



Του κ. ΘΕΟΔΩΡΟΥ Κ. ΠΑΝΑΓΟΥ
Δικηγόρου Αθηνών, MSC

Φοροοικονομικά θέματα

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Το ζήτημα της επιβολής ΦΠΑ στις συναλλαγές μέσω διαδικτύου

1. Εισαγωγικό σημείωμα

Η ραγδαία διάδοση των συναλλαγών μέσω διαδικτύου σε παγκόσμιο επίπεδο οδήγησε τον Ευρωπαϊκό νομοθέτη στη θέσπιση κανόνων διεξαγωγής των συναλλαγών αυτών. Τελικό αποτέλεσμα ήταν η έκδοση της οδηγίας 2000/31/EK αναφορικά με ορισμένες νομικές πτυχές της κοινωνίας της πληροφορίας και ιδιαίτερα του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η οδηγία αυτή, που είναι γνωστή και απλά σαν οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο, έθεσε τις βασικές αρχές, επί των οποίων θα πρέπει να βασίζεται η εθνική νομοθεσία των κρατών-μελών με σκοπό την αποφυγή ενός συναλλακτικού χάους, ο αρνητικός αντίκτυπος του οποίου πρώτιστα θα έγγιζε το ίδιο το ηλεκτρονικό εμπόριο. Η χώρα μας εναρμόνισε την οδηγία αυτή πρόσφατα με το προεδρικό διάταγμα 131/2003, ρυθμίζοντας παράλληλα και άλλες νομικές πτυχές των υπηρεσιών της λεγομένης κοινωνίας της πληροφορίας.

Αν και η ρύθμιση των κυριότερων νομικών ζητημάτων επήλθε με την πρώτη αυτή νομοθεσία, εντούτοις παρέμενε σε εκκρεμότητα ένα σοβαρό ζήτημα, που αφορά στην έμμεση φορολογία των συναλλαγών που διεξάγονται μέσω διαδικτύου. Είναι σαφές ότι το διαδίκτυο προσφέρει νέες ευκαιρίες και προκλήσεις, τόσο για τους εμπόρους και επιχειρηματίες όσο και για τους καταναλωτές. Ιδιαίτερα στον χώρο της εσωτερικής αγοράς (που περιλαμβάνει ολόκληρο τον γεωγραφικό χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης), συμβάλλει στην τόνωση της ανάπτυξης και ανταγωνιστικότητας από τη μια, αποτελεί όμως από την άλλη και ζωτικό παράγοντα συνοχής και ολοκλήρωσης (πολιτιστικό στοιχείο). Για παράδειγμα, πρέπει να σημειωθεί ότι η Ευρώπη σήμερα διαθέτει για την έρευνα, το ταχύτερο και πιο ανταγωνιστικό διαδίκτυο στον κόσμο, κάτι που προφανώς αγνοούμε οι περισσότεροι Ευρωπαίοι.

Η ιδιαιτερία του ηλεκτρονικού εμπορίου έγκειται στο γεγονός ότι οι φορείς του αντιμετωπίζουν μια σειρά νέων προβλημάτων, που μέχρι σήμερα κατά την άσκηση του παραδοσιακού εμπορίου, είτε δεν υπήρχαν είτε είχαν λυθεί. Τα νέα αυτά προβλήματα είναι η ασφάλεια της πληροφορίας, η προστασία των προσωπικών δεδομένων και της πνευματικής ιδιοκτησίας κ.ά. Σε αυτά προστίθενται τώρα και τα ζητήματα της ορθής εφαρμογής των τελωνειακών και φορολογικών κανόνων. Η ανυπαρξία εξατομικευμένης συναλλαγής, δηλαδή, μιας συναλλαγής όπου οι συναλλασσόμενοι βλέπονται μεταξύ τους και η απουσία της παραδοσιακής έδρας του παρόχου υπηρεσιών συνιστούν ζητήματα που αποτελούν μέρος της φύσης του ηλεκτρονικού εμπορίου⁽¹⁾ και προκαλούν με-

(1) Η «ανωνυμότητα» αποτελεί ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά του ηλεκτρονικού εμπορίου, που προκαλεί τη διά-

γάλα προβλήματα στα κράτη-μέλη στην προσπάθειά τους να προσδιορίσουν τον τόπο της συναλλαγής προκειμένου να θεσπίσουν κανόνες έμμεσης φορολόγησης των ηλεκτρονικών εμπορικών συναλλαγών.

