä jäsenvaltioita vastaan syytä käynnistää rikkomusmenettelyt.

Vaikka edellä mainitut ongelmat voitaisiinkin ratkaista, on kyseenalaista, ovatko nykyiset alv-direktiivin säännökset riittävät varmistamaan kyseessä olevien liiketoimien verottamisen yksinkertaisella, tehokkaalla ja varmalla tavalla. Komissio katsoo, että yritykset pitäisivät näitä säännöksiä edelleen monimutkaisina, ja monissa tapauksissa veroviranomaisten olisi vaikeaa tai jopa mahdotonta valvoa niiden soveltamista.

Komission mielestä kulkuneuvoissa tapahtuvien, EU:ssa kulutettaviksi tarkoitettujen luovutusten/suoritusten verotusta ei voida muuttaa ilman, että tätä kysymystä tarkastellaan laajemmassa yhteydessä, jossa tavoitteena on suunnitella yksinkertaisempi ja neutraalimpi yleinen alv-kehys henkilökuljetuksille.

Johdonmukaisuuden varmistamiseksi olisi kattavan vaikutustenarvioinnin jälkeen annettava tätä asiaa koskeva lainsäädäntöehdotus henkilökuljetuksia koskevien ehdotusten ohella.

Näillä ehdotuksilla olisi varmistettava, että kulkuneuvoissa tapahtuvien luovutusten/suoritusten tosiasiallinen verotus on yksinkertainen ja neutraali.

Lisäksi säännöistä on ehdottomasti tehtävä nykyistä yksinkertaisempia, ja myös toimijoille asetettavien velvoitteiden olisi oltava mahdollisimman kevyitä. Kaikki riippuu kuitenkin siitä, millaisia valintoja tehdään varsinaisen verotusjärjestelmän suhteen.

Jos uusien sääntöjen mukaan toimijoiden on maksettava vero muussa jäsenvaltiossa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan, olisi ehdottomasti syytä tarkastella jonkinlaisen keskitetyn asiointipisteen kehittämistä sääntöjen noudattamiseksi.

Kuten alv:n tulevaisuutta koskevassa tiedonannossa todetaan, tällaisen toimenpiteen toteuttamista voidaan harkita vasta vuoden 2015 jälkeen, kun on saatu riittävästi kokemusta keskitetystä miniasiointipisteestä, joka otetaan käyttöön ulkomaille sijoittautuneiden toimijoiden muille kuin verovelvollisille henkilöille (loppukuluttajille) suorittamissa televiestintäpalveluissa, radio- ja TV-lähetyspalveluissa ja sähköisissä palveluissa.

Komission mielestä kulkuneuvoissa tapahtuviin luovutuksiin/suorituksiin liittyviä kysymyksiä olisi käsiteltävä yhdessä henkilökuljetusten kanssa, joille ehdotetaan neutraalimpaa ja yksinkertaisempaa alv-kehystä alv:n tulevaisuutta koskevan tiedonannon mukaisesti.¹⁷ Nämä kysymykset liittyvät läheisesti toisiinsa, ja myös niitä koskevat haasteet ja vaikeudet ovat samanlaisia.

Sen vuoksi komissio katsoo, ettei ole aiheellista esittää tämän kertomuksen yhteydessä erityisiä lainsäädäntöehdotuksia.

Neuvostoa pyydetään ottamaan kantaa tämän kertomuksen sisältöön ja ennen kaikkea tapaan, jolla komissio ehdottaa asiassa edettävän.

Myös muita toimielimiä pyydetään antamaan lausuntonsa tästä kertomuksesta ja ehdottamaan halutessaan uusia etenemistapoja.

¹⁷ Ks. KOM(2011) 851, toimi 9.



EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 22.10.2012
COM(2012) 605 final

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

om platsen för beskattning av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, luftfartyg, tåg eller bussar i enlighet med artikel 37.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

om platsen för beskattning av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, luftfartyg, tåg eller bussar i enlighet med artikel 37.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	Bakgrund och omfattning.....	3
2.	Beskrivning av de nuvarande reglerna för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ombord på transportmedel.....	3
2.1.	Behovet av särskilda regler för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ombord på transportmedel.....	3
2.2.	Plats för leverans och tillhandahållande.....	4
2.3.	Undantag för leveranser och tillhandahållanden ombord	5
3.	Huvudproblem som identifierats.....	5
3.1.	Genomförande och förståelse av vissa begrepp.....	5
3.1.1.	Begreppet ”gemenskapsdel” av en persontransport som genomförs i gemenskapen ..	6
3.1.2.	Behandling av ”uppehåll”	6
3.1.3.	Begreppen ”förbrukning ombord” och ”restaurang- och cateringtjänster”	6
3.2.	Andra tjänster än restaurang- och cateringtjänster.....	7
3.3.	Tillämpningsområde för undantag från skatteplikt.....	7
3.4.	Särskilda frågor som tagits upp av intressenter.....	8
3.5.	Den särskilda situationen när det gäller leveranser och tillhandahållanden på kryssningar	8
4.	Nästa steg	9

1. BAKGRUND OCH OMFATTNING

I enlighet med artikel 37.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt¹ (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*) ska kommissionen ”snarast möjligt till rådet överlämna en rapport, vid behov tillsammans med lämpliga förslag, beträffande platsen för beskattning av leverans av varor avsedda för förbrukning ombord och platsen för beskattning av tillhandahållande av tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, flygplan eller tåg”.

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008² (som innebar en ändring av mervärdesskattedirektivet, i synnerhet när det gäller reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster) åtföljdes av följande uttalande till protokollet: ”Rådet och kommissionen är ense om att detta förslag inte påverkar den i artikel 37 i direktiv 2006/112/EG fastställda kontrollen av platsen för beskattning av leverans av varor avsedda för förbrukning ombord och platsen för tillhandahållande av tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, flygplan eller tåg. Detta kontrolluppdrag ska uttryckligen också omfatta tjänster som utförs ombord på fartyg (inbegripet kryssningsfartyg) och den nya regeln för fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 57 i direktiv 2006/112/EG.”

Denna rapport handlar om platsen för beskattning av varor för förbrukning och för beskattning av tjänster, inbegripet restaurangtjänster, som levereras till/tillhandahålls passagerare ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg. För att ge en fullständig bild av detta marknadssegment tar rapporten också upp andra frågor, t.ex. behandling av varor för avhämtning som levereras ombord, leveranser och tillhandahållanden ombord på bussar och de undantag från skatteplikt som i nuläget tillämpas i denna sektor.

Vid utarbetandet av rapporten vidtog kommissionen vissa åtgärder för att få bredast möjliga överblick över situationen i denna sektor. För det första inbjöds företag med verksamhet i denna sektor att bedöma den nuvarande situationen, inbegripet de problem de ställs inför, och att föreslå möjliga lösningar för framtiden. Medlemsstaterna inbjöds också att beskriva sin nuvarande praxis och sina förväntningar på området. Slutligen gjorde en extern uppdragstagare en expertstudie, som offentliggörs tillsammans med denna rapport (nedan kallad *expertstudien*)³.

2. BESKRIVNING AV DE NUVARANDE REGLERNA FÖR LEVERANS AV VAROR OCH TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER OMBORD PÅ TRANSPORTMEDEL

2.1. Behovet av särskilda regler för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ombord på transportmedel

Beskaffenheten hos levererade varor och tillhandahållna tjänster är densamma oavsett om leveransen och tillhandahållandet sker ombord eller ej. För de varor som levereras och tjänster som tillhandahålls ombord på transportmedel ändras emellertid den fysiska platsen för leveransen och tillhandahållandet, eftersom detta sker på en ”plattform” som normalt rör sig

¹ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.

² EUT L 44, 20.2.2008, s. 11.

³ *Expert study on the issues arising from taxing the supply of goods and the supply of services, including restaurant and catering services, for consumption on board means of transport*, 8 februari 2012, utförd av PricewaterhouseCoopers.

från en plats till en annan. Med andra ord transporteras varorna och tjänsterna inte för att levereras eller tillhandahållas, utan levereras och tillhandahålls under transport.

Till följd av de särskilda omständigheterna vid leveranser och tillhandahållanden ombord på transportmedel gäller därför särskilda regler. Reglernas syfte är att säkerställa att beskattning i största möjliga utsträckning sker där konsumtionen äger rum, utan att tillämpningen av reglerna blir överdrivet komplicerad.

Särskilda regler är motiverade, men det bör betonas att även om leveranser och tillhandahållanden ombord sker i en särskild miljö äger den faktiska konsumtionen av varorna och tjänsterna, när leveransen eller tillhandahållandet görs på EU:s territorium, rum på unionens territorium, och följaktligen bör dessa leveranser och tillhandahållanden principiellt inte behandlas annorlunda för beskattningsändamål än när samma leveranser och tillhandahållanden sker i andra miljöer i EU.

2.2. Plats för leverans och tillhandahållande

Enligt artiklarna 37.1 och 57.1 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av restaurang- eller cateringtjänster ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under ”den del av en persontransport som genomförs i gemenskapen” anses vara persontransportens avgångsort.

Enligt artiklarna 37.2 och 57.2 ska denna ”del” (nedan kallad *gemenskapsdelen*) definieras som ”den del av en persontransport som, utan uppehåll utanför gemenskapen, genomförs mellan avgångsorten och ankomstorten”. Med ”avgångsorten” avses ”den första platsen för påstigning av passagerare i gemenskapen, i förekommande fall efter ett uppehåll utanför gemenskapen”. Med ”ankomstorten” avses ”den sista platsen för avstigning av passagerare inom gemenskapen för passagerare som stigit på inom gemenskapen, i förekommande fall före ett uppehåll utanför gemenskapen”. Detta innebär att transportmedlets färd mellan EU:s gräns och den första planerade platsen för påstigning av passagerare i gemenskapen sker utanför ”gemenskapsdelen”. Detsamma gäller färden mellan den sista planerade platsen för avstigning av passagerare i gemenskapen och EU:s gräns.

