



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 15.5.2006
KOM(2006) 210 endelig

2006/0069 (CNS)

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

**om ændring af direktiv 2002/38/EF hvad angår anvendelsesperioden for
merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk
leverede tjenesteydelser**

BERETNING FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

**om RÅDETS DIREKTIV 2002/38/EF af 7. maj 2002
om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår
merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk
leverede tjenesteydelser**

(forelagt af Kommissionen)

BEGRUNDELSE

1) BAGGRUNDEN FOR FORSLAGET

- **Begrundelse og formål**

Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser, det såkaldte momsdirektiv vedrørende e-handel, indeholder en række bestemmelser, som udløber den 30. juni 2006, hvis de ikke bliver forlænget.

Da bestemmelserne blev vedtaget var det meningen, at de skulle dække leveringsstedet for disse ydelser, og nogle forenklinger for virksomheder fra lande uden for EU skulle tages op til revision af Rådet inden udgangen af den første treårs periode på grundlag af et forslag fra Kommissionen og revideres eller forlænges om nødvendigt. Revisionen foregår på grundlag af en rapport fra Kommissionen til Rådet, og denne rapport vedlægges derfor nærværende forslag. Hvis Rådet havde fået vedtaget Kommissionens forslag om leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2005) 334) og om forenkling af de momsmæssige forpligtelser (KOM(2004) 728) i tide, ville vi have kunnet undgå at skulle forlænge de pågældende bestemmelser, eftersom disse mere generelle forslag omfatter foranstaltninger, der skulle sikre opfyldelse af målene i direktiv 2002/38/EF på lang sigt. Med den fart, som medlemsstaterne arbejder på i Rådet, vil disse ændringer imidlertid ikke kunne være på plads i tide, inden foranstaltningerne fra 2002 udløber. Hvis bestemmelserne ikke skal udløbe i år – hvilket ingen ønsker – har Kommissionen ikke andet valg end at foreslå en midlertidig forlængelse af dem.

Hovedformålet med direktivet fra 2002 var præcist – at rette op på åbenbare mangler i en af grundbestemmelserne i momsloven. Der var ikke tænkt på elektronisk levering af tjenesteydelser på det tidspunkt, hvor 6. momsdirektiv blev vedtaget, og anvendelsen af bestemmelserne, som de var inden ændringerne i 2002, afstedkom underlige resultater. Ikke blot blev elektroniske tjenesteydelser, der var leveret af firmaer fra tredjelande, ikke pålagt afgifter, men europæiske virksomheder skulle pålægge alle sådanne leveringer afgift – uanset hvor kunden befandt sig. Det var helt i modstrid med den neutralitet, som er central for momsen, og som sørger for afgifter ”der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser” (Rådets første momsdirektiv 67/227/EØF).

Problemet var, *hvor* disse ydelser skulle pålægges afgift. Moms er en generel forbrugsafgift på varer og tjenesteydelser, og for enhver udelukkelse skal der være en specifik bestemmelse. Hvis der på grund af udvikling i teknologi og handelspraksis opstår huller i dækningen har det altid været almindelig praksis, at de blev korigeret.

Direktivet indeholdt forenklede krav til anmeldelse og indberetning, som skulle gøre det lettere for firmaer fra lande uden for EU og gøre det muligt for dem at henvende sig til en enkelt europæisk afgiftsadministration efter eget valg. Denne bestemmelse var en markant fravigelse fra den eksisterende regel, ifølge hvilken borgerne skal henvende sig direkte til alle de administrationer, i hvis jurisdiktion de afgiftspligtige aktiviteter finder sted. Det nye i dette enkelte punkt om overholdelse af momsreglerne var ganske vist begrænset til leverandører af e-handelsydelser etableret uden for EU, men det var

medvirkende til, at der blev indføjet en revisionsklausul, som forpligtede Kommissionen og medlemsstaterne til at tage spørgsmålet op inden udgangen af treårsperioden. Rapporten fra Kommissionen til Rådet konkluderede, at direktivet fra 2002 har fungeret tilfredsstillende og har nået sit mål. Da der ikke er truffet en afgørelse om fornyelse eller erstatning, vil hovedbestemmelserne heri udløbe, og reglerne for elektroniske tjenesteydelser vil gå tilbage til dem, der var gældende inden de ændringer, der trådte i kraft fra 2003. For at undgå dette foreslår Kommissionen derfor, at de nuværende bestemmelser, som udløber i år, forlænges med en periode på 30 måneder indtil 31. december 2008. Det vil give tid nok til at få vedtaget de to ovennævnte forslag og til at medlemsstaterne kan sørge for, at der foretages de fornødne ændringer af infrastrukturen.

Med dette forslag sikres det også, at bestemmelserne i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003, som omhandler udveksling af information mellem medlemsstaterne, der er nødvendig til momsregistrering af udenlandske virksomheder, der driver e-handel, og for overførsel af momsindtægter til den rette medlemsstat, forbliver i kraft, da dette har tilknytning til direktiv 2002/38/EF.

- **Generel baggrund**

Rådets direktiv 2002/38/EF blev primært indført for at fjerne en uønsket og utilsigtet virkning af 6. momsdirektiv, nemlig at EU-virksomheder skulle pålægge og opkræve moms under omstændigheder, som gjorde, at de var konkurrencemæssigt dårligere stillet end for transaktioner, der var baseret i tredjelande.