2. Ο εντοπισμός του προβλήματος. Οι αρχές

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας θεωρείται ο καλύτερα προσαρμοσμένος φόρος στη φύση και τη συναλλαγή του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ανεξάρτητα από τα μέσα επικοινωνίας ή την εμπορική πρακτική που χρησιμοποιούνται, ο ΦΠΑ εφαρμόζεται στην αγορά αγαθών και παροχή υπηρεσιών εντός της Ε.Ε., καθώς και στις εισαγωγές αγαθών και αγορές εκ μέρους επιχειρήσεων των περισσότερων υπηρεσιών που προέρχονται από τρίτες χώρες. Στη συνέχεια, επειδή η άμεση παροχή υπηρεσιών από πλευράς μεμονωμένων καταναλωτών της Ε.Ε. είναι σπάνια, οι περισσότερες από αυτές επί του παρόντος τουλάχιστον, δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το είδος αυτό της συναλλαγής ενδέχεται στο μέλλον με την ανάπτυξη των διαδικτυακών συναλλαγών, να προκαλέσει προβλήματα. Κατά συνέπεια, θεωρήθηκε απαραίτητο να αναζητηθούν λύσεις, που θα λαμβάνουν υπόψη τους την αποκεντρωμένη⁽¹⁾ και διεθνή φύση των ηλεκτρονικών αγορών.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα εμφανίζονται οι τρεις κύριες αρχές που κρίθηκε ότι πρέπει να διέπουν το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ, αναφορικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο:

(α) Η ασφάλεια του δικαίου, με την έννοια ότι το φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο πρέπει να περιλαμβάνει κανόνες σαφείς και συνεκτικούς που θα εγγυώνται τον περιορισμό κινδύνου απρόβλεπτων φορολογικών υποχρεώσεων και διαφορών,

(β) Η απλότητα, που εξασφαλίζεται με την εισαγωγή του κοινού συστήματος ΦΠΑ με βάση τη φορολογία στον τόπο προέλευσης⁽²⁾, και

(γ) Η ουδετερότητα, ώστε οι επιπτώσεις της φορολογίας πρέπει να είναι οι ίδιες για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, είτε αποκτώνται εντός είτε εκτός των ορίων της Ε.Ε.

3. Η Ευρωπαϊκή Ένωση ενώπιον του προβλήματος—Κατευθυντήριες γραμμές

Η Ε.Ε. ασχολήθηκε από νωρίς με την προβληματική αυτή, πολύ πριν εκδώσει την οδηγία 2000/31 για τις νομικές πτυχές των υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας. Έτσι, με την COM 374/1998⁽³⁾ έθεσε τους πρώτους συγκροτημένους προβληματισμούς της. Στον προβληματισμό αυτό απάντησε η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή της⁽⁴⁾, που έδωσε σημαντικές κατευθύνσεις για τον τρόπο της μελλοντικής αντιμετώπισης του προβλήματος. Με το κείμενο αυτό, η ανωτέρω επιτροπή συνεισέφερε στην προσπάθεια της Ε.Ε. να παρουσιάσει αξιόπιστη πρόταση κατά τη συνδιάσκεψη των υπουργών του ΟΟΣΑ με τίτλο «Ένας κόσμος χωρίς σύνορα: αξιοποίηση του δυναμικού

κρισή του με το παραδοσιακό, στον φορολογικό τομέα και ιδιαίτερα στον ΦΠΑ. Τα ηλεκτρονικά ίχνη μπορούν να ακυρωθούν και οι κρυπτογραφικές τεχνικές μπορούν να καταστήσουν δύσκολη για τις φορολογικές αρχές την εκ μέρους τους αναγνώριση των ηλεκτρονικά συναλλασσομένων. Στη δυσκολία αυτή πρέπει να προστεθεί και η αδυναμία γεωγραφικής ανίχνευσης της πραγματικής θέσης του φορέα παροχής υπηρεσιών κοινωνίας της πληροφορίας, με αποτέλεσμα να καθίσταται επίσης δύσκολος ο προσδιορισμός του «τόπου φορολόγησης».