Med ”uppehåll” avses ett stopp som inte sker vid en planerad plats för påstigning eller avstigning av passagerare⁴.

Artikel 37.1 och 37.2 gäller för samtliga varor som under gemenskapsdelen levereras ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg, oavsett om det sker för förbrukning ombord eller ej. Artikel 57 gäller bara för restaurang- och cateringtjänster som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg. För andra tjänster som tillhandahålls ombord gäller inga särskilda regler.

För varor som levereras ombord, men utanför gemenskapsdelen, gäller artikel 31 i mervärdesskattedirektivet. I denna regel föreskrivs att om ”varan inte försänds eller transporteras, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då leveransen äger rum”. Artikel 31 gäller också när varorna levereras ombord på andra transportmedel, exempelvis bussar.

⁴ Frågan om hur begreppet ”uppehåll” skulle förstås behandlades mer utförligt av Europeiska unionens domstol i dess dom av den 15 september 2005 i mål C-58/04, Antje Köhler mot Finanzamt Düsseldorf-Nord.

För restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls ombord, men utanför gemenskapsdelen, gäller artikel 55 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna regel ska platsen ”för tillhandahållande av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för sådana tjänster som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs i gemenskapen, [...] vara den plats där tjänsterna fysiskt utförs”.

2.3. Undantag för leveranser och tillhandahållanden ombord

Enligt artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna fram ”till dess att de förslag som avses [...] antas [...] undanta eller fortsätta att undanta, med rätt till avdrag för den mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet, leverans av varor avsedda för förbrukning ombord” på fartyg, luftfartyg och tåg när dessa varor levereras under gemenskapsdelen.

Denna regel medger enbart undantag för varor som levereras för förbrukning ombord och omfattar inte varor som ska medtas av passagerare. Leveranser ombord på andra transportmedel, t.ex. bussar, omfattas inte och kan inte komma i fråga för detta undantag.

Ett undantag medges inte heller för tjänster som konsumeras ombord, exempelvis catering- och restaurangtjänster. Artikel 371 i och del B punkt 10 i bilaga X till mervärdesskattedirektivet ger dock medlemsstaterna rätt att fortsätta att undanta persontransport ”och transport av varor, exempelvis bagage eller motorfordon, som åtföljer passagerare samt tillhandahållande av tjänster anknyttande till persontransport, i den mån transporten av passagerarna själva är undantagen”. Detta är en stilleståndsklausul som kan behållas till dess att den slutliga ordningen antagits och får användas enbart av de medlemsstater som tillämpade regeln den 1 januari 1978 och av de medlemsstater som anslöt sig till unionen efter den dagen och som erhöll en särskild avvikelse vid anslutningen (se artiklarna 375–390b). Även om det kan argumenteras för att catering- och restaurangtjänster skulle kunna undantas på grundval av denna stilleståndsklausul kan andra typer av tjänster, exempelvis frisörverksamhet under kryssningar, inte betraktas som ”tjänster anknyttande till persontransport”.

3. HUVUDPROBLEM SOM IDENTIFIERATS

Ett av de huvudproblem som identifierats är att tillämpningen varierar mellan medlemsstaterna. Det är uppenbart att medlemsstaterna tillämpar undantagen från skatteplikt på olika sätt och att vissa regler inte följs till fullo eller förstås på olika sätt. I expertstudien framhålls praktiska problem som tagits upp av intressenter⁵. Den olikartade tillämpningen är huvudskälet till komplexiteten och medför en ökad administrativ börda för företagen. Om undantagen från skatteplikt inte harmoniseras kan detta också leda till snedvridning av konkurrensen.

3.1. Genomförande och förståelse av vissa begrepp

Det finns problem med vissa begrepp som används i artiklarna 37 och 57 i mervärdesskattedirektivet. Trots gällande definitioner tillämpar vissa medlemsstater dessa begrepp på olika sätt. Det verkar i synnerhet röra sig om att fartyg och luftfartyg på internationella rutter behandlas olika.

⁵ För närmare uppgifter, se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 48–50, 55 och 58.

Det verkar också särskilt finnas situationer där de nationella bestämmelserna om genomförande av artiklarna 37 och 57 inte täcker alla tre typer av transportmedel (fartyg, luftfartyg och tåg).

När det gäller bussar är reglerna korrekta i samtliga medlemsstater. Det råder dock vissa tvivel om huruvida de tillämpas korrekt i praktiken och hur efterlevnaden kan kontrolleras.

3.1.1. Begreppet ”gemenskapsdel” av en persontransport som genomförs i gemenskapen

I åtminstone tre medlemsstater är definitionen av gemenskapsdelen inte helt tydlig⁶. Vanligtvis saknas vissa delar av definitionen – exempelvis definieras inte avgångsort och/eller ankomstort eller är definitionen ofullständig. I en medlemsstat finns ingen definition av gemenskapsdelen.

I fem medlemsstater beskattas leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ombord annorlunda utanför deras territorium, oavsett var – innanför eller utanför gemenskapsdelen – de borde beskattas i enlighet med reglerna⁷.

I rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (nedan kallad *tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet*)⁸ finns vissa klargöranden, men denna uppdelning är komplicerad och ger utrymme för feltolkningar och inkonsekvenser.

3.1.2. Behandling av ”uppehåll”

Skillnader har konstaterats mellan medlemsstaterna när det gäller behandlingen av uppehåll i förhållande till den första påstigningsplatsen eller den sista avstigningsplatsen för passagerare i EU. I åtminstone tio medlemsstater framstår gränsdragningen inte som korrekt⁹. Enligt expertstudien anser några medlemsstater att i de fall passagerare kan stiga av ett transportmedel för att besöka en plats och efter denna utflykt kan komma tillbaka ombord för att fortsätta sin resa betraktas detta som avstigning och påstigning av passagerare. Detta gäller särskilt kryssningsbranschen.

Om några nya passagerare inte kan stiga på och ingen av passagerarna ombord permanent kan lämna fartyget bör detta inte betraktas som påstigning eller avstigning. En sådan situation måste i stället anses vara ett uppehåll. När ett uppehåll behandlas som den första påstigningsplatsen eller den sista avstigningsplatsen kan detta ge upphov till svårigheter när mer än en medlemsstat vill beskatta samma leverans eller tillhandahållande – till följd av att begreppet gemenskapsdel tolkas olika.

Slutligen kan behandlingen av oplanerade uppehåll ge upphov till svårigheter som liknar de ovan beskrivna. I expertstudien samlade man dock inte in uppgifter om detta.

3.1.3. Begreppen ”förbrukning ombord” och ”restaurang- och cateringtjänster”

I expertstudien identifierades vissa problem med dessa begrepp.

⁶ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 39–40 och 42–43.

⁷ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 42–43 och 52–55.

⁸ Se särskilt artiklarna 35–37.

⁹ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 40 och 42–43.

Förbrukning ombord: Det finns ingen definition i mervärdesskattedirektivet och det är endast ett fåtal medlemsstater som har utfärdat officiell vägledning, vilken varierar från en medlemsstat till en annan.

Restaurang- och cateringtjänster: En klar definition fastställdes först den 1 juli 2011¹⁰. Före den tidpunkten baserades förståelsen av detta begrepp på vägledning från Europeiska unionens domstol (nedan kallad *domstolen*), särskilt dess dom i Faaborg-Gelting Linien-målet¹¹. Begreppet utvecklades ytterligare i Bog-målet¹², där domstolen träffade ett avgörande den 10 mars 2011 och mer detaljerat beskrev den nivå på tillräckliga stödtjänster som krävs för att ett tillhandahållande ska betraktas som en cateringtjänst. Med hänsyn till denna utveckling borde definitionsproblemen minimeras. Man kan emellertid inte utesluta att ytterligare klargöranden behövs, särskilt för att anpassa tillämpningsföreskrifterna för mervärdesskattedirektivet till ny rättspraxis.

3.2. Andra tjänster än restaurang- och cateringtjänster

Eftersom enbart restaurang- och cateringtjänster omfattas av artiklarna 55 och 57 och beskattas i enlighet med de särskilda regler som beskrivs ovan, borde alla andra tjänster behandlas likadant oavsett om de tillhandahålls ombord på ett transportmedel eller ej. Vissa frågor har dykt upp, särskilt när det gäller tjänster som tillhandahålls en person (t.ex. frisörtjänster och skönhetsvård), men det har ännu inte varit möjligt att tydligt identifiera de tjänster för vilka särskilda regler behövs.

3.3. Tillämpningsområde för undantag från skatteplikt

En grupp av medlemsstater undantar varor för förbrukning ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg i enlighet med artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet. Åtminstone två medlemsstater medger dock även undantag för leverans av varor ombord medan transportmedlet befinner sig på gemenskapens territorium, men utanför gemenskapsdelen, vilket inte medges enligt artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet¹³.

Det verkar vidare som om åtta medlemsstater också undantar tjänster som tillhandahålls passagerare ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg, särskilt restaurang- och cateringtjänster¹⁴. Enligt kommissionens uppfattning medger artikel 37 bara ett undantag för leveranser av varor för förbrukning ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg som görs när transportmedlet befinner sig på gemenskapsdelen. Undantaget enligt artikel 37 omfattar inte varor som ska medtas eller några som helst tjänster. Undantag i sådana fall är endast möjliga enligt artikel 371 och del B punkt 10 i bilaga X, som ger medlemsstaterna rätt att fortsätta att undanta ”tillhandahållande av tjänster anknyttande till persontransport, i den mån transporten av passagerarna själva är

¹⁰ I artikel 6 i tillämpningsföreskrifterna för mervärdesskattedirektivet fastställs följande: ”Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.”