Direktivet har opfyldt dette mål. I dag er balancen mellem firmaer fra EU og fra lande uden for EU ikke et problem for så vidt angår moms, og der er ingen, der ønsker at vende tilbage til den situation, der var før vedtagelsen af dette direktiv.

Selv om det ikke var det primære mål, har direktivet bidraget til medlemsstaternes afgiftsprovenu. Ud over at der er opkrævet og betalt afgift af firmaer fra lande uden for EU, som er registreret under den særlige ordning, tegner virksomheder, der har valgt at etablere sig i Fællesskabet, sig sandsynligvis for betydelige beløb. Det er imidlertid vanskeligt at sætte nøjagtige tal på, eftersom virksomheder vælger at slå sig ned i EU af mange forskellige årsager, og det er ikke praktisk muligt at se, hvilke momsindtægter der stammer fra de særlige ydelser, som direktivet dækker, i de offentliggjorte statistikker over indtægter. Der er endnu en virkning på afgiftsprovenuet, som kan tilskrives moms fra eksisterende EU-virksomheder, der med vedtagelsen af direktivet ikke længere har noget incitament til at flytte deres transaktioner uden for Fællesskabet for at beskytte deres konkurrencestilling. Den kombinerede virkning af disse tre faktorer taget i betragtning viser, at bestemmelserne bør forlænges.

Der er i de sidste tre år sket en modning af markedet for B2C-downloads og online-ydelser, og det er blevet mere sofistikeret, siden direktivet blev vedtaget. Ifølge IFPI, som er musikindustriens globale handelsorgan, er salget af digitalt distribueret musik tredoblet i løbet af 2005. De regulerings- og lovmæssige problemer, for eksempel i forbindelse med forvaltning af rettigheder og ulovlig downloads, er ved at blive løst. Hvis der opstår usikkerhed om afgiftsbehandling fremover, vil det være et tilbageskridt, og det kan kun afværges ved at forlænge bestemmelserne.

Ud over at skabe usikkerhed vil problemet med flytning af virksomhedsaktiviteter kunne genopstå, hvis bestemmelserne ikke forlænges, og det var netop en af hovedårsagerne til de ændringer, der blev vedtaget i 2002.

- **Gældende bestemmelser på det område, som forslaget vedrører**

Der er tale om en simpel forlængelse af nuværende direktiv 2002/38/EF. Senere vil de bestemmelser, som udløber i år, få permanent virkning, når de to tidligere nævnte forslag, KOM(2004) 728 og KOM(2005) 334, bliver vedtaget. Der er tale om foranstaltninger, som omhandler henholdsvis forenkling af administrative forpligtelser og beskatningsstedet for tjenesteydelser generelt. Hovedsageligt på grund af det meget omfattende anvendelsesområde har lovgivningsprocessen været langsommere end forventet. De vil dog sandsynligvis blive vedtaget i nær fremtid, men ikke tidsnok til at afløse bestemmelserne i direktivet fra 2002, inden de udløber.

Samlet vil disse to foreslåede foranstaltninger sikre en korrekt langsigtet anvendelse af momsen på elektroniske tjenesteydelser på linje med de mål, der fremgår af artikel 5 i direktiv 2002/38/EF.

- **Overensstemmelse med andre EU-politikker og -mål**

De bestemmelser, som foreslås forlænget, er fuldt ud på linje med den vedtagne EU-momspolitik, som fremgår af 6. momsdirektiv. Det oprindelige direktiv fra 2002 blev indført på grund af et hul i 6. momsdirektiv, der var opstået som følge af teknologisk ændring, og fordi det var nødvendigt for at sikre en konsekvent anvendelse af afgiften.

2) HØRING AF INTERESSEREDE PARTER OG KONSEKVENSANALYSE

- **Høring af interesserede parter**

Høringsmetoder, hovedmålgrupper og respondenternes overordnede profil

Blandt deltagerne på to seminarer om Fiscalis-programmet, der blev afholdt inden for de seneste tre år for at se på, hvordan direktivet fra 2002 fungerede, var der repræsentanter for alle medlemsstater og repræsentanter for et flertal af de involverede firmaer.

Sammenfatning af svarene og af, hvordan der er taget hensyn til dem

Eftersom forbindelsen mellem borgere og afgiftsmyndigheder hører til et følsomt område, er det ikke hensigtsmæssigt at gengive individuelle indlæg i denne dialog. Alle de vigtige problemer, der er blevet rejst, er dog taget med i rapporten fra Kommissionen til Rådet.

- **Ekspertbistand**

Der har ikke været behov for ekstern ekspertbistand.

- **Konsekvensanalyse**

Den eneste anden mulighed, som Kommissionen havde, var at tillade, at bestemmelserne fra 2002 udløb.

Årsagen til, at dette ikke var en realistisk mulighed, fremgår af Kommissionens rapport til Rådet.

3) FORSLAGETS RETLIGE ASPEKTER

- **Resumé af forslaget**

Med forslaget forlænges den anvendelsesperiode, der fremgår af artikel 1 i Rådets direktiv 2002/38/EF, hvorved det sikres, at de foranstaltninger, der blev vedtaget for at få en korrekt beskatning af visse elektronisk leverede ydelser og radio- og tv-spredningstjenester, vedvarende findes.

