



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

Βρυξέλλες, 23.12.2003
COM(2003) 822 τελικό

2003/0329 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών

(υποβληθείσα από την Επιτροπή)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τον Ιούλιο του 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δήλωσε την πρόθεσή της να προωθήσει ορισμένες νέες προτάσεις στον τομέα του ΦΠΑ ως μέρος της στρατηγικής της όσον αφορά τον ΦΠΑ.¹ Ο εκσυγχρονισμός των κανόνων όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών προσδιορίστηκε ως μία από τις μελλοντικές προτεραιότητες.

Στις 7 Μαΐου 2002, εκδόθηκε η οδηγία περί ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο² για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά. Εκείνη την περίοδο ανακοινώθηκε ότι η οδηγία αυτή θα ήταν η τελευταία μεμονωμένη αλλαγή στο άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ³ πριν από μια γενικότερη και ολοκληρωμένη αναθεώρηση των κανόνων που διέπουν γενικά τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Επιπλέον, στις δηλώσεις που περιελήφθησαν στα πρακτικά της συνεδρίασης κατά την οποία το Συμβούλιο προέβη στην έκδοση της εν λόγω οδηγίας, διάφορες αντιπροσωπείες ζήτησαν από την Επιτροπή να επισπεύσει αυτήν την αναθεώρηση. Ειδικότερα, ζήτησαν να εξεταστούν οι τρέχουσες στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά σχετικά με τη διασυνοριακή μίσθωση των μέσων μεταφοράς.

Στόχος της παρούσας πρότασης είναι να πραγματοποιηθεί το πρώτο μέρος της μεταρρύθμισης των κανόνων όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Εξετάζει την παροχή υπηρεσιών μεταξύ προσώπων υποκείμενων στο φόρο. Η παροχή υπηρεσιών κατά την οποία ο λήπτης δεν είναι υποκείμενος στο φόρο θα εξεταστεί σε μεταγενέστερο στάδιο.

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τη δεκαετία του 1960, οπότε άρχισε η καθιέρωση κοινού συστήματος ΦΠΑ στην Κοινότητα, υπήρχε η άποψη ότι η φορολόγηση των υπηρεσιών θα έπρεπε να πραγματοποιείται στο κράτος μέλος κατανάλωσης.⁴ Ωστόσο, κατά τη διάρκεια συνομιλιών για την έκτη οδηγία ΦΠΑ αναγνωρίστηκε ότι ο συστηματικός ορισμός του τόπου κατανάλωσης ως τόπου φορολόγησης θα ήταν δυνατόν να οδηγήσει σε σοβαρά πρακτικά προβλήματα. Κατά συνέπεια, αποφασίστηκε ως βασικός κανόνας ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών - και επομένως τόπος φορολόγησης - θεωρείται η έδρα του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Οποιαδήποτε φορολόγηση υπηρεσιών σε άλλον τόπο θα πρέπει να εξαιρείται ρητά από τον βασικό αυτό κανόνα.

Σε μεγάλο βαθμό, οι εν λόγω κανόνες οδήγησαν στην πραγματικότητα σε αύξηση των φόρων στη χώρα κατανάλωσης. Ωστόσο, η πραγματικότητα της εσωτερικής αγοράς, η παγκοσμιοποίηση, η άρση των κανονιστικών ρυθμίσεων και η τεχνολογία συνέβαλαν

¹ COM(2000) 348 τελικό, της 7ης Ιουλίου 2000 "Στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς".

² Οδηγία 2002/38/ΕΚ που εκδόθηκε στις 7 Μαΐου 2002.

³ Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977.

⁴ Το άρθρο 6 παράγραφος 3 της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ προέβλεπε ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται κατ'αρχήν ο τόπος όπου η παρασχεθείσα υπηρεσία, το εκχωρηθέν ή παραχωρηθέν δικαίωμα ή το εκμισθωθέν αντικείμενο χρησιμοποιούνται ή τίθενται σε εκμετάλλευση.

συνολικά στο να επέλθουν τεράστιες αλλαγές στον όγκο και στη διάρθρωση των συναλλαγών στον τομέα των υπηρεσιών. Είναι όλο και περισσότερο δυνατή η παροχή ορισμένων υπηρεσιών εξ αποστάσεως. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ υπέστη μια σειρά τροποποιήσεων και πολλές υπηρεσίες που προσδιορίστηκαν, φορολογούνται στην πραγματικότητα στον τόπο εγκατάστασης του λήπτου⁵. Ως επί το πλείστον, οι αλλαγές αυτές αφορούν την παράδοση σε άτομα υποκείμενα στο φόρο, εφόσον υπήρχε πάντα ένας απλός μηχανισμός (π.χ., ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης) για την αντιμετώπιση της φορολόγησης αυτών των παραδόσεων. Αφετέρου, η παράδοση προς μη υποκειμένους στο φόρο υπόκειται ως επί το πλείστον στον ΦΠΑ στην έδρα του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Κατά το παρελθόν έτος, πραγματοποιήθηκαν τρεις χωριστές διαβουλεύσεις με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ομάδας εργασίας αριθ. 1 προκειμένου να εξεταστούν τα προβλήματα που τίθενται όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών και τον βέλτιστο τρόπο επίλυσής τους. Επιπλέον, τους μήνες Μάιο-Ιούνιο 2003, πραγματοποιήθηκαν δημόσιες διαβουλεύσεις επί του εν λόγω θέματος. Πάνω από 50 γραπτές απαντήσεις παρελήφθησαν από βιομηχανικές ενώσεις και επιχειρήσεις πολλών χωρών.

Οι διαβουλεύσεις υποστηρίζουν εν γένει την επανεξέταση των κανόνων όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών εφόσον αναγνωρίζεται ότι οι ισχύοντες κανόνες θέτουν προβλήματα. Παράλληλα αναγνωρίστηκε ότι οι αλλαγές στον τομέα αυτό θα πρέπει να εξισορροπούν τις ανάγκες ελέγχου των φορολογικών αρχών αφενός και, αφετέρου, τις διοικητικές υποχρεώσεις των εμπόρων και ταυτόχρονα να τηρούν τη βασική αρχή ότι ο ΦΠΑ θα πρέπει να αποδίδεται στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση.

Συνεπεία των προαναφερθεισών διαβουλεύσεων, καθορίστηκαν ορισμένες παράμετροι όσον αφορά την παρούσα πρόταση.

3. ΟΙ ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Η Επιτροπή θεωρεί ότι οποιαδήποτε τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών θα πρέπει να οδηγήσει, κατά το δυνατόν, στη φορολογία των υπηρεσιών στον τόπο όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση. Επιπλέον, η πρόταση όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να προσπαθήσει να εξισορροπήσει τις ανάγκες ελέγχου των φορολογικών διοικήσεων με τις διοικητικές υποχρεώσεις των εμπόρων. Η φορολογία στον τόπο κατανάλωσης θα πρέπει να επιδιωχθεί μόνον εφόσον δεν οδηγεί σε περαιτέρω υποχρεώσεις.

3.1. Υποκείμενοι στο φόρο

Όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο θα πρέπει να φορολογούνται στον τόπο κατανάλωσης. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες που τους παρέχονται για την παραγωγή αγαθών ή άλλων υπηρεσιών. Το κόστος αυτών των υπηρεσιών περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών. Επομένως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, για την πλειονότητα αν όχι το σύνολο των υπηρεσιών, ως τόπος κατανάλωσης θεωρείται η επαγγελματική έδρα του λήπτου. Πρόκειται για τον τόπο κατανάλωσης των υπηρεσιών.

⁵ Στο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ παρατίθενται οι υπηρεσίες που υπόκεινται σε φορολογία με βάση τον τόπο της έδρας του λήπτου.

Οι ισχύουσες διατάξεις περιλαμβάνουν 21 διαφορετικούς υποκανόνες εφαρμοστέους στον τόπο παροχής υπηρεσιών εκ των οποίων οι 14⁶ χρησιμοποιούν ήδη την έδρα του λήπτου (ή του κράτους μέλους το οποίο εξέδωσε αριθμό ΦΠΑ) για τη διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών. Ο φόρος εισπράττεται μέσω του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης. Αναλόγως της φύσεως της επιχείρησης (π.χ., φορολογητέα δραστηριότητα), ενδέχεται να ισχύει αντίστοιχο δικαίωμα προς έκπτωση για τον υποκείμενο στο φόρο.

3.2. Μη υποκείμενοι στο φόρο

Οι υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο ή τελικούς καταναλωτές θα πρέπει και αυτές να ακολουθούν τη γενική αρχή της φορολόγησης στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης. Αντίθετα προς την παροχή υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο, στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε τελικούς καταναλωτές είναι ακόμη πιο σημαντικός ο καθορισμός του τόπου κατανάλωσης, δεδομένου ότι δεν δημιουργείται δικαίωμα έκπτωσης από τον ΦΠΑ και επομένως αυτός αποτελεί μέρος των εσόδων του κράτους μέλους.

Αν και η εφαρμογή του γενικού κανόνα φορολόγησης στην έδρα ή στον τόπο κατοικίας του λήπτου θα βελτίωνε τη φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσης, θα δημιουργούσε επίσης σημαντικά πρακτικά προβλήματα στο παρόν στάδιο. Δεν είναι ρεαλιστικό να αναμένεται από τους τελικούς καταναλωτές να υπολογίζουν οι ίδιοι τον φόρο (μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης) επί των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες προορίζονται για κατανάλωση στον τόπο της έδρας ή της κατοικίας τους. Η εναλλακτική επιλογή θα ήταν να ζητείται από τους παρέχοντες υπηρεσίες να εγγράφονται στα μητρώα κάθε κράτους μέλους κατανάλωσης προκειμένου να εισπράττουν και να επιστρέφουν το φόρο στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα ή την κατοικία του ο μη υποκείμενος στο φόρο. Αυτό ωστόσο θα επιβάρυνε σημαντικά τις επιχειρήσεις από διοικητική άποψη, πράγμα μη επιθυμητό.