¹¹ Mål C-231/94, domstolens dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien a/s mot Finanzamt Flensburg.

¹² Förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, domstolens dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. mot Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden och Detmold.

¹³ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 52 och 53.

¹⁴ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 54 och 55.

undantagen”. Det framstår som om fem medlemsstater i varierande utsträckning undantar leveranser och tillhandahållanden ombord från all beskattning genom det sätt på vilket de tillämpar reglerna om platsen för leverans och tillhandahållande¹⁵. De anser att dessa leveranser och tillhandahållanden görs utanför det territoriella tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Följaktligen anser de att det inte krävs några särskilda regler för dessa undantag från skatteplikt.

Den felaktiga tillämpningen av reglerna om mervärdesskattens territoriella tillämpningsområde och om undantag från skatteplikt verkar enbart avse fartyg och luftfartyg. I fråga om tåg och bussar verkar reglerna genomföras korrekt i samtliga medlemsstater. Skillnaderna i faktisk beskattning mellan olika medlemsstater betraktas som ett av huvudproblemen med den nuvarande situationen, eftersom de kan få allvarliga konsekvenser för de berörda företagen och snedvrider konkurrensen, särskilt mellan aktörer etablerade i EU och aktörer etablerade utanför EU.

3.4. Särskilda frågor som tagits upp av intressenter

De intressenter som konsulterades betonade att det nuvarande regelverket är komplicerat (eftersom det kräver tillämpning av olika regeluppsättningar inom EU – artiklarna 31 och 55 eller artiklarna 37 och 57) och varierar från en medlemsstat till en annan. De olika ordningarna för undantag från skatteplikt uppskattas i hög grad men tillämpas olika av medlemsstaterna, vilket innebär komplikationer. Dessa intressenter föredrar inte oväntat ett harmoniserat undantag från skatteplikt.

Intressenterna underströk också att bristen på tydliga definitioner skapar allvarliga svårigheter, särskilt när företag bedriver verksamhet i flera medlemsstater, vilket är normalfallet inom denna bransch. Ett annat problem som nämdes var de skiljaktiga skattesatserna.

Intressenterna framhöll svårigheterna när det gäller leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ombord för vilka de ska betala mervärdesskatt i en medlemsstat där de inte är etablerade och således måste registrera sig till mervärdesskatt. De påpekade svårigheter till följd av skillnader mellan medlemsstaterna i fråga om tekniska krav på kassaapparater och i fråga om skyldigheter, mervärdesskattesatser och olika valutor.

Man menar att dessa svårigheter inte skiljer sig från de som uppstår för andra företag som ska betala mervärdesskatt i en medlemsstat där de inte är etablerade, och intressenterna skulle vilja ha tillgång till förenklingar eller andra typer av ordningar, t.ex. en enda kontaktpunkt.

Några intressenter erkände att de hade registrerat sig enbart i vissa medlemsstater och inte i alla de medlemsstater där de var tvungna att registrera sig enligt de nuvarande reglerna.

3.5. Den särskilda situationen när det gäller leveranser och tillhandahållanden på kryssningar

För kryssningsbranschen gäller att kryssningar ofta påbörjas och avslutas i samma hamn. Det primära syftet med en kryssning är således inte att transportera passagerare från en plats till en annan. Ett kryssningsfartygs rutt kan vidare variera och är mer flexibel än ruten för andra transportmedel.

¹⁵ Se kapitel 4 i expertstudien, särskilt sidorna 42–43 och 52–55.

Vid insamlingen av information om det nuvarande läget i fråga om leveranser och tillhandahållanden ombord var kryssnings- och färjebranschen den mest aktiva svarslämnaren. Denna bransch betonade att reglerna för deras verksamhet är särskilt komplicerade och föreslog att samtliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ombord skulle undantas från skatteplikt.

Ombord på kryssningsfartyg finns ett bredare utbud av varor och tjänster än på andra typer av transportmedel. Exempelvis kan tjänster av frisörer, skräddare och kosmetologer och underhållnings- och utbildningstjänster erbjudas. Utbudet av varor är också mycket bredare.

Kryssningsbranschen framhöll att det råder stark konkurrens mellan aktörerna inom deras marknadssegment. Reglernas utformning påverkar konkurrenssituationen, särskilt mellan aktörer som är etablerade inom EU och aktörer etablerade utanför EU.

Under samrådet föreslogs det att fartyget under en kryssning i många fall kunde betraktas som ett fast etableringsställe, eftersom leveranserna och tillhandahållandena är komplexa och ofta förutsätter avancerade arrangemang¹⁶.

4. NÄSTA STEG

De varor och tjänster som avses i denna rapport är typiska konsumentprodukter på vilka mervärdesskatt normalt tas ut när de levereras respektive tillhandahålls inom EU:s territorium. Det faktum att samma varor och tjänster levereras respektive tillhandahålls ombord på vissa typer av transportmedel kan i princip inte utgöra en tillräcklig motivering till att undanta dessa leveranser och tillhandahållanden inom EU från mervärdesskatteplikt.

Denna rapport utgör inte i sig ett led i den mervärdesskattestrategi som beskrivs i kommissionens meddelande om mervärdesskattens framtid. Den framtida behandlingen av de typer av transaktioner som behandlas i denna rapport bör inte desto mindre överensstämma med den strategins vägledande principer, i synnerhet behovet av att effektivisera skatten genom att bredda skattebasen och behovet av att förenkla reglerna.

Med tanke på att mervärdesskattens främsta mål är att skaffa inkomster och beskatta förbrukning anser kommissionen att en faktisk beskattning av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ombord på transportmedel bör vara ett mål att sträva mot i framtiden. Ett upphävande av undantaget skulle också vara i linje med behovet av att effektivisera skattesystemen. Kommissionen förbereder det arbete som ska göras på detta område, men är också medveten om att nästan samtliga av de intressenter som konsulterades i expertstudien (särskilt företrädare för kryssningsbranschen) och som svarade på frågeformuläret uppgav att de önskade behålla det frivilliga undantaget från mervärdesskatteplikt, för att undvika negativa ekonomiska, sociala och miljörelaterade effekter.

Kommissionen förstår också intressenternas klagomål beträffande den nuvarande situationens komplexitet. Den är en följd av skiljaktig tillämpning och tolkning av de nuvarande reglerna, regelverket i sig och de administrativa bördor av att efterleva regelverket som följer av de två tidigare nämnda faktorerna, särskilt i) lapptäcket av undantag, ii) definitionen av "gemenskapsdelen", iii) definitionen av "restaurang- och cateringtjänster" och iv) förståelsen

¹⁶ Begreppet *fast etableringsställe* definieras i artikel 11 i tillämpningsföreskrifterna för mervärdesskattedirektivet.

av begreppen ”uppehåll” och ”oplanerade stopp”. I detta hänseende kommer kommissionen att undersöka vilka typer av klargöranden som kan överenskommas med medlemsstaterna för att ta itu med den nuvarande osäkerheten. Mervärdesskatteskommittén skulle kunna anlitas för att komma fram till gemensamma riktlinjer.

Kommissionen kommer också att ytterligare granska situationen för att bedöma om överträdelseförfaranden bör inledas mot vissa medlemsstater.

Även om dessa svårigheter kan lösas kan man fråga sig om de nuvarande reglerna i mervärdesskattedirektivet är lämpliga för att uppnå målet att beskatta berörda transaktioner på ett enkelt, effektivt och säkert sätt. Enligt kommissionens uppfattning är det fortfarande svårt för företag att tillämpa dessa regler och i många fall svårt eller inte ens möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera efterlevnaden av reglerna.

Kommissionen anser att det inte går att ändra beskattningen av sådana leveranser och tillhandahållanden ombord på transportmedel som ger upphov till förbrukning i EU för enbart leveranser och tillhandahållanden ombord. Dessa frågor måste ses i ett bredare sammanhang där målet är att utforma ett enklare och mer neutralt mervärdesskatteregelverk för persontransport i allmänhet.

För att uppnå sådana enhetliga regler bör ett lagstiftningsförslag på detta område antas, tillsammans med de förslag som ska läggas fram beträffande persontransport, efter det att en heltäckande konsekvensbedömning gjorts.

Dessa förslag bör säkerställa att den faktiska beskattningen av leveranser och tillhandahållanden ombord på transportmedel är enkel och neutral.

Det finns vidare ett akut behov av att göra reglerna mindre komplexa än de är i nuläget, och de skyldigheter som ska fullgöras av ekonomiska aktörer bör också vara enklast möjliga. Allting beror emellertid på den typ av beskattningssystem som väljs.

Om de regler som antas innebär att ekonomiska aktörer ska betala skatt i medlemsstater där de inte är etablerade, måste argumenten för ett slags system med en enda kontaktpunkt för att förenkla efterlevnaden av regelverket undersökas.

Som det påpekas i meddelandet om mervärdesskattens framtid skulle en sådan åtgärd kunna övervägas först efter 2015, med utgångspunkt i erfarenheterna av den minimivariant av systemet med en enda kontaktpunkt som kommer att genomföras för teletjänster, radio- och tv-tjänster och elektroniska tjänster som icke-etablerade tillhandahållare tillhandahåller icke-beskattningsbara personer (slutkonsumenter).