- **Retsgrundlag**

Artikel 93 i traktaten og Rådets direktiv 2002/38/EF

- **Subsidiaritetsprincippet**

Forslaget falder ind under Fællesskabets enekompetence. Subsidiaritetsprincippet finder derfor ikke anvendelse.

- **Proportionalitetsprincippet**

Forslaget er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet af følgende grunde:

Forslaget betyder blot en forlængelse af anvendelsesperioden for en eksisterende foranstaltning i 6. momsdirektiv. Der er ikke noget andet rimeligt alternativ.

De foranstaltninger, der blev vedtaget i 2002, har fungeret tilfredsstillende for både medlemsstaterne og de berørte virksomheder. Der er ikke nogen alternativ mulighed, som bedre ville kunne opfylde målene for den oprindelige foranstaltning.

- **Reguleringsmiddel/-form**

Foreslået middel: direktiv.

Andre midler ville ikke være hensigtsmæssige af følgende grunde:

Forslaget forlænger anvendelsesperioden for en allerede vedtagen bestemmelse i et direktiv. Der er ingen alternativ måde at nå dette mål på.

4) BUDGETMÆSSIGE KONSEKVENSER

Forslaget har ingen finansielle virkninger for Fællesskabets budget.

5) YDERLIGERE OPLYSNINGER

- **Fornyelse gennemgang/revision/udløbsklausul**

Forslaget indeholder en bestemmelse om revision.

- **Sammenligningstabel**

Medlemsstaterne skal tilsende Kommissionen de nationale bestemmelser, der sættes i kraft til gennemførelse af direktivet, og en sammenligningstabel, som viser sammenhængen mellem de pågældende bestemmelser og dette direktiv.

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

**om ændring af direktiv 2002/38/EF hvad angår anvendelsesperioden for
merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk
leverede tjenesteydelser**

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR -

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 93,

under henvisning til forslag fra Kommissionen¹,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet²,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg³,

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Der er foretaget en revision af artikel 5 i Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser.
- (2) I lyset af denne revision er det hensigtsmæssigt, at det for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser gældende merværdiafgiftssystem anvendes indtil 31. december 2008, således at det indre marked kan fungere korrekt og det kan sikres, at konkurrenceforvridning fortsat undgås.
- (3) Direktiv 2002/38/EF bør derfor ændres i overensstemmelse hermed -

UDSTEDT FØLGENDE DIREKTIV:

Artikel 1

Artikel 4 i direktiv 2002/38/EF affattes således:

”Artikel 1 anvendes indtil den 31. december 2008.”

¹ EUT C [...] af [...], s. [...].

² EUT C [...] af [...], s. [...].

³ EUT C [...] af [...], s. [...].

Artikel 2

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 30. juni 2006 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De tilsender straks Kommissionen disse bestemmelser med en sammenligningstabel, som viser sammenhængen mellem de pågældende bestemmelser og dette direktiv.

De anvender disse bestemmelser fra den 1. juli 2006.

Bestemmelserne skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

2. Medlemsstaterne tilsender Kommissionen de vigtigste nationale bestemmelser, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

Artikel 3

Dette direktiv træder i kraft på [...] dagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 4

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles,

*På Rådets vegne
Formand*

BERETNING FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

om RÅDETS DIREKTIV 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser

1. BAGGRUND

Ifølge direktiv 2002/38/EF skal Kommissionen senest 30. juni 2006 udarbejde en rapport om, hvordan direktivet har fungeret, og om nødvendigt foreslå enten en ændring af den måde, det fungerer på, eller en forlængelse af dets anvendelse. Denne rapport drejer sig om den første forpligtelse. Kommissionen foreslår også, at direktivets anvendelse forlænges til udgangen af 2008. For at undgå overlapning med begrundelsen til forslaget om forlængelse koncentrerer rapporten sig om den praktiske indvirkning af direktivet og om, hvordan det fungerer i praksis.

Foranstaltningerne fra 2002 betød, at EU blev det første afgiftsområde, hvor der kunne lægges afgift på elektroniske ydelser på linje med de principper, der er fastsat af Organisation for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD)⁴. OECD-principperne om beskatning af e-handel blev vedtaget i 1998 i Ottawa, og de fastslår, at når der anvendes forbrugsafgifter (som moms), bør beskatningen ske dér, hvor forbruget finder sted.

I denne gennemgang ses der på de ydelser, der er omfattet af direktivet, og på de praktiske spørgsmål i forbindelse med administrationen af afgiften samt på den mere langsigtede operationelle ramme.

2. RAPPORTENS RÆKKEVIDDE

2.1. Elektroniske tjenesteydelser

De elektronisk leverede ydelser, der er omfattet af direktivet, fremgår af bilag L i den ”vejledende liste over elektronisk leverede tjenesteydelser i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e)”, og der gives følgende eksempler:

Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware.

Levering og ajourføring af software

Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser

⁴ Ottawa Taxation Framework Conditions for e-commerce på
<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>

Levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, udsendelser eller politiske, kulturelle og kunstneriske begivenheder, sportsbegivenheder, videnskabelige begivenheder eller underholdning.

Levering af fjernundervisning

Bilag L går videre og tilføjer, at det at kommunikere via e-mail, ikke i sig selv skaber en elektronisk leveret tjenesteydelse.

Det forekommer ikke særligt præcis, men skal ses i forhold til, at der må være en tilstrækkelig bredde til, at der kan tages hensyn til mulig innovation i rækken af e-handelsydelser.