(1) Συναλλαγή μη «εξατομικευμένη» και με φορέα «άυλης» έδρας.

(2) Η αρχή αυτή συνάδει και με την ειδική αρχή που έχει ήδη υιοθετήσει τόσο η οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο, όσο και η εθνική νομοθεσία σε εκτέλεση μέτρων εφαρμογής, προβλέποντας ότι οι συναλλαγές του ηλεκτρονικού εμπορίου διέπονται από το δίκαιο της εγκατάστασης του φορέα παροχής υπηρεσιών.

(3) Ανακοίνωση Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή αναφορικά με το Ηλεκτρονικό Εμπόριο και την Έμμεση Φορολογία.

(4) Με την από 28-12-1998 γνωμοδότησή της (Επίσημη Εφημερίδα C 407, σελ. 288-291).

που παρέχει το ηλεκτρονικό εμπόριο»⁽¹⁾. Ο σκοπός της ανακοίνωσης αυτής ήταν ο καθορισμός συγκεκριμένων κατευθυντηρίων γραμμών για τη φορολογία που θα αποτελούσαν βάση κάθε μεταγενέστερης συζήτησης μεταξύ κυβερνήσεων, βιομηχανίας, εμπορίου και καταναλωτών. Η επιτροπή διαπίστωσε ότι το σημερινό σύστημα ΦΠΑ αποτελεί ένα από τα βασικά εμπόδια για την ανάπτυξη του εσωτερικού εμπορίου στην εσωτερική αγορά. Γι' αυτό το λόγο επέλεξε να συνεχίσει τις εργασίες της για την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ που θα βασίζεται στη φορολογία στον τόπο προέλευσης και θα προβλέπει έναν ενιαίο τόπο εγγραφής του ΦΠΑ, όπου ο επιχειρηματικός φορέας θα υποβάλει δήλωση και θα εκπίπτει των φόρων για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιεί εντός της Ε.Ε. και υπόκεινται σε κοινοτικό ΦΠΑ.

Για την αντιμετώπιση του ζητήματος η Επιτροπή⁽²⁾ πρότεινε έξι βασικές κατευθύνσεις που έχουν ιδιαίτερη σημασία και πρέπει να αναλυθούν:

(α) Καμιά επιβολή νέων φόρων. Η επιτροπή δεν θεώρησε ότι είναι αναγκαίο να τεθούν νέοι φόροι για την αντιμετώπιση του ζητήματος και ότι η υφισταμένη θεσμική φορολογική κάλυψη είναι επαρκής⁽³⁾. Όμως, τόσο οι ισχύοντες φόροι όσο και ο ΦΠΑ πρέπει να προσαρμοθούν στην νέα πραγματικότητα⁽⁴⁾.

(β) Όλες οι ηλεκτρονικές διαβιβάσεις δεδομένων και όλα τα άυλα προϊόντα (μουσικά έργα, βιντεοταινίες, λογισμικά κ.ά.) που παραδίδονται με ηλεκτρονικά μέσα, θεωρούνται για τους σκοπούς του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ, ως υπηρεσίες⁽⁵⁾. Περαιτέρω, όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται εντός των ορίων της Ε.Ε., μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου και καταλήγουν σε κατανάλωση επίσης εντός της Ε.Ε., υπόκεινται σε κοινοτικό ΦΠΑ⁽⁶⁾.

(γ) Διασφάλιση ουδετερότητας. Το κύριο πρόβλημα των συναλλαγών on line αφορά στη μεταβίβαση των άυλων αγαθών. Συγκεκριμένα, με τους ισχύοντες κανόνες θα μπορούσαμε να βρεθούμε ενώπιον ενός συστήματος που θα προκαλούσε διακρίσεις ανάμεσα σ' έναν Ευρωπαϊκό παραγωγό και έναν προερχόμενο από τρίτη χώρα. Ειδικότερα, αν ένα αγαθό εξωτερικής (εκτός Ε.Ε.) παραγωγής παραγγέλλεται από έναν Ευρωπαϊκό καταναλωτή, ο τελευταίος σύμφωνα με τα ισχύοντα σήμερα, δεν πληρώνει ΦΠΑ. Αντίθετα, αν η συναλλαγή λαμβάνει χώρα εντός της εσωτερικής αγοράς (φορέας και καταναλωτής είναι Ευρωπαίοι) επιβάλλεται ΦΠΑ. Για να αποφευχθεί αυτή η στρέβλωση που φέρει σε μειονεκτική θέση από πλευράς ανταγωνισμού τους Ευρωπαίους φορείς, θα έπρε-

(1) Οτάβα, 6-8 Οκτωβρίου 1998.