Kommissionen anser att de frågor som hänger samman med leveranser och tillhandahållanden ombord på transportmedel borde behandlas tillsammans med området persontransport, där man enligt meddelandet om mervärdesskattens framtid kommer att föreslå ett mer neutralt och enklare mervärdesskatteregelverk¹⁷. För det första är dessa frågor nära knutna till varandra och för det andra finns liknande utmaningar och problem på båda områdena.

Kommissionen bedömer följaktligen att det inte är lägligt att lägga fram specifika lagstiftningsförslag tillsammans med denna rapport.

¹⁷ Se KOM(2011) 851, åtgärd nr 9.

Rådet inbjuds att uttrycka sig om innehållet i denna rapport och i synnerhet att kommentera kommissionens förslag om hur man ska gå vidare.

Samtidigt är även andra institutioner välkomna att yttra sig om denna rapport och de föreslagna kommande åtgärderna.



Brussels, 22.10.2012
COM(2012) 605 final

REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL

on the place of taxation of the supply of goods and the supply of services, including restaurant services, for passengers on board ships, aircraft, trains or buses drawn up in accordance with Article 37(3) of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL

on the place of taxation of the supply of goods and the supply of services, including restaurant services, for passengers on board ships, aircraft, trains or buses drawn up in accordance with Article 37(3) of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

TABLE OF CONTENTS

1.	Background and scope of the report.....	3
2.	Description of the current rules governing the supply of goods and services carried out on board means of transport.....	3
2.1.	Necessity of particular rules for supplies of goods and services carried out on board means of transport	3
2.2.	Place of supply	4
2.3.	Exemption for on board supplies	5
3.	Main problems identified	5
3.1.	Implementation and understanding of certain concepts.....	5
3.1.1.	Concept of ‘the Community section’ of a passenger transport effected in the Community.....	6
3.1.2.	Treatment of "stopovers"	6
3.1.3.	Concepts of 'consumption on board' and 'restaurant and catering services'.....	6
3.2.	Services other than catering and restaurant services.....	7
3.3.	Scope of the exemption applied	7
3.4.	Particular issues highlighted by stakeholders	7
3.5.	The specific situation of supplies performed on board cruises	8
4.	The way forward	8

1. BACKGROUND AND SCOPE OF THE REPORT

In accordance with Article 37(3) of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax¹ (hereinafter: 'VAT Directive') *the Commission shall, at the earliest opportunity, present to the Council a report, accompanied if necessary by appropriate proposals, on the place of taxation of the supply of goods for consumption on board and the supply of services, including restaurant services, for passengers on board ships, aircraft or trains.*

Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008² (which amended the VAT Directive in particular on the rules on the place of supply of services), was accompanied by the following minutes statement: *"The Council and the Commission agree that this proposal is without prejudice to the review provided for in Article 37 of Directive 2006/112/EC of the place of taxation of the supply of goods for consumption on board and the supply of services, including restaurant services, for passengers on board ships, aircraft or trains. This duty to review shall also explicitly cover services provided on board ships (including cruise ships), and shall also extend to the new rule determining the place of supply as laid down in Article 57 of Directive 2006/112/EC."*

This report focuses on the place of taxation of goods for consumption and of services, including restaurant services, supplied to passengers on board ships, aircraft or trains. However, in order to complete the picture of that segment of the market, it also addresses other issues such as the treatment of take-away goods supplied on board, supplies on board buses, as well as exemptions currently applied in this sector.

In preparing this report, the Commission took various steps to create the broadest possible overview of the situation in the sector. First of all, businesses that are active in this sector were invited to give their assessment of the current situation, including the problems they face and suggest possible solutions for the future. Member States were also invited to outline their current practices and their expectations in this field. Finally, an expert study (hereinafter: 'the expert study') was conducted by an external contractor³ (published with this report).

2. DESCRIPTION OF THE CURRENT RULES GOVERNING THE SUPPLY OF GOODS AND SERVICES CARRIED OUT ON BOARD MEANS OF TRANSPORT

2.1. Necessity of particular rules for supplies of goods and services carried out on board means of transport

The nature of supplies of goods and services as such is the same, whether or not they are carried out on board. However, for goods and services supplied on-board means of transport, their physical place of supply is changing, as the supply takes place on a 'platform' which is normally moving from one place to another. In other words, the goods and services are not transported in order to be supplied, but are supplied while moving.

¹ OJ L 347, 11.12.2006, p. 1

² OJ L 44, 20.2.2008, p. 11

³ "Expert study on the issues arising from taxing the supply of goods and the supply of services, including restaurant and catering services, for consumption on board means of transport", of 8 February 2012 undertaken by PricewaterhouseCoopers.

Therefore, because of those special circumstances under which on-board supplies are performed, particular rules apply. Their aim is to ensure to the extent possible taxation where consumption takes place, without making the application of these rules overly complex.

Particular rules are justified, but it should be emphasized that although on-board supplies take place in a particular environment, when supplied within the territory of the EU, the actual consumption to which they give rise is on its territory and, as a matter of principle, they should not be treated differently for taxation purposes in comparison to the same supplies performed elsewhere in the EU.

2.2. Place of supply

Under Articles 37(1) and 57(1) of the VAT Directive, the place of supply of goods and catering and restaurant services supplied on board ships, aircraft or trains during *"the section of a passenger transport operation effected within the Community"* shall be deemed to be at the point of departure of the passenger transport operation.

According to Articles 37(2) and 57(2), 'the section' (hereinafter: 'the Community section') is defined as *"the section of the operation effected, without a stopover outside the Community, between the point of departure and the point of arrival of the passenger transport operation"*. The 'point of departure' means *"the first scheduled point of passenger embarkation within the Community, where applicable after a stopover outside the Community"*. The 'point of arrival' means *"the last scheduled point of disembarkation within the Community of passengers who embarked in the Community, where applicable before the stopover outside the Community"*. It means that part of the journey of the means of transport between the EU border and the first scheduled point of passenger embarkation within the Community takes place outside 'the Community section'. The same situation occurs for part of the journey between the last scheduled point of passenger disembarkation and the EU border.

A 'stopover' means a stop which is not a scheduled point of passenger embarkation or disembarkation⁴.

Article 37(1) and (2) applies to all goods supplied on board ships, aircraft or trains, whether or not for consumption on board, during the Community section. Article 57 only applies to restaurant and catering services physically carried out on board ships, aircraft or trains. For other services supplied on board, no particular rules are laid down.

For goods supplied on board, but outside the Community section, Article 31 of the VAT Directive is applicable. According to this provision, *where goods are not dispatched or transported, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when the supply takes place*. Article 31 also applies in the case where goods are supplied on board other means of transport, such as buses.

For catering and restaurant services supplied on board, but outside the Community section, Article 55 of the VAT Directive applies. According to this provision *"the place of supply of catering and restaurant services other than those physically carried out on board ships, aircraft and trains during the section of passenger transport operation, effected within the Community, shall be where the services are physically carried out"*.

⁴ The question of how the notion of "the stop" should be understood was developed in more detail by the Court of the European Union in its judgment of 15 September 2005 in case C-58/04, Antje Köhler v Finanzamt Düsseldorf-Nord.

2.3. Exemption for on board supplies

In accordance with Article 37(3) of the VAT Directive "*pending the adoption of the proposals (...), Member States may exempt or continue to exempt, with deductibility of the VAT paid at the preceding stage, the supply of goods for consumption on board (...)*" ships, aircraft and trains when those goods were supplied during the Community section.

This provision only allows exemption for goods supplied for consumption on board and does not extend to goods to be taken away by passengers. Supplies on board other means of transport, such as buses, are not covered and can therefore not benefit from exemption.

No exemption is provided for services consumed on board, such as catering and restaurant services. However, Article 371 and Annex X, Part B, point 10, of the VAT Directive does allow Member States to continue to exempt "*the transport of passengers and, in so far as the transport of the passengers is exempt, the transport of goods accompanying them, such as luggage or motor vehicles, or the supply of services relating to the transport of passengers*". This is a standstill provision that can be maintained until the definitive arrangements are adopted, and is available only for Member States having applied it on 1 January 1978 or for Member States which acceded the Union after that date, having obtained a specific derogation upon accession (see Articles 375 to 390b). Whilst it can be argued that catering and restaurant services could be exempted on the basis of this standstill provision, other services, such as hairdressing services during cruises, cannot qualify as being "services related to the transport of passengers".

3. MAIN PROBLEMS IDENTIFIED

One of the main problems identified is the divergence of application between Member States. It is apparent that exemptions are applied differently by Member States and that some rules are not entirely respected or are understood differently. The expert study has highlighted practical problems put forward by stakeholders⁵. The difference in application is the main cause of complexity, and results in an increase in administrative burdens for business. Failure to harmonise exemption can also create distortions of competition.

3.1. Implementation and understanding of certain concepts

Problems have been identified with certain concepts to be found in Articles 37 and 57 of the VAT Directive. Notwithstanding existing definitions, certain Member States are applying these concepts in different ways. It appears that ships and aircraft on international routes are especially concerned.

In particular, it appears that there are situations where the national provisions implementing Articles 37 and 57 do not cover all three means of transport (ships, aircraft and trains).

For buses, the legal provisions are correct in all Member States. However, there are some doubts about their correct application in practice and how they can be controlled.

⁵ For detailed information, see chapter 4 of the expert study – in particular pages 48-50, 55 and 58.

3.1.1. *Concept of 'the Community section' of a passenger transport effected in the Community*

In at least three Member States the definition of the Community section is not entirely clear⁶. Typically certain elements of the definition are missing – for example, there is no definition of the point of departure and/or the point of arrival or the definition used is only a partial one. In one Member State there is no definition of the Community section at all.