Denne del af teksten blev udvidet efter retningslinjer fra Momsudvalget og blev senere gennemført som del af en rådsforordning⁵.

Denne fremgangsmåde har fungeret godt og betydet, at de pågældende tjenesteydelser er klart definerede. Der er ikke sket noget nyt, som har givet anledning til problemer, og det er ikke nødvendigt at træffe yderligere foranstaltninger på nuværende tidspunkt.

2.2. Radio- og tv-virksomhed

Ud over at direktivet tog fat om elektroniske ydelser, ændrede det også beskatningsstedet for radio- og tv-spredningstjenester. De særlige foranstaltninger for firmaer, der ikke er etableret i EU, og som leverer elektroniske ydelser, anvendes ikke her, og ikke-etablerede radio- og tv-virksomheder skal registreres i alle de medlemsstater, hvor de har afgiftspligtige aktiviteter.

Selv om definitionen af radio- og tv-spredning ikke har givet anledning til problemer, er det i de senere år blevet mere udflydende, hvad den bredere kategori af elektroniske tjenesteydelser dækker. Væksten i podcasting, video-on-demand, streaming og digital sendevirksomhed betyder, at der er adgang til indholdet på mange forskellige måder. Der kan leveres tilsvarende indhold via internettet, over interaktive og traditionelle sendenet eller via 3G-net.

Det vil blive stadig vanskeligere at retfærdiggøre forskelle i afgiftsbehandling, efterhånden som radio- og tv-spredning, telekommunikation og elektroniske ydelser bliver et og samme. Henvisningerne til radio- og tv-spredning i sjettede direktiv viser, hvad lovgiverne ville på et tidspunkt, da teknologien var mere enkel. Bortset fra den heraf følgende konkurrencemæssige ubalance, som sandsynligvis vil øges fremover, er det svært at se, hvordan de stadig mere sofistikerede applikationer, der udvikles nu, vil kunne passe til de intentioner, som lovgiverne havde på et tidspunkt, da modtagelse af radio- og tv-tjenester var meget mere enkel, måske var det endda en lokal⁶ tjeneste.

⁵ Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem. EUT L 288 af 29.10.2005, s. 1.

⁶ Det at radio- og tv-modtagelse er indsat under samme led som "Entré til forestillinger, teatre, cirkus, messer, forlystelsesparker" osv. synes at bekræfte dette.

Udviklingen af teknologien og den hurtige accept af nye distributionskanaler inden for de seneste 3 år rejser nye problemer, som direktivet ikke havde forudset. Kommissionen vil dog ikke se på, om alt dette skal omfattes af lovgivning, før problemet er blevet undersøgt mere dybtgående.

3. PRAKTISK ADMINISTRATION AF AFGIFTEN

Direktivet fra 2002 var en innovativ foranstaltning, der indførte særlige foranstaltninger for firmaer hjemmehørende i lande uden for EU. Der blev her indført nye begreber og procedurer i forbindelse med momsopkrævning. Disse innovationer fik betydning for både virksomheder og afgiftsadministrationer. Der var desuden bekymringer om, at teknologien og protokollerne i selve e-handelen kunne vise sig at være uforenelige med afgiftsopkrævningen, og der blev endda stillet spørgsmål ved, om momsen kunne overleve som en generel afgift på alt forbrug af varer og ydelser.

Erfaringen har vist, at disse bekymringer var grundløse, og systemet giver kun anledning til få operationelle vanskeligheder i det daglige. Det må naturligvis være en væsentlig forudsætning, at det kan fortsætte i uændret form.

På grund af de mange nye aspekter ved afgiften, må der udvises særlig opmærksomhed om den detaljerede gennemførelse. Kommissionens tjenestegrene har arbejdet nært sammen med afgiftsadministrationer og andre interessenter. Ud over to Fiscalis-seminarer har der været kontakter med en række kommercielle aktører, blandt andet professionelle rådgivere og infrastrukturudbydere. Kommissionens tjenestegrene har også arbejdet nært sammen med OECD i spørgsmål om afgifter på e-handel, især om retningslinjer for fastsættelse af forbrugsstedet.

Det har vist sig at være nyttigt ved vurderingen af, hvordan direktivet fungerer, og ved identificeringen af potentielle vanskeligheder. Med hensyn til spørgsmålet om, hvordan bestemmelserne har fungeret generelt, så har de opfyldt deres mål, og der er ikke noget presserende behov for at ændre lovgivningen ud over at forlænge anvendelsesperioden. På den anden side var det vanskeligt at forudse visse aspekter i forbindelse med den konkrete gennemførelse, og det er ikke overraskende, at der her er nogle spørgsmål, der må tages op i forbindelse med en generel revision.

Kommissionen har afholdt to Fiscalis-seminarer, hvor processen blev drøftet. Det første seminar drejede sig først og fremmest om, hvordan medlemsstaterne kunne hjælpes i forbindelse med indførelse og brug af de nye bestemmelser. På det andet seminar i 2004 blev der set på, hvordan de fungerede, og man forsøgte at identificere praktiske områder, hvor der kunne blive vanskeligheder. På begge seminarer kom der værdifulde indlæg fra personer fra erhvervslivet og fra organer, der beskæftigede sig med andre reguleringsmæssige aspekter af e-handel.