(2) Η οικονομική και κοινωνική επιτροπή.

(3) Είχε ήδη απορριφθεί η σκέψη να θεθεί ένας ειδικός φόρος για τις διαδικτυακές συναλλαγές τύπου bit tax.

(4) Η θέση ότι οιαδήποτε επίλυση του ζητήματος "περνά" από τον ΦΠΑ, συνάδει και με τη γενική διεθνή τάση της αποφυγής της διπλής φορολογίας.

(5) Το πρόβλημα εδώ είναι ότι σε διεθνές επίπεδο δεν υπάρχει γενικά αποδεκτός και αναγνωρισμένος ορισμός για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Έτσι, στην έννοια αυτή περιέχεται τόσο το έμμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, που αναφέρεται σε ηλεκτρονικές παραγγελίες απτών αγαθών, όσο και το άμεσο ηλεκτρονικό εμπόριο, που αναφέρεται σε παραδόσεις on line άυλων αγαθών. Η επιτροπή θεώρησε (και δικαιολογημένα) ότι οι εμπορικές πράξεις που διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα για την παραγγελία αγαθών του έμμεσου ηλεκτρονικού εμπορίου θέτουν τα ίδια προβλήματα με αυτές του παραδοσιακού εμπορίου. Έτσι, ΦΠΑ επιβάλλεται για τις πράξεις αυτές, είτε διενεργούνται με ηλεκτρονικά μέσα είτε όχι, αφού η αποστολή απτών αγαθών μέσω ταχυδρομείου, με προηγούμενη παραγγελία μέσω ηλεκτρονικών μέσων ή μη, θέτει το ίδιο πρόβλημα από άποψη φορολογικής τεχνικής (2.5. της γνωμάτευσης της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής).

(6) Η προσέγγιση αυτή διαφοροποιείται από την αντίστοιχη αντιμετώπιση του θέματος στις ΗΠΑ, όπου η έννοια της παροχής υπηρεσιών περιορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις, π.χ., παροχή συμβουλών για βάσεις δεδομένων. Νοείται ότι αν τα αγαθά παραγγέλλονται διαδικτυακά αλλά παραλαμβάνονται με παραδοσιακά μέσα (π.χ., ταχυδρομείο), η συναλλαγή υπόκειται στους κανόνες παραδοσιακής πώλησης και αν προέρχονται από τρίτες χώρες υπόκεινται και σε τελωνειακούς δασμούς.

πε να προβλεφθεί η φορολόγηση των αγαθών και υπηρεσιών που διακινούνται μέσω διαδικτύου, ανεξάρτητα από τον τόπο προέλευσης των αγαθών και υπηρεσιών (κάμψη της αρχής για τη φορολόγηση στον τόπο προέλευσης). Στην περίπτωση, όμως, που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από κοινοτικούς φορείς προς τρίτες χώρες, τότε δεν θα πρέπει να υποβάλλονται σε ΦΠΑ και αν ο ΦΠΑ είναι ενσωματωμένος στην τιμή, πρέπει να αφαιρείται⁽¹⁾. Με την έννοια αυτή, η γραμμή της διασφάλισης της ουδετερότητας έγκειται στην εναρμόνιση της κοινοτικής νομοθεσίας ώστε όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα από επιχειρηματικούς φορείς που δραστηριοποιούνται σε τρίτες χώρες προς καταναλωτές εντός Ε.Ε. να υπόκεινται σε ΦΠΑ και ότι οι ανάλογες υπηρεσίες που εξάγονται από την Ε.Ε. προς τρίτες χώρες θα απαλλάσσονται από τον φόρο αυτό. Τούτο σημαίνει ότι σε αντίθεση με αυτό που επικρατεί σήμερα, υπηρεσίες που παρέχονται με παραδοσιακά μέσα, όπως το τηλέφωνο και η τηλεομοιοτυπία, από τρίτες χώρες προς καταναλωτές Ε.Ε. θα υπόκεινται και αυτές σε ΦΠΑ.