In five Member States the onboard supply of goods and services is taxable to a different extent outside their territory, regardless of where – inside or outside the Community section – they should have been taxed in accordance with the rules⁷.

Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 (hereinafter: 'VAT Implementing Regulation')⁸ has provided some clarification, but this differentiation remains complicated and leaves the door open to misinterpretation and inconsistency.

3.1.2. *Treatment of "stopovers"*

Divergences are observed between Member States in relation to the treatment of stopovers in comparison to the first point of embarkation or the last point of disembarkation of passengers within the EU. In at least ten Member States, the dividing line seems not to be correct.⁹ According to the expert study, some Member States consider that when passengers can get off of a means of transport to visit a place and, after this excursion, get back on board to continue their journey, this is regarded as disembarkation and embarkation of passengers. This concerns the cruise industry in particular.

If no new passengers can get on and none of the passengers on board can permanently leave the ship, this should not be regarded as embarkation or disembarkation. Such a situation must be regarded instead as a stopover. Where a stopover is treated as a first point of embarkation or a last point of disembarkation, this may give rise to difficulties, where – because of varying interpretations of the Community section – more than one Member State wants to tax the same supplies.

Finally, the treatment of unscheduled stopovers might give rise to types of difficulties similar to those described above. However, the expert study does not gather any information on that point.

3.1.3. *Concepts of 'consumption on board' and 'restaurant and catering services'*

The expert study identified certain problems with these concepts.

Consumption on board: There is no definition in the VAT Directive, and only a few Member States have provided official guidance, which varies from one Member State to another.

Catering and restaurant services: A clear definition has only been available since 1 July 2011¹⁰. Prior to that, the understanding of this concept was based on guidance provided by the

⁶ Look chapter 4 of the expert study, in particular pages 39-40 and 42-43.

⁷ Look chapter 4 of the expert study, in particular pages 42-43 and 52-55.

⁸ See in particular Articles 35 to 37.

⁹ Look chapter 4 of the expert study, in particular pages 40 and 42-43.

¹⁰ According to Article 6 of the VAT Implementing Regulation, "Restaurant and catering services mean services consisting of the supply of prepared or unprepared food or beverages or both, for human

Court of Justice of the European Union (hereinafter: 'CJEU'), in particular by its judgment in the *Faaborg-Gelting Linien* case¹¹. The concept was further developed in the *Bog* case¹² in respect of which the CJEU gave a ruling on 10 March 2011, where it was specified in more detail what should be the level of sufficient support services to recognise the supply as a catering service. Subject to these developments, the problems of definition should be minimised. However, one cannot rule out the possibility that further clarification will be needed, particularly in order to align the VAT Implementing Regulation with the recent case law.

3.2. Services other than catering and restaurant services

As only catering and restaurant services are covered by Articles 55 and 57 and taxed in accordance with the particular rules described above, all other services should be treated in the same way, whether or not they are provided on board means of transport. Some questions have arisen, particularly with regard to services provided to a person (such as hairdressers, beauticians...), but it has not as yet been possible to clearly identify those services for which a particular rule would be necessary.

3.3. Scope of the exemption applied

One group of Member States exempts goods for consumption on board ships, aircraft or trains as provided for in Article 37(3) of the VAT Directive. However, at least two Member States also allow exemption of on-board supplies of goods made whilst within the territory of the Community, but outside the Community section, which is not authorised by Article 37(3) of the VAT Directive¹³.

Furthermore, it appears that eight Member States also exempt services supplied to passengers on board ships, aircraft or trains, in particular restaurant and catering services¹⁴. The Commission considers that Article 37 only allows an exemption of the supply of goods for consumption on board ships, aircraft or trains carried out during the Community section. The exemption provided for in Article 37 does not cover goods which are to be taken away, or any services. Exemption in such cases is only possible pursuant to Article 371 and Annex X, Part B, point 10, which allow Member States to continue to exempt "*in so far as the transport of passengers is exempted, [...] the supply of services relating to the transport of passengers*". It appears that five Member States exclude on-board supplies from any taxation to a different extent through the way in which the place-of-supply rules are applied¹⁵. They consider those supplies to be outside the territorial scope of VAT. As a result they do not require any specific rules to provide for exemption.

The incorrect application of the rules on the territorial scope of VAT or of the exemption only seems to concern ships and aircraft. For trains and buses, the rules seem to be implemented

consumption, accompanied by sufficient support service allowing for the immediate consumption thereof. The provision of food or beverages or both is only one component of the whole in which services shall predominate. Restaurant services are the supply of such services on the premises of the supplier, and catering services are the supply of such services off the premises of the supplier."

¹¹ Case C-231/94, judgment of the CJEU of 2 May 1996, *Faaborg-Gelting Linien a/s v Finanzamt Flensburg*.

¹² Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, judgment of the CJEU of 10 March 2011, *Bog and Others v Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden and Detmold*.

¹³ Look chapter 4 of the expert study, in particular at pages 52 and 53.

¹⁴ Look chapter 4 of the expert study, in particular at pages 54 and 55.

¹⁵ Look chapter 4 of the expert study, in particular at pages 42-43 and 52-55.

correctly in all Member States. The divergence in actual taxation between Member States is seen as one of the main problems with the current situation, as it can have serious implications for the businesses concerned and distorts competition, especially between competitors established within the EU and outside the EU.

3.4. Particular issues highlighted by stakeholders

The stakeholders who were consulted stressed that the current legal framework is complex (as it requires the application of different sets of rules – Articles 31 and 55 or Articles 37 and 57 – within the EU) and varies from one Member State to another. The various exemption schemes, although greatly appreciated, are applied differently by Member States and this is seen as a complication. Not surprisingly, a harmonised exemption is the preferred option.

Stakeholders also underlined the lack of clear-cut definitions as a cause of serious difficulties, in particular when a business operates in more than one Member State, which is normally the case in this sector. The divergent rates applicable were also mentioned.

Stakeholders highlighted the difficulties that they encounter when making onboard supplies of goods or services for which they are liable to pay VAT in a Member State where they are not established and have to register for VAT purposes. They pointed to difficulties linked with differences between Member States concerning technical requirements for cash registers and obligations, VAT rates and different currencies.

These difficulties are no different from those encountered by any other business liable to pay VAT in a Member State where it is not established, and stakeholders regret that there are no simplifications or schemes, like a one stop shop (OSS), available to them.

Some stakeholders admitted that they register in some Member States only, and not in all Member States in which they would be required to do so under the current provisions.

3.5. The specific situation of supplies performed on board cruises

The particular feature of the cruise industry is that cruises often start and end in the same harbour. Therefore it seems that the prime purpose of a cruise journey is not to transport passengers from one place to another. Further, the itinerary of a cruise ship may vary and is more flexible compared to other means of transport.

During the process of collecting information on the current state of play in relation to on-board supplies, the cruise and ferry industry was the most active in terms of its response. That industry emphasized that, for its activities, the rules are particularly complicated and suggested that all on-board supplies of goods and services should be exempted.

On board cruise ships, a wider variety of goods and services are available than is the case for other means of transport. For example, services such as those of hairdressers, tailors, beauticians, entertainment and educational activities are on offer. The variety of goods is also much broader.

The cruise industry emphasized that there is strong competition between operators in that segment of the market. The way in which rules are formulated influences the competitive position, especially between competitors established within the EU and outside the EU.

During the process of consultation it was suggested that, for cruises, the boat could in many cases be considered to be a fixed establishment, as the supplies performed are complex and frequently require sophisticated arrangements¹⁶.

4. THE WAY FORWARD

The goods and services covered by this report are typical consumer products on which VAT is normally charged when they are supplied within the territory of the EU. As a matter of principle, the fact that the same goods and services are supplied on board certain means of transport cannot be a sufficient justification for exempting those supplies within the EU from VAT.

This report is not presented as such in the framework on the VAT strategy set out in the Commission's Communication on the future of VAT. Nevertheless, the future treatment of the transactions involved should be consistent with the guiding principles of that strategy, in particular the need to increase the efficiency of the tax by broadening the tax base, but also the need for simple rules.

Given that the main purpose of VAT is to raise revenues and to tax consumption, the Commission is of the opinion that the actual taxation of supplies of goods and services taking place on board of means of transport should be an objective to be pursued in the future. Removing the exemption would also be in line with the need to make the tax systems more efficient. Preparing for the future work to be undertaken in that field, the Commission is aware that in the expert study almost all consulted stakeholders (in particular representatives of the cruise industry), who replied to the survey sent to them by the contractor of the study, indicated that it is desirable for them to keep the optional VAT exemption, as they fear a negative economic, social and environmental impact.

The Commission also acknowledges stakeholders' complaints about the complexity of the current situation. This complexity stems from the divergent application and interpretation of the current rules, the legal framework itself and the burden of administrative compliance resulting from the two previous factors, notably (i) the patchwork of exemptions, (ii) the definition of 'the Community section', (iii) the definition of restaurant and catering services, and (iiii) the understanding of notions of 'stopover' and 'non-scheduled stops'. In this respect, the Commission will verify which kind of clarifications could be agreed with Member States in order to address the current uncertainties. The VAT Committee could be used in this respect in order to reach common guidelines.

The Commission will also examine further the situation in order to assess if infringement procedures should be undertaken for some Member States.

Even if the abovementioned complexities can be solved, it is questionable whether the current rules laid down in the VAT Directive are satisfactory for ensuring the taxation of the transactions at stake in a simple, efficient and robust way. In the view of the Commission, the application of these rules would still be complex for businesses and, in many cases, difficult or even impossible to control for tax authorities.