3.3. Πεδίο της πρότασης

Μετά τις λεπτομερείς συνομιλίες με τα κράτη μέλη και τη δημόσια διαβούλευση που ολοκληρώθηκε στις 30 Ιουνίου 2003, καθορίστηκαν ορισμένες παράμετροι όσον αφορά την παρούσα πρόταση. Επί του παρόντος, οι εργασίες επικεντρώνονται αποκλειστικά στην τροποποίηση των διατάξεων σχετικά με την παροχή υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο (B2B). Το θέμα της παροχής υπηρεσιών σε μη υποκειμένους στο φόρο (B2C) θα εξεταστεί σε μεταγενέστερο στάδιο. Στο πλαίσιο αυτό ωστόσο η Επιτροπή θεωρεί ότι απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η καθιέρωση μηχανισμού που θα επιτρέπει την είσπραξη του φόρου στη χώρα κατανάλωσης χωρίς να δημιουργεί ανώφελα διοικητικά προβλήματα. Πρόκειται για τον μηχανισμό της μίας και μόνης θυρίδας, παρόμοιο με εκείνον που εφαρμόζεται σήμερα για τους παρέχοντες ψηφιακές υπηρεσίες που δεν είναι εγκατεστημένοι στην ΕΕ. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής θα παρακολουθούν εκ του σύνεγγυς τη λειτουργία του μηχανισμού αυτού, που φαίνεται ότι μπορεί να εφαρμοστεί ευρέως σε ενδοκοινοτικό πλαίσιο.

⁶ Άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) πρώτη περίπτωση, δεύτερη περίπτωση, τρίτη περίπτωση, τέταρτη περίπτωση, πέμπτη περίπτωση, έκτη περίπτωση, έβδομη περίπτωση, όγδοη περίπτωση, ένατη περίπτωση, άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο στ), άρθρο 28β (Γ), άρθρο 28β (Δ) άρθρο 28β (Ε) και άρθρο 28β (ΣΤ).

4. ΙΣΧΥΟΝΤΕΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με το γενικό κανόνα σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ως τόπος φορολόγησης θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.⁷ Ο κανόνας αυτός συμπληρώνεται από ορισμένες εξαιρέσεις⁸ οι οποίες υπερισχύουν του κανόνα και μπορούν να οδηγήσουν στη μεταβολή του τόπου φορολόγησης αναλόγως της φύσεως της παροχής.

Οι εν λόγω εξαιρέσεις αφορούν τις υπηρεσίες συναφείς προς ακίνητα, τις υπηρεσίες μεταφοράς - επιβατών και αγαθών - τις υπηρεσίες πολιτιστικής, καλλιτεχνικής, αθλητικής, επιστημονικής και εκπαιδευτικής φύσεως, τις εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών, τις άυλες υπηρεσίες, περιλαμβανομένων των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, των αδειών εκμεταλλεύσεως, των διαφημιστικών υπηρεσιών, των επαγγελματικών υπηρεσιών (π.χ., από μηχανικούς, δικηγόρους, κ.λπ.), τη διάθεση προσωπικού, τη μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, τις τηλεπικοινωνίες, τις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

Η διάρθρωση αυτών των κανόνων συνεπάγεται ορισμένα προβλήματα. Ο κατάλογος που ακολουθεί, αν και όχι πλήρης, παρουσιάζει μια γενική εικόνα των προβλημάτων που απαντώνται. Σημειωτέον επίσης ότι τα ακόλουθα προβλήματα θα μπορούσαν να ισχύουν και για την παράδοση σε μη υποκειμένους στο φόρο.

4.1. Γενικό πρόβλημα

Το γενικό πρόβλημα που προκύπτει από το άρθρο 9 παράγραφος 1 είναι η υποχρέωση των υποκειμένων στο φόρο για τους οποίους προορίζεται η υπηρεσία, οι οποίοι όμως δεν είναι εγκατεστημένοι στην ίδια χώρα με τον παρέχοντα την υπηρεσία, να ζητούν επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ δυνάμει της όγδοης ή της δέκατης τρίτης οδηγίας. Η διαδικασία επιστροφής μπορεί να είναι περίπλοκη και χρονοβόρα. Για την αποφυγή της εν λόγω διαδικασίας, υπάρχει η τάση να χρησιμοποιείται καταχρηστικά ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης.

4.2. Μεταφορικά μέσα

Ο τόπος φορολόγησης ενός "μέσου μεταφοράς" έχει προκαλέσει ορισμένες διαφωνίες. Δεδομένου ότι τα μέσα μεταφοράς μπορούν εύκολα να διασχίσουν τα σύνορα είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να προσδιοριστεί ο τόπος χρήσης τους και πρέπει επομένως να καθοριστεί οπωσδήποτε ένα πρακτικό κριτήριο για την επιβολή του ΦΠΑ. Συνεπώς, για τη μίσθωση κάθε μέσου μεταφοράς, η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ προβλέπει ότι η υπηρεσία πρέπει να θεωρείται ότι παρέχεται, όχι στον τόπο χρήσης των μισθωμένων αγαθών, αλλά, ενόψει της απλούστευσης και σύμφωνα με το γενικό κανόνα, στον τόπο όπου βρίσκεται η οικονομική έδρα του παρέχοντος την υπηρεσία.

Λόγω των διαφορετικών κανόνων για την έκπτωση από τον ΦΠΑ επί των αυτοκινήτων, οι οποίοι εφαρμόζονται στα κράτη μέλη, η διασυννοριακή μίσθωση αυτοκινήτων οχημάτων, ιδίως η χρηματοδοτική μίσθωση μεγάλης διάρκειας σε υποκειμένους στο φόρο, δημιουργεί προβλήματα. Δημιουργεί φορολογικό κίνητρο για τους υποκειμένους στο φόρο σε ορισμένα

⁷ Άρθρο 9 παράγραφος 1

⁸ Άρθρο 9 παράγραφος 2

κράτη μέλη να μισθώνουν αυτοκίνητα οχήματα για επαγγελματική χρήση σε άλλο κράτος μέλος, αντί του δικού τους προκειμένου να απολαύουν ευνοϊκότερων κανόνων έκπτωσης.

Το πεδίο της έννοιας "μέσα μεταφοράς" δημιουργεί επίσης προβλήματα. Στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ συζητείται κατά πόσον τα ρυμουλκούμενα, τα ημιρυμουλκούμενα οχήματα, τα εμπορευματοκιβώτια και οι παλέτες θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο των "μέσων μεταφοράς" και ως εκ τούτου η μίσθωσή τους θα πρέπει να εξαιρεθεί από το άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε).

4.3. Εγγραφή σε άλλα κράτη μέλη

Σε πολλές περιπτώσεις, είναι δυνατή η παροχή υπηρεσιών όσον αφορά ενσώματα κινητά αγαθά σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της έδρας του παρέχοντος. Ο ΦΠΑ είναι απαιτητός στο κράτος μέλος στο οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες. Επί του παρόντος αυτό σημαίνει ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες θα πρέπει ενδεχομένως να εγγραφεί στα φορολογικά μητρώα των αρχών του συγκεκριμένου κράτους μέλους και να καταβάλει τον ΦΠΑ. Για πολλές επιχειρήσεις η διαδικασία αυτή μπορεί να αποδειχθεί διοικητικά επαχθής, ιδίως όταν πραγματοποιούν δραστηριότητες σε πολλά κράτη μέλη (π.χ., πανευρωπαϊκές συμβάσεις υπηρεσιών και συντήρησης). Ο έλεγχος αυτών των επιχειρήσεων μπορεί επίσης να αποδειχθεί πολύπλοκος για τις φορολογικές αρχές.

4.4. Άυλες υπηρεσίες (ερμηνεία του ισχύοντος άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε))

Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο (ΔΕΚ) θεωρούσε πάντα ότι το άρθρο 9 παράγραφος 2 καθορίζει ορισμένους τύπους όπου θεωρείται ότι παρέχονται ορισμένες υπηρεσίες, ενώ η πρώτη παράγραφος του ιδίου άρθρου ορίζει τον γενικό κανόνα στον τομέα αυτό. Το θέμα που τίθεται κάθε φορά είναι το αν η εκάστοτε κατάσταση αντιστοιχεί σε μία από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 2. Εάν όχι, καλύπτεται από το άρθρο 9 παράγραφος 1⁹.

Στην πράξη, το γεγονός αυτό έχει ασκήσει μεγάλη πίεση στο ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε), το οποίο απαριθμεί τις υπηρεσίες για τις οποίες ο λήπτης που είναι υποκείμενος στο φόρο μπορεί να καταβάλει τον ΦΠΑ στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης. Μεταξύ των υπηρεσιών που θα μπορούσε αναμφισβήτητα να καλύπτει αυτό το άρθρο είναι οι δαπάνες διαχείρισης, οι υπηρεσίες εργαστηρίων (αναλύσεις συμμόρφωσης σε συνδυασμό με τεχνικές προδιαγραφές), ο έλεγχος των προϊόντων περιλαμβανομένης της ανάλυσης και της πιστοποίησης, υπηρεσίες μετάφρασης και διερμηνείας.¹⁰

Στην πραγματικότητα, όλες οι νέες υπηρεσίες και οι υπηρεσίες που δεν είχαν καταστεί γνωστές οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο μιας εκ των εξαιρέσεων, είναι φορολογητέες στην έδρα του παρέχοντος. Αυτό ισχύει επίσης για τις υπηρεσίες που είναι δυνατόν να παρασχεθούν εξ αποστάσεως ή σε διαφορετικά στάδια της αλυσίδας παραγωγής. Η κατάσταση αυτή μπορεί να οδηγήσει σε περιπτώσεις διπλής φορολόγησης ή σε ακούσια απουσία φορολογίας και σε συχνά χρονοβόρες και περίπλοκες διαδικασίες επιστροφών δυνάμει της όγδοης ή τηςδέκατης τρίτης οδηγίας.

⁹ Υπόθεση C-327/94 Dudda, παράγραφος 21.

¹⁰ Πράγματι, οι υπηρεσίες αυτές συζητούνται συχνά στο πλαίσιο της Επιτροπής ΦΠΑ κατά την αναζήτηση κοινής ερμηνείας της φορολογικής τους μεταχείρισης.