(δ) Προσαρμογή του φορολογικού συστήματος. Για να είναι αποτελεσματικό και αξιόπιστο ένα φορολογικό σύστημα πρέπει να προσαρμόζεται κάθε φορά στις επιχειρηματικές ανάγκες. Έτσι, το σύστημα που θα επιλεγεί θα πρέπει να είναι συμβατό και με την πρακτική του ηλεκτρονικού εμπορίου.

(ε) Τα μέτρα που πρόκειται να ληφθούν θα πρέπει να διασφαλίζουν τον έλεγχο και την εφαρμογή του φόρου.

(στ) Διευκόλυνση διαχείρισης του φόρου. Απαιτείται να εξασφαλισθεί ότι η τιμολόγηση και η τήρηση των λογιστικών θα είναι δυνατή με ηλεκτρονικά μέσα. Τούτο απαιτεί δύο αμφίδρομες απαιτήσεις: Η πρώτη αφορά στην υποχρέωση της επιχείρησης να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με ηλεκτρονικά και μόνο μέσα και η δεύτερη ότι οι φορολογικές υπηρεσίες του κράτους θα είναι σε τέτοιο βαθμό "ηλεκτρονικοποιημένες", ώστε να προστρέχουν στον άμεσο, αποτελεσματικό και αντικειμενικό (αμερόληπτο) έλεγχο⁽²⁾.

4. Η πρόταση της Ε.Ε. για τη φορολογία των συναλλαγών ηλεκτρονικού εμπορίου

Για τη οριστική αντιμετώπιση του ανωτέρω εκτεθέντος προβλήματος και για να πάψει οριστικά η αβεβαιότητα αυτή, υποβλήθηκε από την Επιτροπή η πρόταση οδηγία του Συμβουλίου COM/2000/349 για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, αναφορικά με το σύστημα προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα⁽³⁾. Μεταξύ των αντικειμένων της πρότασης είναι η φορολογία των on line υπηρεσιών άυλων προϊόντων. Στη ρύθμιση δεν λαμβάνονται υπόψη οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν. Μεταξύ των υπηρεσιών με πληρωμή είναι οι διαδικτυακές υπηρεσίες στον τομέα του πολιτισμού, τέχνης και αθλητισμού, καθώς και πώλησης λογισμικού και επεξεργασίας δεδομένων, των υπηρεσιών πληροφορικής, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών φιλοξενίας (web hosting) και σχεδιασμού (web design)⁽⁴⁾.

(1) Πάντα για την περίπτωση καταναλωτή.

(2) Αυτό προϋποθέτει ταχεία και ολοκληρωμένη εφαρμογή των προγραμμάτων ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στα κράτη-μέλη.

(3) Παροχή με ηλεκτρονικά μέσα ορίζεται η διαβίβαση που αποστέλλεται αρχικά και λαμβάνεται στον προορισμό της, με τη βοήθεια εξοπλισμού για την επεξεργασία (μεταξύ άλλων ψηφιακή συμπίεση) και αποθήκευση δεδομένων, και η οποία διαβιβάζεται εξ ολοκλήρου, μεταφέρεται και λαμβάνεται με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρονικά συστήματα, καθώς και με τηλεοπτική μετάδοση, κατά την έννοια της οδηγίας 89/552/ΕΟΚ, και ραδιοφωνική μετάδοση (ορισμός για τους σκοπούς του προτεινομένου νέου προστιθέμενου στοιχείου (στ) του άρθρου 9 (2) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.

(4) Άρθρο 1 (1) της πρότασης οδηγίας για τροποποίηση της 77/388/ΕΟΚ.