¹⁶ It should be noted that the concept of a fixed establishment is defined in Article 11 of the VAT Implementing Regulation.

In the Commission's view, a change in the taxation of supplies on board means of transport giving rise to consumption in the EU cannot be achieved for the supplies on board alone, without putting these questions in the broader perspective of the design of a simpler and more neutral VAT framework for passenger transport activities in general.

In order to ensure such consistency, a legislative proposal in this field should be adopted, together with the proposals that will be made for passenger transport activities, following a comprehensive impact assessment

These proposals should ensure that the actual taxation of the supplies on board means of transport is simple and neutral.

Moreover, there is an acute need to make the rules less complex than is currently the case, and the obligations to be fulfilled by the operators should also be as light as possible. However, everything depends on the choice that will be made on the taxation system as such.

If the rules adopted mean that operators are liable to pay tax in Member States where they are not established, the case for a form of one stop shop (OSS) to simplify compliance would clearly have to be examined.

As the Communication on the future of VAT pointed out, such a measure could only be considered after 2015, based on the experience from the mini one stop shop (MOSS) that will be implemented for telecommunications, radio and television broadcasting and electronic services supplied by non-established suppliers to non-taxable persons (final consumers).

The Commission is of the opinion that the issues linked with supplies on board means of transport should be addressed in conjunction with the passenger transport activities where, in accordance with the Communication on the future of VAT, a more neutral and simpler VAT framework for passenger transport activities will be proposed¹⁷. First of all these issues are closely related and, secondly, the types of challenges and difficulties being faced are similar.

The Commission therefore considers that it is not opportune to accompany the present report with specific legislative proposals.

The Council is invited to express its views on the content of this report and, in particular, on the way the Commission suggests to take this file forward.

At the same time, other institutions are welcome to give their opinion on this report and the suggested way forward, if they wish to do so.

¹⁷ See COM(2011) 851 action n°9

Bruxelles, le 22.10.2012
COM(2012) 605 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

sur le lieu de taxation des livraisons de biens et prestations de services, y compris les services de restaurant, fournies aux passagers à bord de bateaux, d'avions, de trains ou d'autobus, établi conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

sur le lieu de taxation des livraisons de biens et prestations de services, y compris les services de restaurant, fournies aux passagers à bord de bateaux, d'avions, de trains ou d'autobus, établi conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

TABLE DES MATIÈRES

1.	Contexte et portée du rapport	3
2.	Description des règles actuelles régissant les livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord de moyens de transport	3
2.1.	Nécessité de règles particulières pour les livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord de moyens de transport	3
2.2.	Lieu de livraison ou de prestation	4
2.3.	Exonération des livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord.....	5
3.	Principaux problèmes recensés	5
3.1.	Mise en œuvre et interprétation de certains concepts	6
3.1.1.	Notion de «partie communautaire» d'un transport de passagers effectué à l'intérieur de la Communauté	6
3.1.2.	Traitement des «escales».....	6
3.1.3.	Notions de «consommation à bord» et de «services de restaurant et de restauration»	7
3.2.	Services autres que les services de restaurant et de restauration	7
3.3.	Champ d'application des exonérations	7
3.4.	Questions particulières soulevées par les parties prenantes.....	8
3.5.	Situation spécifique des livraisons et prestations effectuées à bord des bateaux de croisière	9
4.	Voie à suivre	9

1. CONTEXTE ET PORTEE DU RAPPORT

Conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹ (ci-après la «directive TVA»), *«la Commission soumet au Conseil, dans les meilleurs délais, un rapport accompagné, le cas échéant, des propositions appropriées sur le lieu de taxation des livraisons de biens destinés à la consommation à bord et des prestations de services, y compris la restauration, fournies à des passagers à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train.»*

La directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008² (qui a modifié la directive TVA, notamment en ce qui concerne les règles relatives au lieu des prestations de services), a été accompagnée par la déclaration suivante, inscrite au procès-verbal: *«Le Conseil et la Commission conviennent que la présente proposition est sans préjudice du réexamen du lieu de taxation des livraisons de biens destinés à la consommation à bord et des prestations de services, y compris la restauration, fournies à des passagers à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, prévu à l'article 37 de la directive 2006/112/CE. Ce réexamen porte aussi expressément sur les services qui sont fournis à bord d'un bateau (y compris les bateaux de croisière) et s'applique aussi à la nouvelle disposition en matière de lieu de prestation de services qui figure à l'article 57 de la directive 2006/112/CE.»*

Le présent rapport se concentre sur le lieu de taxation des livraisons de biens destinés à la consommation à bord et des prestations de services, y compris de services de restaurant, fournis aux passagers à bord de bateaux, d'avions ou de trains. Toutefois, afin de donner un aperçu complet de ce segment du marché, il aborde également d'autres questions, telles que le traitement des produits à emporter fournis à bord, les livraisons de biens et prestations de services à bord des autobus, ainsi que les dérogations actuellement en vigueur dans ce secteur.

Pour l'élaboration de ce rapport, la Commission a pris plusieurs mesures afin de présenter un aperçu aussi exhaustif que possible de la situation dans le secteur. Tout d'abord, les entreprises du secteur ont été invitées à donner leur avis sur la situation actuelle, y compris en ce qui concerne les problèmes qu'elles rencontrent, et à proposer des solutions possibles pour l'avenir. Les États membres ont également été invités à exposer leurs pratiques actuelles et leurs attentes dans ce domaine. Enfin, une étude d'experts (publiée avec le présent rapport, ci-après l'«étude») a été menée par un contractant externe³.

2. DESCRIPTION DES REGLES ACTUELLES REGISSANT LES LIVRAISONS DE BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUEES A BORD DE MOYENS DE TRANSPORT

2.1. Nécessité de règles particulières pour les livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord de moyens de transport

La nature des livraisons de biens et prestations de services en tant que telle est identique que celles-ci soient ou non effectuées à bord d'un moyen de transport. Toutefois, pour les biens et

¹ JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

² JO L 44 du 20.2.2008, p. 11.

³ «Expert study on the issues arising from taxing the supply of goods and the supply of services, including restaurant and catering services, for consumption on board means of transport», 8 février 2012, réalisée par PricewaterhouseCoopers.

services fournis à bord de moyens de transport, le lieu physique de prestation varie, car la livraison ou prestation est effectuée sur une «plateforme» qui, normalement, voyage d'un endroit à un autre. En d'autres termes, les biens et les services ne sont pas transportés en vue d'être fournis, mais fournis lors du transport.

Dès lors, en raison des circonstances spécifiques dans lesquelles s'effectuent les livraisons de biens et prestations de services à bord de moyens de transport, des règles particulières s'appliquent. Leur but est de garantir, dans la mesure du possible, une imposition à l'endroit où la consommation a lieu, sans rendre l'application de ces règles trop complexe.

Si des règles particulières sont justifiées, il convient de souligner que, même si les livraisons de biens ou prestations de services effectuées à bord de moyens de transport se déroulent dans un environnement particulier, lorsqu'elles sont réalisées sur le territoire de l'Union, la consommation effective à laquelle elles donnent lieu se situe sur ce territoire et, par principe, elles ne devraient pas être traitées différemment, aux fins de la taxe, des livraisons ou prestations identiques réalisées ailleurs dans l'Union.

2.2. Lieu de livraison ou de prestation

En vertu de l'article 37, paragraphe 1, et de l'article 57, paragraphe 1, de la directive TVA, le lieu des livraisons de biens et des prestations de services de restaurant et de restauration effectuées à bord de bateaux, d'avions ou de trains «au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté» est réputé se situer au lieu de départ du transport de passagers.

L'article 37, paragraphe 2, et l'article 57, paragraphe 2, définissent «la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté» (ci-après la «partie communautaire») comme «la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers.» Le «lieu de départ» est défini comme «le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté», tandis que le «lieu d'arrivée» désigne «le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté». Il découle de ces définitions que la partie du trajet du moyen de transport entre la frontière de l'Union européenne et le premier point d'embarquement de passagers prévu à l'intérieur de l'Union n'entre pas dans la «partie communautaire». Il en va de même pour la partie du trajet entre le dernier point de débarquement de voyageurs prévu et la frontière de l'Union.

Le terme «*escale*» désigne une halte qui n'est pas un point d'embarquement ou de débarquement de passagers prévu⁴.

L'article 37, paragraphes 1 et 2, s'applique à tous les biens fournis à bord de bateaux, d'avions ou de trains au cours de la partie communautaire, que ces biens soient ou non destinés à la consommation à bord. L'article 57 ne s'applique qu'aux services de restaurant et de restauration matériellement exécutés à bord de bateaux, d'avions ou de trains. Pour les autres services fournis à bord, aucune règle particulière n'est prévue.

⁴ La question de l'interprétation de la notion d'«escale» a été examinée plus en détail par la Cour de justice dans son arrêt du 15 septembre 2005 dans l'affaire C-58/04, *Antje Köhler contre Finanzamt Düsseldorf-Nord*.

Pour les livraisons de biens effectuées à bord, mais en dehors de la partie communautaire, l'article 31 de la directive TVA s'applique. Aux termes de cet article, *dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison*. Cet article s'applique également lorsque la livraison de biens est effectuée à bord d'autres moyens de transport, tels que les autobus.

Pour les services de restaurant et de restauration fournis à bord, mais en dehors de la partie communautaire, l'article 55 de la directive TVA s'applique. Aux termes de cet article, *«le lieu des prestations de services de restaurant et de restauration est le lieu où les prestations sont matériellement exécutées, à l'exception de celles qui sont exécutées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté»*.