4.5. Σύνθετη παροχή υπηρεσιών

Οι ισχύοντες κανόνες δεν επιτρέπουν τη δέουσα αντιμετώπιση της σύνθετης παροχής υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να αποτελούνται από πολλά διαφορετικά στοιχεία, ορισμένα από τα οποία μπορεί να καλύπτονται από το ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) και άλλα όχι. Το πρόβλημα καθορισμού των υπηρεσιών αυτού του τύπου τίθεται πάντοτε από το γεγονός ότι τα μέρη που ενέχονται σ' αυτήν τη συναλλαγή έχουν την τάση να επιδιώκουν να επωφεληθούν από το μηχανισμό αντίστροφης επιβάρυνσης, αντί να εφαρμόζουν τον γενικό κανόνα για τον τόπο παροχής. Θα μπορούσε να ληφθεί ως παράδειγμα παροχής υπηρεσιών τέτοιου είδους η υπηρεσία διάθεσης αποβλήτων που αποτελεί σύνθετη παροχή υπηρεσιών¹¹ καθότι περιλαμβάνει διαφορετικές διαδοχικές εργασίες που δεν καλύπτονται από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο γ). Η συγκεκριμένη υπηρεσία εμφανίζει μόνο ορισμένα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών που αφορούν εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών κατά την έννοια της τέταρτης περίπτωσης του άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο γ) και ως εκ τούτου υπάγεται στον γενικό κανόνα του άρθρου 9 παράγραφος 1.

5. ΣΥΝΟΨΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Συμπεραίνεται ότι είναι απαραίτητο να εξεταστεί η βασική τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών στους υποκειμένους στο φόρο. Στον βασικό κανόνα όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο θα πρέπει να καθορίζεται ως τόπος παροχής υπηρεσιών "ο τόπος της έδρας του λήπτου". Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών χρησιμοποιούνται τόσο ο τόπος της έδρας του υποκειμένου στο φόρο όσο και το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένος ο λήπτης για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Είναι προτιμότερο να λαμβάνεται υπόψη ο τόπος της έδρας του λήπτου δεδομένου ότι το κριτήριο αυτό καλύπτει όλες τις φορολογητέες και τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες. Η αρχή αυτή προτείνεται ως γενικός κανόνας, με παράλληλη διατήρηση ορισμένων εξαιρέσεων που βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στα υφιστάμενα κριτήρια. Έτσι διατηρείται η γενική αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, ενώ εξασφαλίζονται οι πρακτικές πτυχές του συστήματος χωρίς την επιβολή δυσανάλογου διοικητικού φόρτου σε ορισμένους εμπόρους.

Η αλλαγή αυτή θα έχει διττό αποτέλεσμα. Πρώτον, θα περιορίσει τις περιπτώσεις στις οποίες ο παρέχων τις υπηρεσίες θα ήταν υποχρεωμένος να εγγραφεί στα μητρώα για τους σκοπούς του ΦΠΑ όταν παρέχει υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της έδρας του. Δεύτερον, θα αύξανε τη χρήση του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης στην περίπτωση που ένας υποκείμενος στο φόρο θα ήταν ο λήπτης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει την έδρα του στην ίδια χώρα. Αμφότερα τα αποτελέσματα αυτά μπορούν να θεωρηθούν ως μείζονες απλουστεύσεις.

Θα ήταν ωστόσο απαραίτητο να προβλεφθούν ορισμένες εξαιρέσεις αυτού του γενικού κανόνα για διοικητικούς και πολιτικούς λόγους, όπως προαναφέρθηκε. Οι προβλεπόμενες εξαιρέσεις είναι οι εξής:

- Η πρώτη εξαίρεση θα πρέπει να αφορά τις υπηρεσίες που συνδέονται με ακίνητα αγαθά. Ουσιαστικά θα είναι ίδια με εκείνη που προβλέπεται στο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο α) της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Ο ισχύων κανόνας είναι σχετικά απλός στη χρήση του και

¹¹ Υπόθεση C-429/97 Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας

καταλήγει γενικά σε φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας. Επιπλέον, ο τομέας αυτός υπόκειται συχνά σε εξαιρέσεις, οι οποίες με τη σειρά τους έχουν επιπτώσεις στα δικαιώματα έκπτωσης.

- Η δεύτερη εξαίρεση θα πρέπει να αναφέρεται στις υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών. Θα είναι πολύ δύσκολη η εξέταση του θέματος αυτού μόνο από την πλευρά των υποκειμένων στο φόρο και οποιαδήποτε αλλαγή στο πλαίσιο αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα μεγάλα διοικητικά προβλήματα και προβλήματα ερμηνείας. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι οι ισχύουσες διατάξεις δημιουργούν προβλήματα και επομένως προτείνει την εξέταση του ζητήματος αυτού κατά την προσεχή αξιολόγηση των παροχών υπηρεσιών B2C.
- Η τρίτη εξαίρεση θα πρέπει να αφορά τις πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες υπηρεσίες. Και πάλι, ο ισχύων κανόνας, ο οποίος βασίζεται στον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, οδηγεί γενικά σε φορολόγηση στον τόπο κατανάλωσης.¹² Προτείνεται να μην περιληφθούν σ' αυτήν την εξαίρεση οι επιστημονικές και οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες, όταν παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο, κυρίως για λόγους απλούστευσης. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που αποκτούν τις εν λόγω υπηρεσίες σε κράτη μέλη διαφορετικά από εκείνο της έδρας τους, δεν θα είναι πλέον υποχρεωμένες να βασίζονται στο μηχανισμό επιστροφών δυνάμει της όγδοης οδηγίας.
- Η τελευταία εξαίρεση θα πρέπει να αφορά ορισμένες υπηρεσίες φύσει ενσώματες, όπως οι υπηρεσίες εστιατορίων. Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται για άμεση κατανάλωση σε εύκολα προσδιοριζόμενο τόπο υπόκεινται στον ΦΠΑ στον τόπο της έδρας του παρέχοντος. Η εν λόγω εξαίρεση θα λαμβάνει υπόψη τον πραγματικό τόπο κατανάλωσης αυτών των υπηρεσιών από κάθε άποψη και θα διευκολύνει τη διαχείρισή τους από τους ενδιαφερόμενους παρέχοντες (π.χ., δεν θα χρειάζεται να γνωρίζουν εάν ο πελάτης τους είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι). Παρ' όλα αυτά, πρόκειται για δύσκολο θέμα και αυτή η εξαίρεση από το γενικό κανόνα θα παρακολουθείται από την Επιτροπή και στη συνέχεια θα επανεξεταστεί σε συνδυασμό με τους κανόνες που εφαρμόζονται στους μη υποκειμένους στο φόρο (B2C).

6. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ

Οι αλλαγές που προτείνονται θα επιλύσουν, κατά μεγάλο μέρος, πολλά από τα προαναφερθέντα προβλήματα.

- Το γενικό πρόβλημα (παράγραφος 4.1) της καταχρηστικής χρήσης του άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) θα επιλυθεί σε μεγάλο βαθμό λόγω του ότι ο τόπος της έδρας του λήπτου θα καταστεί ο γενικός κανόνας που θα διέπει τον καθορισμό του τόπου της παροχής.
- Το ζήτημα της μίσθωσης των μέσων μεταφοράς (παράγραφος 4.2) είναι κατά βάση πρόβλημα διαφορετικών κανόνων μεταξύ των κρατών μελών σε θέματα έκπτωσης, το οποίο με τη σειρά του δημιουργεί στρεβλώσεις. Το πρόβλημα αυτό θα μπορεί να αποφευχθεί όταν το μέσο μεταφοράς αποτελεί αντικείμενο μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 30 ημερών και, δεδομένου ότι τόπος φορολόγησης καθίσταται ο τόπος της έδρας του λήπτου, θα μπορούν να εφαρμόζονται ο

¹² Ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο γ) της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης και οι τοπικοί κανόνες σχετικά με την έκπτωση. Έτσι, θα εξαλειφθεί το φορολογικό κίνητρο της μίσθωσης αυτοκινήτων οχημάτων για μακροπρόθεσμη επαγγελματική χρήση σε άλλα κράτη μέλη. Η μίσθωση μικρής διάρκειας ή η χρηματοδοτική μίσθωση μέσω μεταφοράς θα συνεχίσει να επιβάλλεται στον τόπο της επαγγελματικής έδρας του παρέχοντος, αντικατοπτρίζοντας έτσι τον πιθανό τόπο κατανάλωσης.

- Το θέμα της πολλαπλής εγγραφής (παράγραφος 4.3) θα επιλυθεί σε μεγάλο βαθμό λόγω του γεγονότος ότι οι παρέχοντες υπηρεσίες δεν θα είναι πια υποχρεωμένοι γενικά να εγγράφονται στα μητρώα όταν παρέχουν υπηρεσίες σε άλλα κράτη μέλη. Το πρόβλημα αυτό απορρέει σε μεγάλο βαθμό από την εξαίρεση από το γενικό κανόνα που προβλέπει το άρθρο 9 παράγραφος 2 σημείο γ). Παραδείγματος χάρη, προτείνεται οι συμβάσεις υπηρεσιών που περιλαμβάνουν εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών να υπάγονται στο γενικό κανόνα.
- Το ζήτημα υπαγωγής σε κατάλογο, όπως εκείνος που αναφέρεται στο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε), θα μπορεί να εξαλειφθεί (παράγραφος 4.4). Ως εκ τούτου, δεν θα υφίσταται πλέον η ανάγκη διατήρησης ή προσαρμογής του καταλόγου καθώς νέες σχετικές υπηρεσίες προσδιορίζονται ή εισάγονται στην αγορά. Εκτός αυτού, τα προβλήματα ερμηνείας όσον αφορά τις υπηρεσίες που καθορίζονται στον παρόντα κατάλογο θα εξαλείφονταν. Δεδομένου ότι το ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) καθίσταται στην πραγματικότητα εκ των προτέρων νέος γενικός κανόνας, όλες οι νέες υπηρεσίες θα λαμβάνονται αυτομάτως υπόψη.
- Τέλος, όσον αφορά την παροχή σύνθετων υπηρεσιών (παράγραφος 4.5), δεδομένου ότι ο τρόπος παροχής των υπηρεσιών καθίσταται κατά γενικό κανόνα ο τρόπος της έδρας του λήπτη και ότι εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης, όλες οι σύνθετες υπηρεσίες θα υπάγονται απλώς στον γενικό κανόνα. Ως εκ τούτου, το υφιστάμενο πρόβλημα του καταλόγου των όρων και η εμφάνιση νέων εμπορικών προτύπων (π.χ. οι δέσμες υπηρεσιών που περιλαμβάνουν ένα φάσμα διαφορετικών υπηρεσιών) δεν δημιουργούν μεγάλες ανησυχίες.

7. ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΠΑ (VIES)

Το σύστημα VIES δημιουργήθηκε το 1993 για να μπορούν τα κράτη μέλη να ασκούν έλεγχο επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών υπό καθεστώς απαλλαγής που πραγματοποιούνται από υποκειμένους στο φόρο. Το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ήταν απαραίτητο, λόγω της κατάργησης, από την 1η Ιανουαρίου 1993, των ελέγχων των εγγράφων εισαγωγής και εξαγωγής στα εθνικά σύνορα. Ο λόγος για τον οποίο το VIES κάλυπτε μόνο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, ήταν ότι η πλειονότητα των κανόνων σχετικά με τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών είχαν παραμείνει αμετάβλητοι παρά την επίτευξη της ενιαίας αγοράς.

Σήμερα, το VIES παρέχει λεπτομέρειες σχετικά με τις απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών παρέχουν σχετικές πληροφορίες στις εθνικές φορολογικές διοικήσεις τους βάσει ανακεφαλαιωτικών δηλώσεων (συνήθως τριμηνιαίων). Κάθε διοίκηση λαμβάνει τις πληροφορίες και στη συνέχεια τις διαβιβάζει ηλεκτρονικά στο κράτος μέλος του υποκειμένου στο φόρο που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση του αγαθού, ο οποίος μπορεί τότε να επαληθεύσει την ορθή εφαρμογή του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι το σύστημα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου χρησιμοποιείται για την ανταλλαγή πληροφοριών που διαβιβάζονται από υποκειμένους στο φόρο μη εγκατεστημένους και υπερισχύει του ειδικού συστήματος που θέσπισε η οδηγία ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο που εκδόθηκε το Μάιο του 2002, με ισχύ από 1ης Ιουλίου 2003.¹³

Όσον αφορά τις φορολογικές αρχές, έχουν θεσπιστεί συστήματα και διαδικασίες για τη συγκέντρωση, την αποθήκευση, τη διαβίβαση και την επεξεργασία των δεδομένων VIES. Η επέκταση του συστήματος VIES στον τομέα των υπηρεσιών δεν αναμένεται να αποτελέσει μεγάλο φόρτο για τις διοικήσεις.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι η τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών αιτιολογεί επέκταση των υποχρεώσεων υποβολής δήλωσης, που εφαρμόζονται επί του παρόντος στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης, πράγμα που θα συνεπάγεται επέκταση του πεδίου ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών μέσω του συστήματος VIES. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή, στο έγγραφο διαβούλευσης που δημοσιεύθηκε στις 7 Μαΐου 2003, ζήτησε τις παρατηρήσεις των ενδιαφερόμενων φορέων όσον αφορά την επέκταση του συστήματος VIES. Οι γενικές αντιδράσεις υπήρξαν αρνητικές για την επέκταση, κυρίως λόγω της ενδεχόμενης επιβάρυνσης των διοικητικών διατυπώσεων και των φόβων όσον αφορά την ακρίβεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή θα επανεξετάσει την τεχνική λειτουργία του ισχύοντος συστήματος και θα διερευνήσει πιθανές βελτιώσεις που θα μπορούσαν να το καταστήσουν απλούστερο, ταχύτερο και πιο αξιόπιστο. Η επανεξέταση θα αρχίσει τον Ιανουάριο του 2004 ενώ η επέκταση των υποχρεώσεων υποβολής δήλωσης στις υπηρεσίες δεν θα τεθεί σε εφαρμογή πριν από τον Ιανουάριο του 2008. Πριν από την ημερομηνία αυτή, η Επιτροπή θα υποβάλει χωριστή πρόταση για την τροποποίηση του κανονισμού για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας¹⁴ προκειμένου να καθορίσει τους κανόνες που διέπουν την ανταλλαγή των εν λόγω πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών.

8. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ "ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ"

Υποστηρίχθηκε ότι η έννοια της "μόνιμης εγκατάστασης" θέτει προβλήματα και θα πρέπει να αποσαφηνιστεί από νομική άποψη. Το θέμα της έννοιας της "μόνιμης εγκατάστασης" έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών δικαστικών αποφάσεων. Ουσιαστικά, οι αποφάσεις αυτές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εγκατάσταση θα πρέπει να περιέχει έναν επαρκή βαθμό μονιμότητας και μια δομή κατάλληλη, από την άποψη των ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών σε αυτόνομη βάση. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η τρέχουσα κατάσταση είναι αποδεκτή και προς αυτή την κατεύθυνση συγκλίνουν πολλές παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν με την ευκαιρία της δημόσιας διαβούλευσης.

Υποστηρίχθηκε επίσης ότι σε περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο ο οποίος προβαίνει σε παροχή υπηρεσιών, διαθέτει περισσότερους τόπους εγκατάστασης (π.χ., σταθερή εγκατάσταση σε ένα κράτος μέλος, και μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος), είναι δυνατόν να υπάρξει ασάφεια ως προς την εγκατάσταση στην οποία παρέχονται ή λαμβάνονται οι υπηρεσίες και ότι θα πρέπει να θεσπιστούν προκαθορισμένα κριτήρια. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι το θέμα του ποια εγκατάσταση πραγματοποιεί την παροχή υπηρεσιών αποτελεί τελικά πραγματικό περιστατικό, και ότι ο καθορισμός κριτηρίων που θα

¹³ Άρθρο 26γ της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ.

¹⁴ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003

ληφθούν υπόψη για τον σκοπό αυτό δεν αντιπροσωπεύει απαραίτητα απλούστευση. Και σε αυτή την περίπτωση, οι απαντήσεις που προέκυψαν από τη διαβούλευση αντικατοπτρίζουν σε μεγάλο βαθμό αυτή την άποψη.

9. ΕΝΔΟΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η παροχή υπηρεσιών μεταξύ διαφόρων υποκαταστημάτων μιας επιχείρησης ή μεταξύ των υποκαταστημάτων και της έδρας (ήτοι, μεταξύ διαφορετικών εγκαταστάσεων) είναι, γενικά, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, υπό τον όρο ότι αποτελούν μέρη του ίδιου νομικού προσώπου. Πρόκειται για την περίπτωση κατά την οποία οι εγκαταστάσεις αυτές βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος ή σε περισσότερες χώρες. Η Επιτροπή γνωρίζει ότι την άποψη αυτή δεν συμμερίζονται όλα τα κράτη μέλη. Η κατάσταση αυτή δημιουργεί αβεβαιότητα και οδηγεί σε πιθανή εφαρμογή του ΦΠΑ στους παρέχοντες υπηρεσίες που απαλλάσσονται (π.χ., χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες).

Το θέμα αυτό έχει τεθεί επανειλημμένως από ερωτηθέντες στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης. Πολλοί συμμετέχοντες σημείωσαν ότι το θέμα αυτό δημιουργεί προβλήματα στην περίπτωση των διασυνοριακών συναλλαγών. Η αβεβαιότητα όσον αφορά την παροχή ενδοεταιρικών υπηρεσιών θα μπορούσε να εκλείψει με την ενσωμάτωση ειδικής διάταξης που επιβεβαιώνει την άποψη ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν αποτελούν παραδόσεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

Η Επιτροπή γνωρίζει επίσης ότι στον τομέα όπου εφαρμόζονται απαλλαγές, υπάρχει ο κίνδυνος ορισμένοι παρέχοντες να προσπαθούν να λάβουν ή να παράσχουν υπηρεσίες σε κράτος μέλος που εφαρμόζει χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ ή σε τρίτες χώρες. Πράγματι, οι υπηρεσίες για τις οποίες δεν ισχύει καμία έκπτωση (π.χ., που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση μιας απαλλασσόμενης από το φόρο παράδοσης) αποκτώνται στο κράτος μέλος με τον χαμηλότερο συντελεστή ή σε τρίτη χώρα, πριν διαβιβαστούν σε υποκαταστήματα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη στα οποία εφαρμόζεται υψηλότερος συντελεστής. Το πρόβλημα αυτό τίθεται μόνο όταν το υποκατάστημα βρίσκεται σε διαφορετική χώρα δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή υπάρχουν "φορολογικά σύνορα". Η Επιτροπή θα συνεχίσει να παρακολουθεί την κατάσταση και, ενδεχομένως, θα εξετάσει το πρόβλημα αυτό όταν θα υποβάλει προτάσεις σχετικά με τους διάφορους απαλλασσόμενους τομείς.

10. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Σύμφωνα με τους υφιστάμενους κανόνες που διέπουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών, η φορολόγηση των υπηρεσιών γίνεται με βάση τον τόπο της έδρας του παρέχοντος, εκτός εάν ορίζεται ρητώς ότι η φορολογία επιβάλλεται σε άλλον τόπο. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις στο γενικό κανόνα. Ωστόσο, λόγω της παγκοσμιοποίησης και της τεχνολογικής προόδου, καθώς και της φύσης αυτών των παραδόσεων (π.χ., παροχή άυλων, σύνθετων υπηρεσιών, κ.λπ.) είναι δύσκολη η προσθήκη νέων, κατάλληλα καθορισμένων εξαιρέσεων. Συμβαίνει συχνά το ζήτημα του τόπου παροχής υπηρεσιών να καθορίζεται από το Δικαστήριο. Τέλος, η εφαρμογή του μοντέλου αυτού αποδεικνύεται δύσκολη για τους φορολογούμενους όπως και η διαχείρισή του για τις φορολογικές αρχές.

Για το λόγο αυτό, η αλλαγή του τόπου φορολόγησης, από τον τόπο της έδρας του παρέχοντος στον τόπο της έδρας του λήπτη, θα αντικατόπτριζε πιστότερα την ισχύουσα κατάσταση του τομέα των υπηρεσιών και θα παρείχε μεγαλύτερη ασφάλεια σε όλους τους ενδιαφερόμενους

φορείς. Θα χρειαστούν ενδεχομένως ακόμη ορισμένες εξαιρέσεις σ' αυτόν το γενικό κανόνα, αλλά οι υπηρεσίες αυτές παρουσιάζουν εμφανώς ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που καθιστούν τον καθορισμό του τόπου φορολόγησης απλό από διοικητική άποψη (π.χ., τον τόπο του ακίνητου αγαθού) και αντικατοπτρίζουν καλύτερα τον τόπο της πραγματικής κατανάλωσης (π.χ., την παρουσία σε μια αθλητική εκδήλωση).

11. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Η νομοθετική διάρθρωση του νέου προτεινόμενου άρθρου 9 αναμένεται να ακολουθήσει ευρέως τη διάρθρωση των υφιστάμενων διατάξεων. Το ίδιο το άρθρο 9 θα αποτελέσει τον γενικό κανόνα όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών για αμφοτέρους τους υποκειμένους και τους μη υποκειμένους στο φόρο. Ο κανόνας αυτός θα ακολουθείται από μια σειρά εξαιρέσεων, που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν στους υποκειμένους ή στους μη υποκειμένους στο φόρο ή και στις δύο κατηγορίες. Ελλείψει ειδικής εφαρμοστέας εξαίρεσης, θα ήταν δυνατόν να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής που αναφέρεται στο άρθρο 9.

Άρθρο 1 παράγραφος 1

Άρθρο 6 παράγραφος 6: Ενδοεταιρικές συναλλαγές

Η διάταξη αυτή επιβεβαιώνει την άποψη της Επιτροπής και την άποψη της μεγάλης πλειονότητας των κρατών μελών. Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται στο εσωτερικό του ιδίου νομικού προσώπου (π.χ., υπηρεσία που παρέχεται από την έδρα σε ένα υποκατάστημα), δεν θεωρούνται ως παράδοση για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Πρόκειται για την περίπτωση κατά την οποία οι εγκαταστάσεις βρίσκονται στο εσωτερικό ενός και μόνο κράτους μέλους ή περισσότερων χωρών. Οι υπηρεσίες που παρέχονται επ' ανταλλάγματι μεταξύ χωριστών νομικών προσώπων (π.χ., της έδρας και μιας θυγατρικής κατά 100%) θεωρούνται ως παράδοση.

Άρθρο 1 παράγραφος 2

Άρθρο 9: Γενικός κανόνας

Σημείο 1:

Ο νέος γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο θα μπορούσε να καθοριστεί με βάση τον τόπο εγκατάστασης του υποκειμένου στο φόρο που λαμβάνει την υπηρεσία, παρά με βάση το έδαφος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες. Ο υποκείμενος στο φόρο για τον οποίο προορίζεται η παροχή θα μπορεί επομένως να βασίζεται στον μηχανισμό αντίστροφης επιβάρυνσης για παροχές που πραγματοποιούνται από πρόσωπα εγκατεστημένα σε διαφορετικές χώρες. Η μίσθωση μεγάλης διάρκειας και η χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων θα υπάγεται στον γενικό κανόνα καθώς και οι περισσότερες παροχές υπηρεσιών εκ μέρους μεσολαβητών.

Σημείο 2:

Οι κανόνες για τους μη υποκειμένους στο φόρο παραμένουν αμετάβλητοι. Ο γενικός κανόνας όσον αφορά τον τόπο παροχής αυτών των υπηρεσιών θα συνεχίσει να καθορίζεται με βάση τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος. [βλ. ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 1]

Σημείο 3:

Οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν το ζήτημα των προσώπων που για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ εκτελούν τόσο οικονομικές (φορολογητέες και/ή απαλλασσόμενες) όσο και εκτός πεδίου δραστηριότητες. Για λόγους διοικητικής απλούστευσης και μεγαλύτερης βεβαιότητας για όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, για τους σκοπούς του άρθρου 9 τα πρόσωπα αυτά θα αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στο φόρο από την άποψη της απόκτησης υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, ακόμη και στην περίπτωση που μια ιδιαίτερη υπηρεσία είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ως στοιχείο που να τονίζει τον χαρακτήρα τους ως μη υποκειμένων στο φόρο, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου φορολόγησης για τις υπηρεσίες που αποκτούν. Το ίδιο θα ισχύει φυσικά και για τις απαλλασσόμενες φορολογητέες δραστηριότητες. Τέλος, το πρόσωπο θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τον μηχανισμό αντίστροφης επιβάρυνσης για την εξόφληση του ΦΠΑ που επιβάλλεται στο συγκεκριμένο στοιχείο, αλλά δεν θα έχει κανένα δικαίωμα έκπτωσης.

Άρθρο 9α: Ακίνητα αγαθά

Η εξαίρεση από τον γενικό κανόνα όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών σχετικά με τα ακίνητα αγαθά ισχύει για αμφοτέρους τους υποκειμένους και τους μη υποκειμένους στο φόρο. Το κείμενο παραμένει σχεδόν αμετάβλητο αλλά συμπεριλαμβάνει τις φράσεις "η παροχή ξενοδοχειακών ή παρόμοιων υπηρεσιών στέγασης" και "η παροχή του δικαιώματος χρήσης ακινήτου" προκειμένου να καταστεί σαφές ότι οι ξενοδοχειακές υπηρεσίες και η πρόσβαση σε οδούς με διόδους θεωρούνται παροχές που συνδέονται με ακίνητα. [βλ. ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο α)]

Άρθρο 9β: Μεταφορά επιβατών

Η εν λόγω εξαίρεση από τον γενικό κανόνα αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών και εφαρμόζεται τόσο στους υποκειμένους όσο και στους μη υποκειμένους στο φόρο. Οι κανόνες φορολόγησης των υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών δεν έχουν μεταβληθεί. Οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών για υποκειμένους στο φόρο διέπονται από τους γενικούς κανόνες, ενώ οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών για τους μη υποκειμένους στο φόρο διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 ε). [Βλ. ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο β)]. Όπως σημειώθηκε παραπάνω, οι εν λόγω κανόνες θα εξεταστούν στη μεταγενέστερη αξιολόγηση της παροχής υπηρεσιών B2C.

Άρθρο 9γ: Πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες δραστηριότητες

Η εξαίρεση από τον γενικό κανόνα εφαρμόζεται στις πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές και τις παρόμοιες δραστηριότητες. Αυτό ισχύει τόσο για τους υποκειμένους όσο και για τους μη υποκειμένους στο φόρο. Το κείμενο παραμένει αμετάβλητο στην πράξη σε σχέση με το υφιστάμενο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο γ), πρώτη περίπτωση, αλλά δεν περιλαμβάνει πλέον αναφορά στις επιστημονικές και στις εκπαιδευτικές υπηρεσίες όσον αφορά τους υποκειμένους στο φόρο. Αυτό μπορεί να οδηγήσει στην υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο να χρησιμοποιήσει τον μηχανισμό αντίστροφης επιβάρυνσης αντί να καταβάλει τον ΦΠΑ και να ζητήσει επιστροφή δύναμει της όγδοης ή της δέκατης τρίτης οδηγίας. Για τις επιστημονικές και τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο, ισχύει το άρθρο 9 στ).

Άρθρο 9δ: Ειδικές υπηρεσίες προς υποκειμένους στο φόρο

Μια τελευταία εξαίρεση του γενικού κανόνα εφαρμόζεται στον τόπο παράδοσης των υπηρεσιών που μπορούν να χαρακτηριστούν ενσώματες όταν παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο. Στόχος αυτής της εξαίρεσης είναι να εξασφαλίσει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται για άμεση κατανάλωση σε εύκολα προσδιοριζόμενο τόπο (π.χ., γεύμα σε εστιατόριο ή υπηρεσίες κομμωτικής) θεωρούνται ότι παρέχονται στον τόπο καταγωγής. Ο κανόνας αυτός αντικατοπτρίζει πιστότερα την πραγματικότητα του τόπου κατανάλωσης αυτών των υπηρεσιών ενώ η διαχείρισή του είναι ευκολότερη για τους παρέχοντες αυτές τις υπηρεσίες.

Η εξαίρεση συνδέεται με τρεις προϋποθέσεις. Η πρώτη συνίσταται στο ότι η υπηρεσία πρέπει να παρέχεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της σταθερής έδρας του. Σύμφωνα με τη δεύτερη, απαιτείται η φυσική παρουσία τόσο του παρέχοντος τις υπηρεσίες όσο και του λήπτου. Η τρίτη προϋπόθεση αναφέρεται στο ότι οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται άμεσα σε ιδιώτη για άμεση κατανάλωση, γεγονός που αντικατοπτρίζει την ίδια τη φύση αυτών των υπηρεσιών.

Η μίσθωση μεγάλης διάρκειας ή η χρηματοδοτική μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών (π.χ., η χρηματοδοτική μίσθωση μεγάλης διάρκειας αυτοκινήτων οχημάτων) και οι εργασίες επί κινητών αγαθών (π.χ., η επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων) εξαιρούνται ρητώς και η παροχή υπηρεσιών αυτού του είδους υπάγεται στον γενικό κανόνα.

Ως "μίσθωση μεγάλης διάρκειας ή χρηματοδοτική μίσθωση" ορίζεται η σύμβαση που προβλέπει διαρκή κατοχή ή χρήση ενσώματων κινητών αγαθών για περίοδο μεγαλύτερη των 30 ημερών. Παραδείγματος χάρη, εάν υποκείμενος στο φόρο προβεί σε μίσθωση αυτοκινήτου οχήματος σε αεροδρόμιο για επαγγελματική χρήση και για διάστημα πέντε ημερών, ο τόπος παράδοσης θα είναι ο τόπος εγκατάστασης του παρέχοντος και όχι ο τόπος εγκατάστασης του λήπτου. Ο κανόνας αυτός αντικατοπτρίζει καλύτερα τον τόπο κατανάλωσης του ενσώματου κινητού αγαθού και συνεπάγεται διοικητικές διευκολύνσεις για τους παρέχοντες.

Όπως σημειώθηκε παραπάνω, η εφαρμογή αυτών των διατάξεων θα παρακολουθείται από την Επιτροπή και θα επανεξετάζεται σε συνδυασμό με τους κανόνες που εφαρμόζονται στους μη υποκειμένους στο φόρο (B2C).

Άρθρο 9ε: Μεταφορά αγαθών για μη υποκειμένους στο φόρο

Όσον αφορά τους υποκειμένους στο φόρο, όλες οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών και οι παρεπόμενες μεταφορικές υπηρεσίες ακολουθούν τον γενικό κανόνα που προβλέπεται στο νέο άρθρο 9. Ως εκ τούτου, το άρθρο 28β (Γ) και (Δ) διαγράφονται. Οι κανόνες για τους μη υποκειμένους στο φόρο έχουν ενοποιηθεί. Στο πλαίσιο αυτό, οι διατάξεις είναι αποτέλεσμα συγχώνευσης του ισχύοντος άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο β), του άρθρου 28β (Γ) σημείο 1, του άρθρου 28β (Γ) σημείο 4 και μέρους του άρθρου 28β (Ε) σημείο 1. Για όλες τις υπηρεσίες μεταφοράς, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος έναρξης της μεταφοράς. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα την αλλαγή του τόπου παράδοσης για τη μεταφορά εισαγόμενων και εξαγόμενων αγαθών για τους μη υποκειμένους στο φόρο. Οι επιπτώσεις ωστόσο δεν θα ήταν σημαντικές δεδομένου ότι οι τελευταίες αυτές υπηρεσίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 14 παράγραφος 1 περίπτωση i) ή του άρθρου 15 παράγραφος 13. Σημειωτέον ότι ο τόπος παροχής παρεπόμενων υπηρεσιών που παρέχονται από μεσολαβητές οι οποίοι ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό μη υποκειμένων στο φόρο θα είναι επίσης ο τόπος έναρξης της μεταφοράς.