3.1. Tilknytning til one-stop-ordningen

For Kommissionen og for medlemsstaterne blev det hurtigt klart, at den nye one-stop-ordning til registrering ikke blot fungerede godt for elektroniske ydelser, men at den også kunne være lovende for håndteringen af en række aspekter af handel inden for Fællesskabet, hvor der var konstateret vanskeligheder. Det var oprindelsen til

one-stop-ordningen, og det udgjorde selve kernen af et bredt favnende forslag om at forenkle de momsmæssige forpligtelser⁷. Der sigtes mod et langt bredere anvendelsesområde end det meget specifikke, som er dækket af ordningen for e-handelsydelser.

Ikke alle aspekter af ordningen for e-handelsydelser blev anset for at passe til en betydeligt større platform. Den foreslåede one-stop-model adskiller sig i visse henseender, især i den måde, hvorpå afgiftsbetalinger foregår, men i de fleste tilfælde er det stort set det samme.

Omfanget af det, der falder ind under one-stop-ordningen, vil blive langt større end det under ordningen for e-handelsydelser hørende. Det vil ikke være effektivt at lade begge ordninger fungere samtidigt, og det er meningen, at one-stop-ordningen skal træde i stedet for e-handelsordningen.

I forslaget om one-stop-ordningen er der angivet en startdato, den 1. juli 2006, som passede med udløbet af direktivet om elektroniske ydelser. Men arbejdet i Rådet skrider meget langsommere frem, end Kommissionen havde forestillet sig. Det gælder også forslaget om leveringsstedet for tjenesteydelser⁸, hvor gennemførelsen skulle have fundet sted den 1. juli 2006, således at de nuværende regler i direktiv 2002/38/EØF om forbrugsstedet kunne være fortsat.

Indtil disse ændringer er på plads, er det nødvendigt at forlænge nugældende særlige ordning og regler om beskatningsstedet. Hvis bestemmelserne ikke forlænges, vil de oprindelige problematiske afgiftsproblemer nemlig dukke op til overfladen igen. Ændringerne i 2003 er nu faldet på plads, og de giver kun få problemer for erhvervslivet. En afbrydelse af afgiftsordningen, som for eksempel en tilbagevenden til situationen før 2003, vil ikke være godt på nuværende tidspunkt, hverken for firmaer eller for afgiftsadministrationer.

3.2. Daglige praktiske spørgsmål

Da direktivet blev gennemført, blev der udtrykt bekymringer med hensyn til administrative vanskeligheder og vanskeligheder med at overholde direktivet for ikke-europæiske selskaber, der sælger elektroniske ydelser i Fællesskabet. Det har vist sig, at det ikke var så belastende, som man først havde forestillet sig.

For de fleste ikke-europæiske selskaber førte ændringerne ikke til særlige forpligtelser overhovedet. B2C tegner sig for den største del af elektroniske online-ydelser, og her er det de europæiske kunder, der skal sørge for, at reglerne overholdes. Virksomheder, der modtager disse ydelser, skal stå til regnskab for momsen over for den indenlandske afgiftsadministration.

⁷ KOM(2004) 728. Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på at forenkle de momsmæssige forpligtelser; forslag til Rådets direktiv om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 77/388/EØF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på landets område, men i en anden medlemsstat; forslag til Rådets forordning om ændring af forordning (EF) nr. 1798/2003 med hensyn til indførelse af foranstaltninger til administrativt samarbejde i sammenhæng med étsteds- (one-stop-) ordningen og tilbagebetalingsproceduren for moms.

⁸ KOM(2005) 334. Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.

Det er kun, når et ikke-europæisk selskab leverer ydelser til private eller endelige forbrugere i EU, at de momsmæssige forpligtelser begynder. Det er normalt let at fastslå, om kunden er en virksomhed eller ikke, og ud fra de oplysninger, der er indkommet, ser det ikke ud til at have været noget stort problem, bortset fra i isolerede tilfælde.

Et selskab fra et land uden for EU, som skal opkræve og eftergive afgifter i henhold til direktivet, har tre muligheder for at overholde reglerne. Den *første* mulighed er at etablere sig i en medlemsstat. Det vil i praksis betyde, at selskabet driver sin virksomhed på samme grundlag som en europæisk virksomhed, og det synes for et stort antal virksomheder at have været det mest attraktive valg. Det kan ganske vist have været på grund af, at gældende momssats var fordelagtig, men nogle af virksomhederne ser også ud til at have valgt deres etableringssted på grundlag af andre hensyn end moms-hensyn.

Den *anden* mulighed ifølge de gældende bestemmelser for ikke-etablerede firmaer kan være at blive registreret i hver af de medlemsstater, hvor firmaet har afgiftspligtige aktiviteter, men uden at oprette et foretagende. Der er kun få, der har valgt denne mulighed. Efter al sandsynlighed var det udsigten til at skulle registreres 25 gange sammen med et tilsvarende antal forpligtelser, der ikke forekom attraktiv.