Οι κύριες και βασικές αρχές⁽¹⁾ που διέπουν την πρόταση είναι οι ακόλουθες:

(α) Δεν τίθενται νέοι φόροι ούτε πρόσθετοι στους υπάρχοντες, αλλά προσαρμόζονται οι υφιστάμενοι και ιδιαίτερα ο ΦΠΑ,

(β) Για τους σκοπούς του ΦΠΑ, η απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα θεωρείται υπηρεσία και όχι πώληση αγαθών, και

(γ) Μόνο η παροχή υπηρεσιών που προορίζονται για κατανάλωση μέσα στην Ε.Ε. θα φορολογούνται εντός της Ε.Ε. (φορολόγηση στο κράτος που προορίζεται η κατανάλωση).

Από την παράθεση των ανωτέρω αρχών παρατηρούμε ότι η πρόταση υιοθέτησε τις δύο πρώτες αρχές της πρότασης για οδηγία της οικονομικής και κοινωνικής επιτροπής (βλέπε ανωτέρω), πλην αποδέχθηκε τελικά και αναγκαστικά την αρχή φορολόγησης στον τόπο προορισμού της κατανάλωσης, αντί του τόπου προέλευσης.

Για την υλοποίηση των αρχών αυτών τα κράτη-μέλη θα πρέπει να λάβουν τα ακόλουθα μέτρα, χωρίς τα οποία δεν είναι δυνατή η ορθή φορολόγηση των συναλλαγών:

(α) θέσπιση μέσων ελέγχου εφαρμογής ορθής φορολόγησης στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου,

(β) αναγκαιότητα υποχρεωτικής εισαγωγής ηλεκτρονικής λογιστικής, τουλάχιστον για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο,

(γ) παροχή διευκολύνσεων στις επιχειρήσεις που ασκούν ηλεκτρονικό εμπόριο και δεν έχουν την έδρα τους στην Ε.Ε. Έτσι, θα προβλέπεται η δυνατότητα της εγκατάστασης των εταιρειών αυτών σε ένα μόνο κράτος της Ε.Ε., όπου θα εκπληρούν τις σχετικές φορολογικές τους υποχρεώσεις,

(δ) εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων με ηλεκτρονικά μέσα.

5. Σύνοψη των τροποποιήσεων που επέρχονται

Για τις ρυθμίσεις που επέρχονται ως τόπος παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα⁽²⁾ ορίζεται ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης του πελάτη ή ο τόπος σταθερής εγκατάστασης από τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή, εν απουσία του τόπου αυτού, ο τόπος μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο⁽³⁾: (α) εγκατεστημένο στην Ε.Ε., προς πελάτες εγκατεστημένους εκτός Ε.Ε. ή (β) εγκατεστημένο στην Ε.Ε., προς υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ε.Ε. αλλά όχι στην ίδια χώρα με τον προμηθευτή ή (γ) εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε., προς πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ε.Ε. Ωστόσο, για τις υπηρεσίες αυτές, εφόσον παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο, που διαθέτει αριθμό, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προς μη υποκείμενους στο φόρο, εγκατεστημένους στην Ε.Ε., ο τόπος παροχής είναι ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης του προμηθευτή ή ο τόπος σταθερής εγκατάστασης από τον οποίο προέρχεται η υπηρεσία. Συνοπτικά, οι ρυθμίσεις που επέρχονται με την πρόταση αυτή του Συμβουλίου είναι οι ακόλουθες⁽⁴⁾:

(α) Δεν επέρχεται καμιά απολύτως μεταβολή στο καθεστώς τιμολόγησης των υπηρεσιών, που δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και που παρέχονται από φορέα με έδρα την Ε.Ε. σε αποδέκτη που επίσης έχει

(1) Παράγραφος 1.2. της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας 2000/349.

(2) Όπως αναφέρονται ανωτέρω παρ. 4.

(3) Τροποποίηση του άρθρου 9 (2) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, με προσθήκη σημείου (στ).

(4) Οι ρυθμίσεις της πρότασης καλύπτουν επίσης και τη φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών ραδιοφωνίας και τηλεόρασης που παρέχονται βάσει συνδρομής ή με χρέωση ανά θέαση. Λόγω της σύγκλισης των τεχνολογιών πρέπει, σε κάθε περίπτωση, οι υπηρεσίες ραδιοφωνίας και τηλεόρασης να περιληφθούν στην πρόταση για τη φορολόγηση των ηλεκτρονικών μεταδόσεων.