Άρθρο 9στ: Ειδικές υπηρεσίες προς μη υποκειμένους στο φόρο

Ο κανόνας όσον αφορά τις παρεπόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, τις πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών, τις εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών και τις υπηρεσίες που αναφέρονται σε επιστημονικές και εκπαιδευτικές δραστηριότητες όταν παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο θα παραμείνει αμετάβλητος. Οι ανωτέρω παροχές υπηρεσιών θα συνεχίσουν να φορολογούνται στον τόπο όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές. Η διάταξη αυτή ενσωματώνει τη δεύτερη, τρίτη και τέταρτη περίπτωση του ισχύοντος άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο γ).

Άρθρο 9ζ: Υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά σε μη υποκειμένους στο φόρο

Ο τόπος παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα Λ, όταν προορίζονται για μη υποκειμένους στο φόρο και προέρχονται από παρέχοντες μη εγκατεστημένους στην ΕΕ, θα συνεχίσει να είναι ο τόπος εγκατάστασης, κατοικίας ή συνήθους διαμονής του μη υποκειμένου στο φόρο. Οι παρέχοντες αυτές τις υπηρεσίες που δεν είναι εγκατεστημένοι στην ΕΕ είναι υποχρεωμένοι να εισπράττουν τον ΦΠΑ, ο οποίος στο τέλος επιστρέφεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης του μη υποκειμένου στο φόρο.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 4 της οδηγίας 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου¹⁵, της 7ης Μαΐου 2002, ο κανόνας αυτός ισχύει για χρονικό διάστημα τριών ετών αρχής γενομένης από την 1η Ιουλίου 2003.

Άρθρο 9η: Τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες προς μη υποκειμένους στο φόρο

Ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθώς και ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών προς μη υποκειμένους στο φόρο από παρέχοντες μη εγκατεστημένους στην ΕΕ θα συνεχίσει να είναι ο τόπος στον οποίο οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται ή τίθενται σε εκμετάλλευση. Το άρθρο περιλαμβάνει επίσης τον ορισμό των "τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών".

Άρθρο 9θ: Υπηρεσίες παρεχόμενες από μεσολαβητές προς μη υποκειμένους στο φόρο

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών από μεσολαβητές που ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό τρίτων, όταν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν μέρος της συναλλαγής, θα είναι ο τόπος όπου πραγματοποιούνται οι εν λόγω συναλλαγές. Το άρθρο αυτό δεν θα εφαρμόζεται στις υπηρεσίες εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 9ε και 9ι.

Άρθρο 9ι: Υπηρεσίες προς μη υποκειμένους στο φόρο εκτός Κοινότητας

Ο κανόνας αυτός αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι για τους μη υποκειμένους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι εκτός Κοινότητας, ο τόπος παροχής για ορισμένες συγκεκριμένες άυλες υπηρεσίες θα είναι ο τόπος εγκατάστασης, ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του προσώπου. Ο κατάλογος των υπηρεσιών αντανακλά σε μεγάλο βαθμό τον κατάλογο που παρατίθεται στο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε).

¹⁵ Οδηγία του Συμβουλίου για την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά.

Άρθρο 9α: Παρέκκλιση όσον αφορά τη χρήση και την εκμετάλλευση

Ο κανόνας αυτός επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να παρεκκλίνει κάθε κανόνα που εφαρμόζεται όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών προκειμένου να αποφύγει περιπτώσεις διπλής φορολόγησης, απουσίας φορολόγησης ή στρέβλωσης του ανταγωνισμού. Οι δύο κανόνες τους οποίους διαθέτουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο αυτής της διάταξης αντικατοπτρίζουν τους ισχύοντες κανόνες που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 3. Επί του παρόντος, οι κανόνες αυτοί έχουν περιορισμένη εφαρμογή στις παροχές υπηρεσιών που διέπονται από το ισχύον άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε). Προτείνεται η εφαρμογή τους να επεκταθεί στο σύνολο των διατάξεων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών και να καλύπτουν ταυτόχρονα τους υποκειμένους και τους μη υποκειμένους στο φόρο.

Άρθρο 1 παράγραφος 3

Άρθρο 12 παράγραφος 3 στοιχείο α) τέταρτη παράγραφος: Συντελεστές

Η τροποποίηση του άρθρου αυτού είναι αναγκαία δεδομένης της αλλαγής στην αρίθμηση της αντίστοιχης παραγράφου του άρθρου 9.

Άρθρο 1 παράγραφος 4 στοιχείο α)

Άρθρο 21 παράγραφος 1 στοιχείο β): Μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης

Ο κανόνας αυτός θα τροποποιηθεί μετά την τροποποίηση των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών για υποκειμένους στο φόρο. Επί του παρόντος, ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης εφαρμόζεται στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο αποκτά υπηρεσία που περιλαμβάνεται στον κατάλογο του άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε) από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλη χώρα. Η τροποποίηση της διάταξης αυτής θα αντικατοπτρίσει τη νέα διάταξη και, ειδικότερα, την πρώτη πρόταση του άρθρου 9 παράγραφος 1.

Άρθρο 1 παράγραφος 4 στοιχείο β)

Άρθρο 21 παράγραφος 5): Πολλαπλές εγκαταστάσεις και μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης

Παρεμβάλλεται νέο άρθρο 21 παράγραφος 5 για να συμπεριληφθούν οι περιπτώσεις εγκατάστασης υποκειμένου στο φόρο που βρίσκεται σε άλλη χώρα ο οποίος είναι επίσης εγκατεστημένος στο έδαφος της χώρας του λήπτου ως μη εγκατεστημένο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Από συζητήσεις στο πλαίσιο της Επιτροπής ΦΠΑ προέκυψε ότι ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης δεν εφαρμόζεται νομίμως στην περίπτωση αυτή, αν και η κατάσταση είναι ανάλογη με εκείνη ενός μη εγκατεστημένου προσώπου υποκειμένου στο φόρο. Το μέτρο αυτό παρέχει βεβαιότητα ως προς το ποιο μέρος υπόκειται στον ΦΠΑ.

Άρθρο 1 παράγραφος 5

Άρθρο 22 παράγραφος 6 στοιχείο β): Επέκταση του συστήματος VIES στις υπηρεσίες

Το ισχύον άρθρο 22 παράγραφος 6 στοιχείο β) θα αντικατασταθεί με έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2008. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται επαρκής προθεσμία στην Επιτροπή για την επανεξέταση και τη βελτίωση του ισχύοντος συστήματος VIES έτσι ώστε να μπορέσει να επεκταθεί στις υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, από την ημερομηνία αυτή, οι παρέχοντες υπηρεσίες σε υποκειμένους στο φόρο (λήπτες), οι οποίοι υπόκεινται στον ΦΠΑ στο πλαίσιο

του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης, υποχρεούνται να συμπεριλάβουν τις υπηρεσίες στην ανακεφαλαιωτική δήλωση. Τα στοιχεία που πρέπει να κοινοποιήσουν είναι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτου και η συνολική αξία των υπηρεσιών που παρέχονται από τον παρέχοντα προς κάθε λήπτη υποκείμενο στο φόρο.

Άρθρο 1 παράγραφος 6

Άρθρο 28β (Γ), (Δ), (Ε) και (ΣΤ): Κατάργηση των κανόνων όσον αφορά τις ειδικές υπηρεσίες

Σύμφωνα με την πρόταση, θα πρέπει να καταργηθούν οι διατάξεις που περιέχονται στο άρθρο 28β (Γ), (Δ), (Ε) και (ΣΤ). Αναλόγως των περιπτώσεων, οι ειδικές διατάξεις είτε δεν έχουν πλέον σκοπιμότητα είτε έχουν αλλάξει μορφή για λόγους διοικητικής απλούστευσης.

Άρθρο 28β (Γ)

Η ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών με προορισμό υποκειμένους στο φόρο θα υπάγεται τώρα στον γενικό κανόνα που διέπει τις υπηρεσίες προς υποκειμένους στο φόρο και αναφέρεται στο άρθρο 9 παράγραφος 1. Όσον αφορά τους μη υποκειμένους στο φόρο, ο κανόνας αυτός περιλαμβάνεται στο προτεινόμενο άρθρο 9ε.

Άρθρο 28β (Δ)

Η παροχή υπηρεσιών παρεπόμενων της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών για υποκειμένους στο φόρο θα υπάγεται στον γενικό κανόνα που διέπει τις υπηρεσίες προς υποκειμένους στο φόρο και αναφέρεται στο άρθρο 9 παράγραφος 1. Όσον αφορά τους μη υποκειμένους στο φόρο, ο κανόνας αυτός περιλαμβάνεται στο προτεινόμενο άρθρο 9στ στοιχείο α).

Άρθρο 28β (Ε)

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται από μεσολαβητές για υποκειμένους στο φόρο θα υπάγεται στον γενικό κανόνα που διέπει τις υπηρεσίες προς υποκειμένους στο φόρο και αναφέρεται στο άρθρο 9 παράγραφος 1. Ο κανόνας αυτός ισχύει για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς τόσο αγαθών όσο και επιβατών. Για τους μη υποκειμένους στο φόρο, ο τόπος παροχής μεταφορικών υπηρεσιών από μεσολαβητές θα είναι ο τόπος έναρξης της μεταφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 9 στοιχείο ε). Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, ο τόπος παροχής υπηρεσιών από μεσολαβητές για μη υποκειμένους στο φόρο είναι ο τόπος όπου παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές.

Άρθρο 28β (ΣΤ)

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες και εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών που προορίζονται για υποκειμένους στο φόρο θα υπάγεται και αυτός στον γενικό κανόνα που διέπει τις υπηρεσίες προς υποκειμένους στο φόρο και αναφέρεται στο άρθρο 9 παράγραφος 1. Όσον αφορά τους μη υποκειμένους στο φόρο, ο κανόνας αυτός περιλαμβάνεται στο άρθρο 9στ στοιχείο β).