For at undgå, at virksomheder fra tredjelande bliver pålagt urimelige byrder, er der i direktivet en *tredje* mulighed, nemlig at blive registreret en enkelt gang i en udvalgt "identifikationsmedlemsstat" og benytte innovative forenklede ordninger. Momsen bliver så pålagt og opkrævet til den normale afgiftssats i kundens medlemsstat. Til sidst betales de opkrævede afgifter til identifikationsmedlemsstatens afgiftsadministration vedlagt en opgørelse i standardformat, der viser de afgiftspligtige aktiviteter i de forskellige medlemsstater. Uafhængigt heraf blev der også indført et system, der skulle sikre, at afgiftsprovenuet blev rigtigt fordelt, og de data, der var nødvendige til bekræftelse, blev videresendt til den rette medlemsstat⁹. Administrativt set blev ikke-etablerede firmaer herved ligestillet med en etableret afgiftspligtig person og skulle kun henvende sig til en enkelt afgiftsadministration.

3.3. Fastsættelse af beskatningssted

Der er fremført nogle beviser for, at der kan være en konflikt mellem indikatorer for beskatningsstedet (det sted, hvor kunden er etableret i henhold til direktivet) og en stringent fortolkning af det faktiske forbrugssted. En faktureringsadresse er normalt en pålidelig angivelse af forbrugsstedet, men giver måske ikke altid det korrekte resultat med hensyn til, hvor forbruget rent faktisk foregår. Eftersom de ydelser, som direktivet dækker, bliver stadig mere mobile, kan det vise sig at blive et mere omfattende problem. I visse tilfælde vil det kunne kollidere med afgiftsrettighederne for lande uden for EU, hvilket ikke ville stemme overens med hensigten med direktivet. Når det faktiske forbrugssted er placeret i et land uden for EU, opstår spørgsmålet, om det er i overensstemmelse med OECD-principperne samt med Domstolens retspraksis vedrørende den territoriale begrænsning af direktivet (f.eks.

⁹

Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om midlertidig ændring af forordning (EØF) nr. 218/92 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms), for så vidt angår yderligere foranstaltninger vedrørende elektronisk handel (EUT L 264 af 15.10.2003, s. 1).

Trans Tirreno Express mod Ufficio Provinciale Iva, sag C-283/84, samt Kohler mod Finanzamt Dusseldorf-Nord, C-58/04).

Der er for øjeblikket ikke nogen vejledning fra Fællesskabet i, hvordan der bedst foretages kontrol, især ikke når der er alternative muligheder. Der er noget, der taler for en vis form for vejledning i at kontrollere, hvor kunden befinder sig, især når et firma handler i god tro, men inden da må der være en vis sikkerhed for, at det er et stort problem. Artikel 29a i sjette direktiv giver Rådet mulighed for at vedtage gennemførelsesforanstaltninger og kan dermed være et passende instrument, hvis det er berettiget.

3.4. Geografisk inddeling

Selv om e-handel i vidt omfang opfattes som en aktivitet uden grænser, er der i realiteten mange eksempler på, at et internationalt firma inddeler kunderne efter geografisk placering. Det kan der være mange grunde til, blandt andet kommercielle mål, copyright-restriktioner eller andre reguleringskrav. Det kan også gøre det lettere for firmaet at håndtere moms-spørgsmål i EU.

Når en kunde, der søger på webstedet, viser sig at komme fra et sted i EU (måske ved hjælp af software til geografisk sporing), bliver vedkommende automatisk dirigeret hen til EU-siden, hvor momsforpligtelser er en del af de normale handelsprocedurer. I langt de fleste tilfælde fungerer det uden problemer, og det har den fordel, at det sikrer, at salget til kunder baseret i EU håndteres korrekt hvad angår momsen, eftersom de er isoleret fra andre virksomheder.

Det er ikke særligt let at komme uden om disse systemer, men det kan lade sig gøre med en vis stædighed og viden. Motivationen kan være flere valg eller bedre priser (hvilket ikke nødvendigvis kan tilskrives momsen) eller blot simpel genstridighed. Uanset begrundelsen herfor er resultatet, at en forbruger i EU anskaffer en afgiftspligtig ydelse fra en kilde, som ikke er gearet til at håndtere EU-transaktioner. Der er ikke noget bevis for, at det er et omfattende fænomen, men det kan give vanskeligheder for en ellers lovlydig borger.

Da der ikke er nogen tærskelværdi i direktivet, betyder det, at der ved blot en enkelt transaktion kan blive tale om at opkræve afgift. Det er svært for et firma at identificere sådanne spillover-transaktioner i tide, og de bliver måske efterfølgende kendt afgiftspligtige. Resultatet er noget, som ikke med rimelighed kunne være forudset på det tidspunkt, da direktivet blev indført, og som der ikke er nogen egentlig bestemmelse for.

Af praktiske årsager bør afgiftsadministrationen opfordres til at betragte disse lejlighedsvis, utilsigtede transaktioner, for hvad de er, og så længe det forholder sig sådan, bør de håndteres ud fra, hvor væsentlige og omfattende de er. Hvis det anses for nødvendigt af hensyn til overensstemmelse og konsekvens, kan Momsudvalget overveje, hvordan sagen skal behandles, og i givet fald kan artikel 29a tages i anvendelse.

3.5. Kundens afgiftsmæssige status

Det er af central betydning for enhver beskatningsafgørelse at kontrollere kundens afgiftsmæssige status, og direktivet giver ikke nogen vejledning i, hvordan et firma kan afgøre denne status. I den henseende er elektronisk leverede ydelser normalt ikke anderledes end enhver anden afgiftspligtig transaktion, og sælgeren må vælge ud fra alle de oplysninger, der er tilgængelige. Det, der gør disse ydelser til noget for sig, er at de fleste elektroniske ydelser er af næsten øjeblikkelig art, og der er kun lidt tid til at overveje, hvilken afgørelse der skal træffes, eller at regulere afgørelsen efterfølgende.