2.3. Exonération des livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord

Conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive TVA, *«jusqu'à l'adoption des propositions [...], les États membres peuvent exonérer, ou continuer à exonérer, avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur, les livraisons de biens destinés à être consommés à bord [...]»* de bateaux, d'avions et de trains lorsque ces biens sont livrés au cours de la partie communautaire.

Cette disposition autorise uniquement l'exonération des biens destinés à être consommés à bord et ne s'étend pas aux biens destinés à être emportés par les passagers. Les livraisons de biens effectuées à bord d'autres moyens de transport, comme les autobus, ne sont pas couvertes et ne peuvent donc pas bénéficier d'une exonération.

Aucune exonération n'est prévue pour les services consommés à bord, tels que les services de restaurant et de restauration. Toutefois, les dispositions de l'article 371 et de l'annexe X, partie B, point 10, de la directive TVA autorisent les États membres à continuer d'exonérer *«le transport de personnes et le transport de biens, tels que les bagages et les voitures automobiles, accompagné des voyageurs, ou les prestations de services liées au transport de personnes, dans la mesure où le transport de ces personnes est exonéré»*. Il s'agit d'une clause de *statu quo* qui peut être maintenue jusqu'à l'adoption du régime définitif et n'est disponible que pour les États membres qui appliquaient cette exonération au 1^{er} janvier 1978 ou pour ceux qui ont adhéré à l'Union après cette date et ont obtenu une dérogation spécifique au moment de leur adhésion (voir les articles 375 à 390 *ter*). Si l'on peut faire valoir que les services de restaurant et de restauration pourraient être exonérés sur la base de cette disposition, d'autres services, tels que les services de coiffure au cours des croisières, ne peuvent pas être considérés comme des *«services liés au transport de personnes»*.

3. PRINCIPAUX PROBLEMES RECENSES

Les divergences d'application entre les États membres sont l'un des principaux problèmes constatés. Il apparaît que les dérogations sont appliquées de manière différente par les États membres et que certaines règles ne sont pas totalement respectées ou sont interprétées de plusieurs façons. L'étude a mis en évidence les problèmes pratiques évoqués par les parties prenantes⁵. Les divergences dans l'application des règles sont la principale cause de complexité et entraînent une augmentation des charges administratives pour les entreprises.

⁵ Pour des informations détaillées, voir le chapitre 4 de l'étude – en particulier les pages 48 à 50, 55 et 58.

L'absence d'harmonisation en matière de dérogations peut également entraîner des distorsions de concurrence.

3.1. Mise en œuvre et interprétation de certains concepts

Des problèmes ont été recensés en ce qui concerne certaines notions des articles 37 et 57 de la directive TVA. En dépit des définitions existantes, certains États membres appliquent ces notions de différentes manières. Les bateaux et avions sur les liaisons internationales apparaissent tout particulièrement concernés.

Il existe notamment des situations dans lesquelles les dispositions nationales mettant en œuvre les articles 37 et 57 ne couvrent pas les trois moyens de transport (bateaux, avions et trains).

Pour les autobus, les dispositions légales sont correctes dans tous les États membres. Toutefois, il existe des doutes quant à leur bonne application dans la pratique et à la façon dont elles peuvent être contrôlées.

3.1.1. Notion de «partie communautaire» d'un transport de passagers effectué à l'intérieur de la Communauté

Dans au moins trois États membres, la définition de la partie communautaire n'est pas totalement claire⁶. En général, certains éléments de la définition sont manquants, par exemple, il n'y a pas de définition du lieu de départ et/ou du lieu d'arrivée, ou la définition utilisée n'est que partielle. Dans un État membre, il n'existe aucune définition de la partie communautaire.

Dans cinq États membres, les livraisons de biens et prestations de services fournies à bord sont impossibles, dans une mesure variable, en dehors du territoire de l'État membre concerné, indépendamment du lieu – à l'intérieur ou à l'extérieur de la partie communautaire – où elles auraient dû l'être en application des règles⁷.

Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil (ci-après le «règlement d'exécution TVA») a apporté certains éclaircissements, mais cette différenciation reste compliquée et laisse la porte ouverte à des interprétations erronées et à des incohérences.

3.1.2. Traitement des «escales»

On observe des divergences entre les États membres en ce qui concerne le traitement des escales par rapport au premier point d'embarquement ou au dernier point de débarquement de passagers dans l'UE. Dans dix États membres au moins, la ligne de démarcation adoptée ne semble pas correcte⁸. Selon l'étude, certains États membres considèrent que, lorsque les passagers peuvent descendre d'un moyen de transport pour visiter un lieu et qu'après cette d'excursion, ils remontent à bord pour poursuivre leur voyage, cette halte est un débarquement et un embarquement de passagers. Cette question concerne en particulier le secteur des croisières.

Si aucun nouveau passager ne peut monter à bord et qu'aucun des passagers à bord ne peut quitter définitivement le bateau, il n'y a pas de lieu de considérer cette halte comme un embarquement ou un débarquement. Il convient plutôt d'y voir une escale. Lorsqu'une escale

⁶ Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 39, 40, 42 et 43.

⁷ Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 42, 43 et 52 à 55.

⁸ Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 40, 42 et 43.

est considérée comme un premier point d'embarquement ou un dernier point de débarquement, cela peut donner lieu à des difficultés, car, en raison d'interprétations divergentes de la notion de «partie communautaire», plus d'un État membre pourrait vouloir imposer les mêmes opérations.

Enfin, le traitement des escales imprévues pourrait donner lieu à des difficultés du type de celles décrites ci-dessus. Toutefois, l'étude ne donne aucune information à ce sujet.

3.1.3. Notions de «consommation à bord» et de «services de restaurant et de restauration»

L'étude a mis en évidence un certain nombre de problèmes liés à ces notions.

Consommation à bord: il n'existe pas de définition de cette notion dans la directive TVA, et seuls quelques États membres ont fourni des lignes directrices officielles, qui varient d'un État membre à l'autre.

Services de restaurant et de restauration: on ne dispose d'une définition précise de cette notion que depuis le 1^{er} juillet 2011⁹. Avant cette date, l'interprétation de cette notion se fondait sur les orientations fournies par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après dénommée la «Cour»), notamment dans l'arrêt relatif à l'affaire *Faaborg-Gelting Linien*¹⁰. La notion a été précisée dans l'affaire *Bog*¹¹, dans laquelle la Cour a rendu un arrêt le 10 mars 2011, où elle a indiqué plus en détail à partir de quel niveau les services connexes étaient suffisants pour que la prestation puisse être considérée comme un service de restauration. Ces évolutions devraient permettre de réduire au minimum les problèmes de définition à cet égard. Toutefois, on ne peut exclure la possibilité que des précisions soient nécessaires, notamment en vue d'aligner le règlement d'exécution TVA sur la jurisprudence récente.

3.2. Services autres que les services de restaurant et de restauration

Étant donné que seuls les services de restaurant et de restauration sont couverts par les articles 55 et 57 et imposés selon les règles particulières décrites ci-dessus, tous les autres services devraient être traités de la même manière, qu'ils soient ou non fournis à bord de moyens de transport. Certaines questions se posent, notamment en ce qui concerne les services à la personne (comme les services de coiffure, les soins esthétiques, etc.), mais il n'a pas encore été possible d'identifier précisément les services pour lesquels une règle particulière serait nécessaire.

3.3. Champ d'application des exonérations

Un groupe d'États membres exonère les livraisons de biens destinés à la consommation à bord de bateaux, d'avions ou de trains, conformément à l'article 37, paragraphe 3, de la directive

⁹ Conformément à l'article 6 du règlement d'exécution TVA, «les services de restaurant et de restauration consistent en la fourniture d'aliments ou de boissons préparés ou non ou des deux, destinés à la consommation humaine, accompagnée par des services connexes suffisants permettant la consommation immédiate de ces aliments ou boissons. La fourniture d'aliments ou de boissons ou des deux n'est qu'une composante d'un ensemble dans lequel les services prédominent. Les services de restaurant couvrent les services de ce type fournis dans les installations du prestataire, alors que les services de restauration couvrent les services de ce type fournis en dehors desdites installations».

¹⁰ Arrêt de la Cour du 2 mai 1996 dans l'affaire C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S contre Finanzamt Flensburg*.

¹¹ Arrêt de la Cour de justice du 10 mars 2011, dans les affaires jointes C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, *Bog et autres contre Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden et Detmold*.

TVA. Toutefois, au moins deux États membres exonèrent également les livraisons de biens à bord effectuées sur le territoire de la Communauté, mais en dehors de la partie communautaire, ce qui n'est pas autorisé par l'article 37, paragraphe 3, de la directive TVA¹².

En outre, il apparaît que huit États membres exonèrent également les services fournis aux passagers à bord de bateaux, d'avions ou de trains, en particulier les services de restaurant et de restauration¹³. La Commission considère que l'article 37 autorise uniquement l'exonération des livraisons de biens destinés à la consommation à bord de bateaux, d'avions ou de trains effectuées au cours de la partie communautaire. L'exonération prévue à l'article 37 ne couvre pas les biens à emporter ni les prestations de services. Dans le cas de ces dernières, l'exonération n'est possible qu'en vertu de l'article 371 et de l'annexe X, partie B, point 10), qui autorisent les États membres à continuer d'exonérer *«les prestations de services liées au transport de personnes, dans la mesure où le transport de ces personnes est exonéré»*. Il apparaît que cinq États membres excluent de toute imposition les livraisons et prestations effectuées à bord, à des degrés divers, par la manière dont ils appliquent les règles régissant le lieu de livraison ou de prestation¹⁴. Ils considèrent que ces livraisons/prestations ne relèvent pas du champ d'application territorial de la TVA et que, par conséquent, il n'y a pas besoin de règles particulières pour les exonérer.