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 93,

την πρόταση της Επιτροπής¹⁶,

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου¹⁷,

τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής¹⁸,

Εκτιμώντας τα εξής:

- (1) Η υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς, η παγκοσμιοποίηση, η άρση των κανονιστικών ρυθμίσεων και η τεχνολογία προκάλεσαν όλες μαζί τεράστιες αλλαγές στον όγκο και στη διάρθρωση των συναλλαγών στον τομέα των υπηρεσιών. Είναι όλο και περισσότερο δυνατή η παροχή ορισμένων υπηρεσιών εξ αποστάσεως. Ως εκ τούτου, όλα αυτά τα έτη έχουν ληφθεί τμηματικά μέτρα, και πολλές καθορισμένες υπηρεσίες σήμερα φορολογούνται στην πραγματικότητα με βάση την αρχή του προορισμού.
- (2) Για να λειτουργήσει ορθά η εσωτερική αγορά, πρέπει να τροποποιηθεί η έκκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση¹⁹ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τη στρατηγική της Επιτροπής για τον εκσυγχρονισμό και την απλούστευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ²⁰.
- (3) Για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τρόπος φορολόγησης πρέπει, καταρχήν, να είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση. Ακόμα και αν πρέπει να τροποποιηθεί κατ'αυτόν τον τρόπο ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, θα είναι ωστόσο απαραίτητο να προβλεφθούν ορισμένες εξαιρέσεις στο γενικό αυτό κανόνα για διοικητικούς και πολιτικούς λόγους.

¹⁶ ΕΕ C , , σ. .

¹⁷ ΕΕ C , , σ. .

¹⁸ ΕΕ C , , σ. .

¹⁹ ΕΕ L 145, 13.6.1977, σ 1. Οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2003/92/ΕΚ (ΕΕ L 260, 11.10.2003, σ.8).

²⁰ COM(2000) 348 τελικό

- (4) Για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο, ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών πρέπει να βασίζεται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, και όχι του παρέχοντος τις υπηρεσίες.
- (5) Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο, γενικός κανόνας πρέπει να εξακολουθήσει να είναι ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.
- (6) Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες σχετικά με τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών τόσο για τους υποκειμένους όσο και για τους μη υποκειμένους στο φόρο, αλλά εφαρμόζονται ειδικές εξαιρέσεις. Αυτές οι εξαιρέσεις πρέπει να βασίζονται κυρίως στα ισχύοντα κριτήρια και να εκφράζουν την αρχή της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης, χωρίς να επιβάλλουν δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις σε ορισμένους επιχειρηματίες.
- (7) Εάν υποκείμενος στο φόρο λαμβάνει υπηρεσίες από πρόσωπο μη εγκαταστημένο στο ίδιο κράτος μέλος, τότε είναι υποχρεωτικός ο μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης, δηλαδή ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να εκτιμήσει μόνος το σχετικό ποσό ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες.
- (8) Οι υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ διαφόρων εγκαταστάσεων υποκειμένου στο φόρο κανονικά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ. Για να υπάρχει μεγαλύτερη ασφάλεια του δικαίου, η θέση αυτή πρέπει να επιβεβαιωθεί στη νομοθεσία.
- (9) Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ πρέπει επομένως να τροποποιηθεί ανάλογα,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ τροποποιείται ως εξής:

- (1) Στο άρθρο 6 προστίθεται η επομένη παράγραφος 6:

"Εάν ένα μόνο νομικό πρόσωπο έχει περισσότερες από μία μόνιμες εγκαταστάσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ αυτών των εγκαταστάσεων δεν θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών."

- (2) Το άρθρο 9 αντικαθίσταται από τα εξής:

Άρθρο 9

Γενικός κανόνας

- 1. Τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμης εγκατάστασης στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στο φόρο ή της μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών

θεωρείται ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του εν λόγω υποκειμένου στο φόρο.

2. Τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκειμένους στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασης από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.
3. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 και 2, όταν υποκείμενος στο φόρο ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σ' αυτόν, εκτός εάν οι υπηρεσίες προορίζονται για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του.

Άρθρο 9α

Ακίνητα

Τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνομόνων, της παροχής ξενοδοχειακών ή παρόμοιων υπηρεσιών στέγασης, η παροχή του δικαιώματος χρήσης ακινήτου, καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία και το συντονισμό εργασιών επί ακινήτων, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.

Άρθρο 9β

Μεταφορά επιβατών

Τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις.

Άρθρο 9γ

Πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες δραστηριότητες

Τόπος παροχής υπηρεσιών για πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους, καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών, είναι ο τόπος στον οποίο παρέχονται υλικά αυτές οι υπηρεσίες.

Άρθρο 9δ

Παροχή ειδικών υπηρεσιών προς υποκειμένους στο φόρο

Τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο, εκτός από τη μίσθωση μεγάλης διάρκειας ή χρηματοδοτική μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών ή τις εργασίες επί των εν λόγω αγαθών, είναι ο τόπος της έδρας των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του, εφόσον πληρούνται οι επόμενοι όροι:

- α) οι υπηρεσίες παρέχονται στο κράτος μέλος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος, έχει μόνιμη εγκατάσταση, κατοικία ή συνήθη διαμονή,
- β) οι υπηρεσίες προϋποθέτουν τη φυσική παρουσία του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή την παρουσία των μέσων παροχής της υπηρεσίας, συγχρόνως με την προσωπική φυσική παρουσία του λήπτη,
- γ) οι υπηρεσίες παρέχονται απευθείας σε ιδιώτη για άμεση κατανάλωση.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, “ως μίσθωση μεγάλης διάρκειας ή χρηματοδοτική μίσθωση” νοείται η ρύθμιση που διέπεται από συμφωνία η οποία προβλέπει συνεχή κατοχή ή χρήση ενσώματων κινητών αγαθών επί περίοδο άνω των τριάντα ημερών.

Άρθρο 9ε

Μεταφορά αγαθών για μη υποκειμένους στο φόρο

1. Τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών, περιλαμβανομένης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς και των υπηρεσιών των μεσολαβητών, σε μη υποκειμένους στο φόρο είναι ο τόπος αναχώρησης.
2. Τα κράτη μέλη μπορούν να μην επιβάλουν φόρο στο τμήμα της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών που αντιστοιχεί στις διαδρομές που έγιναν πάνω από ύδατα που δεν ανήκουν στο έδαφος της Κοινότητας.
3. Ως “ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών” νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης ευρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών μελών.
4. Η μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης ευρίσκονται στο εσωτερικό του ίδιου κράτους μέλους εξομοιώνεται προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, εφόσον η μεταφορά αυτή συνδέεται άμεσα με μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης ευρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών μελών.
5. Ως “τόπος αναχώρησης” νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πράγματι η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματοποιούμενες διαδρομές προς τον τόπο όπου ευρίσκονται τα αγαθά, και ως “τόπος άφιξης” νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

Άρθρο 9στ

Παροχή ειδικών υπηρεσιών προς μη υποκειμένους στο φόρο

Τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών προς μη υποκειμένους στο φόρο είναι ο τόπος στον οποίο εκτελούνται υλικώς οι υπηρεσίες αυτές:

- α) παρεπόμενες μεταφορικές δραστηριότητες όπως η φόρτωση, εκφόρτωση, συντήρηση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται επ’ονόματι και για λογαριασμό τρίτου·

- β) πραγματογνωμοσύνες και εργασίες που αφορούν ενσώματα κινητά αγαθά·
- γ) υπηρεσίες σχετικές με επιστημονικές και εκπαιδευτικές δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους και, κατά περίπτωση, η παροχή παρεπόμενων υπηρεσιών.

Άρθρο 9ζ

Υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα σε μη υποκειμένους στο φόρο

Έως τις 30 Ιουνίου 2006, τόπος παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που αναφέρονται στο παράρτημα Λ, σε μη υποκειμένους στο φόρο και των υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας εκτός της Κοινότητας ή που έχει μόνιμη εγκατάσταση εκεί από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, θεωρείται η έδρα του μη υποκειμένου στο φόρο, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

Άρθρο 9η

Τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες και ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο

Τόπος παροχής των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, περιλαμβανομένης της παροχής πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών, και ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών υπηρεσιών σε μη υποκειμένους στο φόρο από υποκείμενο στο φόρο ο οποίος από την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης παρέχει την υπηρεσία εκτός της Κοινότητας είναι η χώρα πραγματικής χρησιμοποίησης και εκμετάλλευσης αυτών των υπηρεσιών.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως “τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες” νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσεως, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, συμπεριλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσεως δυναμικού για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.

Άρθρο 9θ

Παροχή υπηρεσιών μεσολάβησης σε μη υποκειμένους στο φόρο

Τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκειμένους στο φόρο από μεσάζοντες που ενεργούν επ'ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, όταν μεσολαβούν σε πράξεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στα άρθρα 9ε και 9ι, είναι ο τόπος όπου εκτελούνται οι πράξεις αυτές.

Άρθρο 9ι

Υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο εκτός της Κοινότητας

Τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της

Κοινότητας, είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο, έχει την κατοικία του ή συνήθη διαμονή του:

- α) εκχώρηση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και λοιπών παρομοίων δικαιωμάτων·
- β) παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών·
- γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών·
- δ) ανάληψη υποχρέωσης μη ασκήσεως μιας επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλω ή εν μέρει, ή δικαιώματος αναφερομένου στο παρόν άρθρο·
- ε) τραπεζικές, χρηματοδοτικές και ασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων των εργασιών αντασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων·
- στ) διάθεση προσωπικού·
- ζ) η μίσθωση ενσωμάτων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα και όλα τα άλλα οχήματα·
- η) τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, περιλαμβανομένης της παροχής πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών·
- θ) η παροχή πρόσβασης και η μεταφορά με δίκτυα διανομής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας και η παροχή άλλων άμεσα συνδεδεμένων υπηρεσιών·
- ι) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες·
- ια) υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, και συγκεκριμένα αυτές που αναφέρονται στο παράρτημα Λ·
- ιβ) οι υπηρεσίες από διαμεσολαβούντα πρόσωπα, τα οποία ενεργούν επ'ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, όταν παρέχουν στον εντολέα τους τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο παρόν άρθρο.