Nogle firmaer har givet udtryk for, at de burde have lov til at skelne alene på grundlag af informationer, som kan kontrolleres i realtid i VIES-databasen (momsinformationsudvekslingssystemet). Selv om det overfladisk set kan forekomme fornuftigt, er der en række ulemper. VIES er en online-tjeneste, som giver mulighed for øjeblikkeligt at få bekræftet gyldigheden af en kundes momsregistreringsnummer, men det kan bestemt ikke forventes, at det skal fungere som en endelig vejviser i afgiftsmæssig status. Det er blot et element i en mere omfattende proces. For øjeblikket er VIES imidlertid et værktøj, hvormed man kan identificere en virksomhed, og hvis der ikke er noget kontrollerbart momsnummer, er det i de fleste tilfælde primært på grund af, at leverandøren ikke har at gøre med et afgiftspligtigt firma. Kommissionen vil fortsat arbejde på at forbedre kvaliteten af VIES og få det til at fungere bedre. For ganske nylig blev det udvidet, så det kan behandle anmodninger om batch-kontrol som svar på anmodninger fra erhvervslivet.

Ikke desto mindre kan det være nyttigt at få lidt mere klarhed og større konsekvens med hensyn til, hvor der generelt bør foretages kontrol af onlinetransaktioner. Nogle af medlemsstaterne accepterer allerede, at for realtids transaktioner til en lav værdi er det tilstrækkeligt med en simpel angivelse fra kunden, men det er måske ikke nok for alle administrationer.

Det er et spørgsmål, som må overvejes nøjere, især hvis der kan fremføres bevis for, at der er særlige hensyn at tage i forbindelse med elektronisk leverede ydelser.

3.6. Spørgsmål om ækvivalens

Der har som tidligere nævnt været en forøgelse af de kommercielle aktiviteter, som direktivet dækker. I nogle tilfælde har der været tale om en naturlig vækst, hvor nye applikationer uden problemer accepteres af markedet. I andre tilfælde har der været tale om overgang fra traditionelle til digitale medier. For forlagsbranchen vil det sandsynligvis få både betydelige og langsigtede virkninger.

Denne branche har nydt godt af bestemmelserne om nedsat momssats i bilag H i sjette direktiv for trykt materiale. Fordelene ved denne foranstaltning er generelt værdsat og betragtes normalt som et bæredygtigt bidrag til bredere politiske mål af almen interesse. Da direktivet fra 2002 blev drøftet, blev der ofte rejst det spørgsmål, om der kunne anvendes en eller anden tilsvarende foranstaltning på online-forlagsvirksomhed af hensyn til neutralitet mellem forskellige distributionskanaler. Men selve skiftet over til digitalisering vil medføre en lang række hindringer. Elektronisk offentliggørelse åbner døren til en række funktioner, som indebærer, at det bliver en ydelse, der i stigende grad fjerner sig fra traditionel trykkevirksomhed

og snarere falder ind under hovedstrømningen af almindelig elektronisk kommunikation og distribution. Det ville være meningsløst at prøve at identificere og isolere en kategori af onlineindhold, som kan sidestilles med trykt materiale, for at opnå en særlig afgiftsbehandling.

Digitaliseringen vil fortsætte, og branchen står foran en overgangsperiode. Læserskaren for aviser bliver ved med at gå tilbage, og selv reklameindtægterne stagnerer, efterhånden som onlineresourcerne udvikler sig. Det er let (i det mindste teknisk set) at digitalisere indholdet af bøger, og det sker i stort omfang. Forbrugerne ser i stigende grad efter digitalt indhold, der kun er skabt med tanke på onlinedistribution. I Kommissionens initiativ om digitale biblioteker¹⁰ erkendes det, at sådan er virkeligheden, og at det er nødvendigt at tage udfordringerne op af hensyn til Europas kulturelle arv og videnskabelig viden.

Det forekommer vanskeligt at forestille sig, hvordan fiskale foranstaltninger vil kunne bruges på en fornuftig måde her. Den i bilag H omhandlede nedsatte momssats er ikke let at overføre til det digitale miljø. Der er dog ikke noget i udviklingen hen imod digitalisering, der stiller spørgsmål ved om der fortsat skal være en nedsat moms for trykt materiale. Ikke desto mindre er det sådan, at den for institutioner ikke-refunderbare moms bliver ved med at vokse; det gælder for eksempel universiteter og biblioteker. Kommissionen er opmærksom på problemet, men mener ikke, at det er det rette sted at løse problemet.

3.7. Hasardspil og væddemål

Et af de områder, der har haft en betydelig vækst siden 2003, er online hasardspil og væddemål.

I mange tilfælde er der tale om et online elektronisk spil eller en elektronisk platform, hvor deltagerne indgår et væddemål med hinanden eller spiller for at få del i en fælles pulje. Ofte er det sådan, at tjenesteudbyderen ikke fungerer som "kasino" eller tilbyder bookmaking, men snarere tjener på, at der betales en afgift for at få adgang eller for brugen. Det, der tilbydes, er helt klart en afgiftspligtig elektronisk leveret ydelse i henhold til direktivet, hvorfor det skal pålægges moms.