έδρα την Ε.Ε., αφού εφαρμόζονται οι διατάξεις ΦΠΑ του κράτους-μέλους που έχουν την έδρα τους,
 (β) Παροχή υπηρεσιών από φορέα με έδρα σε τρίτη χώρα προς πελάτη με έδρα την Ε.Ε.: τόπος φορολόγησης η Ε.Ε. και η απόδοση του ΦΠΑ στην Ε.Ε. Οι προμηθευτές που είναι εγκατεστημένοι εκτός Ε.Ε., που πωλούν σε πελάτες εντός της Ε.Ε., οφείλουν τώρα να επιβάλλουν φόρους στην ίδια βάση, όπως και ένας φορέας της Ε.Ε., όταν πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές στην Ε.Ε. Ο φορέας παροχής υπηρεσιών διευκολύνεται με το να εγκατασταθεί σ' ένα μόνο κράτος της Ε.Ε. για την εκπλήρωση των αντιστοίχων υποχρεώσεων του, ενώ θα μπορεί να συναλλάσσεται με οποιαδήποτε χώρα της Ε.Ε. Δεν υπάρχει υποχρέωση για εγκατάσταση αν πρόκειται για μοναδικές παροχές που πραγματοποιούν στην Ε.Ε. και ο ετήσιος κύκλος των εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 100.000 ευρώ⁽¹⁾.

(γ) Παροχή υπηρεσιών από φορέα με έδρα την Ε.Ε. σε πελάτη εκτός Ε.Ε.: τόπος φορολόγησης η χώρα που διαμένει ο πελάτης, δεν επιβάλλεται ΦΠΑ διότι εξαιρείται⁽²⁾.

(δ) Παροχή υπηρεσιών από φορέα με έδρα την Ε.Ε. σε πελάτη με έδρα την Ε.Ε., υποκείμενο σε ΦΠΑ (νομικό πρόσωπο): τόπος φορολόγησης το κράτος-μέλος της Ε.Ε. της έδρας του πελάτη⁽³⁾.

(ε) Παροχή υπηρεσιών από φορέα με έδρα την Ε.Ε. σε καταναλωτή με κατοικία την Ε.Ε.: τόπος φορολόγησης το κράτος-μέλος της Ε.Ε., όπου ο φορέας έχει την έδρα του.

6. Υποχρεώσεις φορέων παροχής υπηρεσιών

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο φορέας παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του, οφείλει να γνωρίζει τα ακόλουθα:

(α) Το καθεστώς φορολόγησης του πελάτη του (αποδέκτη υπηρεσιών), δηλαδή, αν υπόκειται σε ΦΠΑ ή όχι.

(β) Το καθεστώς φορολόγησης στο οποίο υπάγεται, ήτοι αν είναι ιδιώτης, αν έχει την έδρα του εκτός της Ε.Ε., οπότε δεν επιβάλλεται ΦΠΑ κ.λπ.

(γ) Το ποσοστό ΦΠΑ που εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη τιμολόγηση. Το ποσοστό είναι αυτό που ισχύει στη χώρα που είναι εγκατεστημένος ο φορέας.

Για τις πληροφορίες αυτές, που είναι σημαντικές για την ορθή τιμολόγηση των διαδικτυακών υπηρεσιών, η πρόταση καθορίζει ότι οι φορολογικές αρχές των κρατών-μελών οφείλουν να απαιτούν στα αιτήματα των ενδιαφερομένων και μάλιστα με ηλεκτρονικό τρόπο.

(1) Παρ. 3 της πρότασης, που τροποποιεί το άρθρο 24 της 77/388/ΕΟΚ, προσθέτοντας εδ. 2(α).

(2) Παράγραφος 2 της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας 2000/349.

(3) Σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. (1) της 6ης οδηγίας.

Διατίθεται από το βιβλιοπωλείο «ΠΑΜΙΣΟΣ»

ΔΗΜΗΤΡΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

Τμημ. ΦΠΑ Υπουργείου Οικονομικών - Διδάκτ. Παντείου Πανεπιστημίου

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ

ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.600 ΘΕΜΑΤΑ (τρεις τόμοι 2.576 σελίδες)

(Νέα 9η έκδοση 2004)