La mise en œuvre erronée des règles concernant le champ d'application territorial de la TVA ou de l'exonération ne semble concerner que les bateaux et les avions. Pour les trains et les autobus, les règles semblent être mises en œuvre correctement dans tous les États membres. Les différences entre les États membres en termes de taxation effective sont considérées comme l'un des principaux problèmes liés à la situation actuelle, car elles peuvent avoir de graves conséquences pour les entreprises concernées et faussent la concurrence, notamment entre entreprises concurrentes établies au sein de l'Union européenne et en dehors de celle-ci.

3.4. Questions particulières soulevées par les parties prenantes

Les parties prenantes consultées ont souligné que le cadre juridique actuel est complexe (car il nécessite l'application de règles différentes – articles 31 et 55 ou articles 37 et 57 – au sein de l'Union) et varie d'un État membre à l'autre. Les différents régimes d'exonération, bien que très appréciés, sont appliqués de manière différente par les États membres, ce qui est considéré comme une source de complication. Il n'est pas surprenant de constater qu'une exonération harmonisée est l'option privilégiée.

Les parties prenantes ont également fait valoir que l'absence de définitions précises cause de graves difficultés, en particulier lorsqu'une entreprise exerce ses activités dans plus d'un État membre, ce qui est généralement le cas dans ce secteur. La divergence des taux applicables a également été mentionnée.

Les parties prenantes ont souligné les difficultés qu'elles rencontrent lorsqu'elles effectuent à bord de moyens de transport des livraisons de biens ou prestations de services pour lesquelles elles sont redevables de la TVA dans un État membre où elles ne sont pas établies et où elles sont tenues de s'enregistrer aux fins de la TVA. Elles ont mis en évidence les difficultés liées aux différences entre les États membres en ce qui concerne les exigences techniques applicables aux caisses enregistreuses, les obligations, les taux de TVA et les diverses devises.

¹² Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 52 et 53.

¹³ Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 54 et 55.

¹⁴ Voir chapitre 4 de l'étude, en particulier les pages 42, 43 et 52 à 55.

Ces difficultés ne sont pas différentes de celles rencontrées par toute autre entreprise redevable de la TVA dans un État membre où elle n'est pas établie, et les parties prenantes déplorent de ne pas pouvoir bénéficier de simplifications ou régimes particuliers, tels que le guichet unique.

Certaines parties prenantes ont reconnu ne s'être enregistrées que dans certains États membres, et non dans tous les États membres où elles seraient tenues de le faire en application des dispositions actuelles.

3.5. Situation spécifique des livraisons et prestations effectuées à bord des bateaux de croisière

La particularité du secteur des croisières réside dans le fait que celles-ci commencent et se terminent souvent dans le même port. Il semble, par conséquent, que l'objectif premier d'une croisière n'est pas de transporter des passagers d'un lieu à un autre. En outre, l'itinéraire des bateaux de croisière peut varier, et il est plus souple que pour les autres moyens de transport.

Au cours du processus de collecte d'informations sur la situation actuelle en ce qui concerne les livraisons de biens ou prestations de services effectuées à bord de moyens de transport, le secteur des croisières et des ferries est celui qui a fourni le plus de réponses. Ce secteur a souligné que, pour ses activités, les règles sont particulièrement complexes et suggéré que toutes les livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord soient exonérées de la TVA.

L'éventail de biens et services offerts à bord des bateaux de croisière est plus large que pour les autres moyens de transport. Par exemple, des services tels que ceux de coiffeurs, de tailleurs ou d'esthéticiennes, ou encore des divertissements ou des activités éducatives, sont proposés aux passagers. La gamme de biens proposée est également beaucoup plus étendue.

Le secteur des croisières a souligné qu'il existe une forte concurrence entre les opérateurs dans ce segment du marché. La façon dont les règles sont formulées influe sur la compétitivité de ces entreprises, surtout en ce qui concerne la concurrence entre les entreprises établies dans l'Union et celles qui ne le sont pas.

Au cours du processus de consultation, il a été suggéré que, pour les croisières, le bateau pouvait, dans bien des cas, être considéré comme un établissement stable, car les livraisons et prestations qui y sont effectuées sont complexes et nécessitent souvent des arrangements qui ne le sont pas moins¹⁵.

4. VOIE A SUIVRE

Les biens et services couverts par le présent rapport sont des produits de consommation courants auxquels la TVA s'applique normalement lorsqu'ils sont fournis sur le territoire de l'Union. Par principe, le fait que les mêmes biens et services soient fournis à bord de certains moyens de transport ne peut constituer une justification suffisante pour exonérer ces biens et services de la TVA dans l'Union.

¹⁵ Il convient de noter que la notion d'établissement stable est définie à l'article 11 du règlement d'exécution TVA.

Le présent rapport n'est pas mentionné explicitement dans la stratégie en matière de TVA présentée dans la communication de la Commission sur l'avenir de la TVA. Néanmoins, le traitement futur des opérations en question doit être cohérent avec les principes directeurs énoncés dans cette stratégie, en particulier la nécessité d'accroître l'efficacité de la taxe par un élargissement de l'assiette fiscale, mais aussi la nécessité de règles simples.

Étant donné que la TVA est à la fois une source de recettes et une taxe sur la consommation, la Commission est d'avis que la taxation effective des livraisons de biens et prestations de services qui ont lieu à bord de moyens de transport doit être un objectif pour l'avenir. La suppression de l'exonération répondrait également à la nécessité de rendre les systèmes fiscaux plus efficaces. Dans la perspective des travaux à mener dans ce domaine, la Commission est consciente du fait que la quasi-totalité des parties prenantes (en particulier les représentants du secteur des croisières) ayant répondu à l'enquête qui leur a été envoyée par le contractant chargé de l'étude ont indiqué qu'il était pour elles souhaitable de maintenir l'exonération facultative de la TVA, redoutant des incidences économiques, sociales et environnementales négatives.

La Commission prend également bonne note des doléances des parties prenantes concernant la complexité de la situation actuelle. Cette complexité découle de l'application et de l'interprétation divergentes des règles actuelles, du cadre juridique lui-même et de la charge liée à la conformité administrative résultant de ces deux facteurs, notamment i) la mosaïque des exonérations, ii) la définition de la notion de «partie communautaire», iii) la définition des services de restaurant et de restauration et iv) l'interprétation des notions d'«escale» et d'«escale imprévue». À cet égard, la Commission examinera quels types de précisions pourraient être convenues avec les États membres en vue de remédier aux incertitudes actuelles. À cette fin, on pourrait faire appel au comité de la TVA afin de parvenir à des lignes directrices communes.

La Commission étudiera également la situation de plus près afin de déterminer s'il convient d'engager des procédures d'infraction à l'encontre de certains États membres.

Même si l'on remédie à la complexité évoquée ci-dessus, il n'est pas certain que les règles actuelles définies dans la directive TVA soient suffisantes pour garantir une imposition simple, efficace et solide des opérations en cause. De l'avis de la Commission, l'application de ces règles resterait complexe pour les entreprises et, dans de nombreux cas, difficile, voire impossible, à contrôler pour les autorités fiscales.

Pour la Commission, une modification de la taxation des livraisons de biens et prestations de services fournies à bord de moyens de transport donnant lieu à une consommation dans l'Union ne peut se cantonner à ces seules opérations et doit s'inscrire dans la perspective plus large de la conception d'un cadre TVA plus simple et plus neutre pour les activités de transport de passagers en général.

Afin de garantir cette cohérence, une proposition législative dans ce domaine devrait être adoptée en même temps que les propositions qui seront faites pour les activités de transport de passagers, à l'issue d'une analyse d'impact globale.

Ces propositions devraient garantir la simplicité et la neutralité de la taxation effective des livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord de moyens de transport.

En outre, il est absolument nécessaire de rendre les règles moins complexes qu'à l'heure actuelle et d'alléger autant que possible les obligations pesant sur les opérateurs. Cependant, tout dépendra du choix qui sera fait quant à la nature du système d'imposition.

Si les règles adoptées impliquent que les opérateurs soient redevables de la taxe dans des États membres où ils ne sont pas établis, il faudra de toute évidence se pencher sur la possibilité de mettre en place une forme d'un guichet unique pour simplifier le respect des exigences.

Comme la Commission le fait observer dans sa communication sur l'avenir de la TVA, cette mesure ne pourrait être envisagée qu'après 2015, sur la base de l'expérience du mini-guichet unique qui sera mis en œuvre pour les services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision ainsi que pour les services électroniques fournis à des non-assujettis (consommateurs finals) par des prestataires non établis.

La Commission est d'avis que les questions liées aux livraisons de biens et prestations de services effectuées à bord de moyens de transport doivent être examinées en liaison avec la question des activités de transport de passagers, secteur pour lequel, conformément à la communication sur l'avenir de la TVA, la Commission proposera un cadre TVA plus simple et plus neutre¹⁶. En effet, d'une part, il s'agit de questions étroitement liées et, d'autre part, les types de problèmes et de difficultés rencontrés sont similaires.

La Commission considère donc qu'il n'est pas opportun d'accompagner le présent rapport de propositions législatives spécifiques.

Le Conseil est invité à exprimer son avis sur le contenu du présent rapport et, en particulier, sur la manière dont la Commission propose de procéder sur ce dossier.

Parallèlement, les autres institutions sont libres de donner leur avis sur le présent rapport et sur les solutions proposées, si elles le souhaitent.

¹⁶ Voir la communication COM (2011) 851, action n° 9.