Væddemål og spil er fritaget for moms i henhold til artikel 13, litra B), litra f), i sjette direktiv, men kun på de betingelser og begrænsninger, der er fastsat af de enkelte medlemsstater. Herved kan medlemsstaterne vælge, hvilke aktiviteter de ønsker skal være fritaget, hvilket indebærer, at væddemål og spil, som ikke specifikt er fritaget, skal pålægges moms. Der er dog et begrænset råderum afhængigt af neutralitetsprincippet, som er fastlagt af Domstolen i flere domme¹¹.

Beskatningsstedet for væddemål og spil, der leveres elektronisk af firmaer, som er etableret uden for EU, er det sted, hvor forbrugeren af ydelsen er etableret, og beskatningen fastsættes ud fra, hvordan fritagelsen er blevet praktiseret i de medlemsstater, hvor forbrugeren er etableret. Når ydelserne leveres af et firma, der er etableret i en medlemsstat, er beskatningsstedet for øjeblikket det sted, hvor firmaet

¹⁰ KOM(2005) 465 endelig af 30.9.2005 - Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet, Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg og Regionsudvalget - i2010 : Digitale biblioteker.

¹¹ F.eks. de Forenede sager C453/02 og 462/02 (Linneweber) og sag C-283/95 (Fischer).

er etableret, og afgiftsbehandlingen fastsættes ud fra, hvordan den pågældende medlemsstat anvender fritagelsen.

Når spiltransaktioner ikke er fritaget for moms, fremgår det af Domstolens afgørelse i sag C-38/93¹², hvad der skal pålægges moms, idet det er nettoindtægterne, der udgør beskatningsgrundlaget og ikke de samlede indsatser. Denne fortolkning er imidlertid baseret på specifikke elementer i den pågældende sag, og andre steder¹³ er Domstolen nået frem til en anden afgørelse for nogle spilleaktiviteters vedkommende.

Den korrekte fortolkning af disse regler kræver nok en afklaring i de tilfælde, hvor de bliver anvendt på onlinespil og -væddemål, især når det ser ud til, at der på grund af forskelle i medlemsstaternes afgiftsbehandling pålægges en lovlydig udbyder urimelige byrder. Det kræver yderligere undersøgelse, især hvis der ændres i de eksisterende regler om beskatningsstedet for onlineydelser, der leveres af et firma etableret i EU.

3.8. Regnskabsføring og adgang til regnskaber

For ikke-etablerede firmaer afspejler artikel 26c, litra B), litra 9), i sjette direktiv vedrørende regnskabsføring og adgang til regnskaber, at de ikke vil etablere et foretagende i EU. De normale kontrol- og revisionsprocedurer, der benyttes til at undersøge, om reglerne er overholdt, er ikke relevante, når en virksomhed opererer fra et fjerntliggende sted. Denne afstand giver i sig selv problemer, og direktivet griber temmelig direkte fat herom ved blot at kræve, at firmaerne fører et tilstrækkeligt detaljeret regnskab til brug for momsangivelsen. Dette regnskab skal være elektronisk tilgængeligt for de berørte afgiftsadministrationer efter anmodning og skal opbevares i ti år.

Der er ikke tegn på, at det har været et problem for firmaerne at overholde disse forpligtelser. Afgiftsadministrationerne har heller ikke angivet, at der har været problemer med at kontrollere, om de momsangivelser, der er indgivet efter særordningen, er korrekte. En tilsvarende bestemmelse i artikel 22a i sjette direktiv giver afgiftsmyndighederne mulighed for at revidere regnskaberne på afstand. Det at der ikke er rapporteret om problemer fra myndighedernes side skyldes måske, at der ikke er noget, der tyder på, at disse bestemmelser hidtil er blevet brugt systematisk i medlemsstaterne.

4. KONKLUSIONER

Under overvågningen af den praktiske gennemførelse af direktivet siden 2003 har der været en løbende og omfattende kontakt med såvel medlemsstater som med mange af de berørte firmaer. Dermed har Kommissionen kunnet identificere områder, som kan have givet anledning til problemer, og se, hvordan de har udviklet sig over tid. I de fleste tilfælde har det vist sig at være spørgsmål af relativ lille betydning eller spørgsmål, som der kan findes svar på andre steder. Om nødvendigt vil

¹² Glawe mod Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst - sag C-38/93.

¹³ Town and Country Factors Limited mod Commissioners of Customs and Excise - sag C-498/99.

Kommissionen fortsat holde øje med sidstnævnte problemer for at sikre, at der kan nås en tilfredsstillende løsning herpå.

Det kan dog konkluderes med sikkerhed, at hvis direktivet ikke forlænges, vil det få en meget negativ virkning for alle berørte parter. De erfaringer, der er gjort inden for de seneste tre år, fører alle frem til samme konklusion. Med den foreslåede forlængelse vil særordningen for ikke-etablerede firmaer kunne tilpasses den mere generelle one-stop-ordning. Nogle af de nævnte tekniske problemer er af horisontal art og vil bedre kunne gribes an i en bredere sammenhæng.

Indtil one-stop-ordningen er fuldt ud gennemført, vil Kommissionen derfor fortsat tage hensyn til de erfaringer, som både administration og kommercielle firmaer gør i forbindelse med gennemførelsen af ordningen for elektroniske ydelser.