Άρθρο 9ια

Αποφυγή της διπλής φορολόγησης

Προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης, της μη φορολόγησης ή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών που αναφέρονται στα άρθρα 9, 9α, 9β, 9γ, 9δ, 9ε, 9στ, 9η, 9θ και 9ι, να θεωρούν:

- α) εάν ο τόπος παροχής υπηρεσιών ευρίσκεται στο έδαφός τους, ότι ευρίσκεται εκτός της Κοινότητας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση λαμβάνουν χώρα εκτός της Κοινότητας·

- β) εάν ο τόπος παροχής υπηρεσιών ευρίσκεται εκτός της Κοινότητας, ότι ευρίσκεται στο έδαφός τους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση λαμβάνουν χώρα στο έδαφός τους.
- (3) Στο άρθρο 12 παράγραφος 3 στοιχείο α), το τέταρτο εδάφιο αντικαθίσταται από τα εξής:
- “Το τρίτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 9ι (ια)”.
- (4) Το άρθρο 21, στη μορφή που έλαβε στο άρθρο 28ζ, τροποποιείται ως εξής:
- α) Στην παράγραφο 1, το στοιχείο β) αντικαθίσταται από τα εξής:
- “β) τον υποκείμενο στο φόρο λήπτη προς τον οποίον παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 1, εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας.”
- β) Προστίθεται η ακόλουθη παράγραφος 5:
- “Στις περιπτώσεις στις οποίες η φορολογητέα πράξη πραγματοποιείται από εγκατάσταση υποκειμένου στο φόρο που δεν ευρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εάν το εν λόγω πρόσωπο έχει συγχρόνως εγκατάσταση στο ίδιο κράτος μέλος με το λήπτη, ο υποκείμενος στο φόρο θεωρείται, για τους σκοπούς των παραγράφων 1 και 2, ως μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.”
- (5) Το άρθρο 22 παράγραφος 6 στοιχείο β) στη μορφή που έλαβε στο άρθρο 28η της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ τροποποιείται ως εξής:
- α) Το πρώτο εδάφιο αντικαθίσταται από τα εξής:
- “Κάθε υποκείμενος στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να υποβάλει επίσης ανακεφαλαιωτικό πίνακα των αγοραστών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στους οποίους παρέδωσε αγαθά υπό τις συνθήκες που προβλέπονται στο άρθρο 28γ τίτλος Α στοιχεία α) και δ), καθώς και των παραληπτών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των πράξεων που αναφέρονται στο πέμπτο εδάφιο και των ληπτών που είναι υποκείμενοι στο φόρο στους οποίους έχει παράσχει υπηρεσίες υπό τις συνθήκες που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 1.”
- β) Το τρίτο εδάφιο αντικαθίσταται από τα εξής:
- “Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου με τον οποίο εξατομικεύεται ο υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο εσωτερικό της χώρας και με τον οποίο έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 28γ τίτλος Α στοιχείο α) και υπηρεσιών σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 1,
 - τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο διαθέτει κάθε αγοραστής σε άλλο κράτος μέλος και βάσει του οποίου του παραδόθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες,

- για κάθε αγοραστή αγαθών ή υπηρεσιών, το συνολικό ποσό των παραδόσεων αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο. Τα ποσά αυτά δηλώνονται για το ημερολογιακό τρίμηνο κατά τη διάρκεια του οποίου κατέστη απαιτητός ο φόρος.”

γ) Προστίθεται το ακόλουθο έκτο εδάφιο:

“Όσον αφορά τις υπηρεσίες, οι διατάξεις του πρώτου και του τρίτου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 2008.”

(6) Τα άρθρα 28β τίτλοι Γ, Δ, Ε και ΣΤ καταργούνται.

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που είναι αναγκαίες για τη συμμόρφωση με την παρούσα οδηγία το αργότερο την Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο αυτών των διατάξεων, καθώς και ένα πίνακα αντιστοιχίας μεταξύ αυτών των διατάξεων και της παρούσας οδηγίας.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν παραπομπή στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από τέτοια παραπομπή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της παραπομπής καθορίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των βασικών διατάξεων εθνικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την ημέρα μετά τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες,

*Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος*

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΜΜΕ)

ΤΙΤΛΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Η ΠΡΟΤΑΣΗ

1. Λαμβανομένης υπόψη της αρχής της επικουρικότητας, γιατί είναι απαραίτητη η κοινοτική νομοθεσία στον εν λόγω τομέα και ποιοι είναι οι κύριοι στόχοι της;

Η Επιτροπή θεωρεί ότι οποιαδήποτε τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών πρέπει να βασίζεται, κατά το δυνατόν, στην αρχή ότι για όλες τις υπηρεσίες τόπος φορολόγησης πρέπει να είναι, καταρχήν, ο τόπος της πραγματικής κατανάλωσης.

Για τις παροχές υπηρεσιών σε υποκειμένους στο φόρο, **ο γενικός κανόνας όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών** πρέπει να βασίζεται στον **τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης (δηλ. ο υποκείμενος στο φόρο)**, και όχι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες. Τα πλεονεκτήματα αυτής της εκτίμησης είναι πολλά. Πρώτον, δεν θα χρειάζεται να τροποποιείται η έκτη οδηγία όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο κάθε φορά που εμφανίζεται μια νέα υπηρεσία ή ένα μοντέλο παροχής υπηρεσιών. Δεύτερον, η προσέγγιση αυτή συμφωνεί περισσότερο με την προσέγγιση που χρησιμοποιείται σε πολλές άλλες δικαιοδοσίες στον τομέα του ΦΠΑ. Κατ'αυτόν τον τρόπο περιορίζονται οι πιθανότητες διπλής φορολόγησης ή αθέλητης μη φορολόγησης στις διεθνείς παροχές υπηρεσιών. Τέλος, επιλύει μια σειρά από προβλήματα τιμολόγησης, όπως αυτά που ενδέχεται να υπάρχουν μεταξύ ενσώματων και άλλων υπηρεσιών.

Εξάλλου, οποιαδήποτε νέα πρόταση σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξασφαλίζει μία ισορροπία ανάμεσα στις ανάγκες ελέγχου των φορολογικών διοικήσεων και των διοικητικών υποχρεώσεων των επιχειρηματιών.

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2. Ποιος επηρεάζεται από την πρόταση;

– Ποιοι κλάδοι επιχειρήσεων;

Αφορά όλους τους κλάδους των επιχειρήσεων, τόσο τους παρέχοντες υπηρεσίες όσο και τα πρόσωπα που είναι λήπτες υπηρεσιών που παρέχονται από υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλες χώρες.

– Οι επιχειρήσεις ποιου μεγέθους (ποιο είναι το ποσοστό μικρομεσαίων επιχειρήσεων);

Όλα τα μεγέθη επιχειρήσεων.

3. Τι οφείλουν να πράξουν οι επιχειρήσεις για να συμμορφωθούν με την πρόταση;

Τίποτα το ιδιαίτερο. Οι επιχειρήσεις πρέπει να συμμορφωθούν με την εθνική νομοθεσία που θεσπίζει το κράτος μέλος τους, για να τροποποιήσει, κατά περίπτωση, τους εφαρμοστέους κανόνες για τη μεταφορά της οδήγίας στο εθνικό δίκαιο.

4. Ποιες είναι οι πιθανές οικονομικές επιπτώσεις της πρότασης:

- Για την απασχόληση;
- Για τις επενδύσεις και τη δημιουργία νέων επιχειρήσεων;
- Για την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων;
- Για τους καταναλωτές;

Η πρόταση ως έχει δεν θα έχει καμία άμεση επίπτωση στην απασχόληση, τους καταναλωτές και τις επενδύσεις, διότι προβλέπει ορισμένες σημαντικές απλουστεύσεις, όπως μεγαλύτερη εφαρμογή του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης, που θα συμβάλουν στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων.

5. Περιλαμβάνει η πρόταση μέτρα για να ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (λιγότερες ή διαφορετικές απαιτήσεις, κ.λπ);

Όχι.

ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΙΣ

6. Στις 7 Μαΐου 2003, η ΓΔ TAXUD άρχισε διαβουλεύσεις σε απευθείας σύνδεση στο δικτυακό τόπο TAXUD. Η περίοδος των διαβουλεύσεων έληξε επίσημα στις 30 Ιουνίου 2003, αλλά απαντήσεις έφθαναν και γίνονταν άτυπα δεκτές έως τα μέσα Αυγούστου.

Ως απάντηση στις διαβουλεύσεις ελήφθησαν συνολικά 57 εξωτερικές συνεισφορές, από τις οποίες 33 προέρχονταν από εθνικές και ευρωπαϊκές ομοσπονδίες ή ενώσεις, 22 από επιχειρήσεις και δύο από ιδιώτες.

Αν και η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων υποστηρίζει το προτεινόμενο πλαίσιο, το οποίο προβλέπει αντί της αρχής της καταγωγής να εφαρμόζεται η αρχή του προορισμού όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών που παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο, ορισμένοι ζήτησαν να διατηρηθεί το σύστημα που βασίζεται στην καταγωγή, το οποίο ωστόσο πρότειναν να βελτιωθεί με τη θέσπιση ενός μηχανισμού για την επιστροφή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης. Επίσης, αυτοί που υποστήριζαν την αλλαγή από την αρχή της καταγωγής στην αρχή του προορισμού διατύπωσαν ορισμένες επιφυλάξεις όσον αφορά τις εξαιρέσεις που προβλέπονται από τον προτεινόμενο γενικό κανόνα.

Η μεγάλη πλειοψηφία αυτών που διατύπωσαν τη γνώμη τους για την επέκταση του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ (VIES) είναι σαφώς αντίθετη με την

ιδέα αυτή. Το σύστημα αυτό, όπως λειτουργεί σήμερα, θεωρείται πηγή πρακτικών δυσχερειών, σφαλμάτων και δαπανών. Γενικά, δεν θεωρείται αποτελεσματικό μέσο για την καταπολέμηση της απάτης. Πολλοί παρατήρησαν επίσης ότι το VIES καλύπτει μόνο τις υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο σε ένα από τα κράτη μέλη.

Στις 18 Σεπτεμβρίου 2003, δημοσιεύθηκαν στον δικτυακό τόπο μια ανακεφαλαίωση των απαντήσεων και κατάλογος των ερωτηθέντων.

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

7. Οι προτεινόμενες τροποποιήσεις δεν θα έχουν καμία επίπτωση στους ίδιους πόρους.