



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

Βρυξέλλες, 15.5.2006
COM(2006) 210 τελικό

2006/0069 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 2002/38/ΕΚ όσον αφορά την περίοδο εφαρμογής των ρυθμίσεων σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας για τις υπηρεσίες ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών καθώς και για ορισμένες ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

σχετικά με την ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ 2002/38/ΕΚ της 7ης Μαΐου 2002 για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τις ρυθμίσεις σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας που ισχύουν για τις υπηρεσίες ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών καθώς και για ορισμένες διαδικτυακές υπηρεσίες

(υποβληθέντα από την Επιτροπή)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1) ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

- **Αιτιολόγηση και στόχοι της πρότασης**

Η οδηγία 2002/38/EK του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002 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, γνωστή ως οδηγία περί ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο, περιέχει ορισμένες διατάξεις οι οποίες πρόκειται να λήξουν στις 30 Ιουνίου 2006 εκτός εάν παραταθούν.

Όταν θεσπίστηκε η οδηγία, προβλεπόταν ότι πριν από το τέλος των τριών πρώτων ετών λειτουργίας το Συμβούλιο θα επανεξέταζε τις διατάξεις σχετικά με τον τόπο παροχής των εν λόγω υπηρεσιών και με ορισμένα μέτρα διευκόλυνσης για επιχειρήσεις τρίτων χωρών, και ότι αυτές θα αναθεωρούνταν ή θα παρατείνονταν κατόπιν πρότασης της Επιτροπής, ανάλογα με την ανάγκη. Η παρούσα επανεξέταση διενεργείται με βάση έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και συνεπώς η εν λόγω έκθεση επισυνάπτεται στην παρούσα πρόταση. Αν οι προτάσεις της Επιτροπής για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών (COM (2005) 334) και για την απλούστευση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το ΦΠΑ (COM (2004) 728) είχαν εγκριθεί εγκαίρως από το Συμβούλιο δεν θα ήταν αναγκαία η παράταση των συγκεκριμένων διατάξεων, δεδομένου ότι οι γενικότερες αυτές προτάσεις περιλάμβαναν μέτρα για τη διασφάλιση της μακροπρόθεσμης επίτευξης των στόχων της οδηγίας 2002/38/EK. Ωστόσο, ο αργός ρυθμός νομοθετικής προόδου των κρατών μελών στο Συμβούλιο σημαίνει ότι οι εν λόγω αλλαγές δεν θα έχουν θεσπιστεί εγκαίρως πριν από την εκπνοή των μέτρων του 2002. Προκειμένου οι διατάξεις να μην εκπνεύσουν φέτος – γενικά ανεπιθύμητο αποτέλεσμα – η Επιτροπή δεν έχει άλλη επιλογή από το να προτείνει την προσωρινή παράτασή τους.

Η οδηγία του 2002 είχε ως κύριο στόχο ακριβώς την κάλυψη του εμφανούς κενού σε μία από τις βασικές διατάξεις της νομοθεσίας στον τομέα του ΦΠΑ. Η ηλεκτρονική παροχή υπηρεσιών δεν είχε προβλεφθεί την εποχή της θέσπισης της 6ης οδηγίας ΦΠΑ και η εφαρμογή των διατάξεων ως είχαν πριν από τις τροποποιήσεις του 2002 είχε δυσμενείς συνέπειες. Οι παρεχόμενες από οικονομικούς φορείς τρίτων χωρών υπηρεσίες δεν υποβάλλονταν σε φορολογία, ενώ οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις ήταν υποχρεωμένες να φορολογούν όλες τις προμήθειες αυτές, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του πελάτη. Το αποτέλεσμα αυτό αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας που αποτελεί βασικό στοιχείο του ΦΠΑ, ώστε να διασφαλίζεται ότι οι φόροι δεν «νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και υπηρεσιών» (πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου για το ΦΠΑ).

Το βασικό ερώτημα αφορούσε τον *τόπο* φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών. Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών και απαιτείται ιδιαίτερη διάταξη για οποιαδήποτε απαλλαγή. Εξάλλου, η συνήθης προσέγγιση ανέκαθεν συνίστατο στην κάλυψη των κενών που δημιουργούνται λόγω των εξελίξεων της τεχνολογίας ή των εμπορικών πρακτικών.

Για να διευκολυνθεί η συμμόρφωση των οικονομικών φορέων τρίτων χωρών, η οδηγία προέβλεπε την εφαρμογή απλουστευμένων υποχρεώσεων καταχώρησης και υποβολής δήλωσης, ώστε να τους παρέχεται η δυνατότητα να απευθύνονται σε μία μόνο ευρωπαϊκή φορολογική διοίκηση της επιλογής τους. Η εν λόγω διάταξη αποτελούσε σημαντική απόκλιση από το πρότυπο, σύμφωνα με το οποίο οι υποκείμενοι στο φόρο οφείλουν να απευθύνονται απευθείας στην εκάστοτε διοίκηση στη δικαιοδοσία της οποίας ασκούνται οι φορολογητέες δραστηριότητες. Αν και το πεδίο εφαρμογής του μοναδικού αυτού σημείου επαφής για τη συμμόρφωση με το ΦΠΑ περιοριζόταν στους παρέχοντες ηλεκτρονικές υπηρεσίες μη εγκατεστημένους στην ΕΕ, ο καινοτόμος χαρακτήρας του συνέβαλε στην ενσωμάτωση μιας ρήτρας επανεξέτασης σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή και τα κράτη μέλη όφειλαν να επανεξετάσουν το θέμα πριν από τη λήξη των τριών ετών. Η έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η οδηγία του 2002 λειτούργησε ικανοποιητικά και εκπλήρωσε το στόχο της. Ελλείψει απόφασης για ανανέωση ή αντικατάσταση, οι κύριες διατάξεις της θα εξέπνεαν και θα εφαρμόζονταν στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες οι κανόνες που ίσχυαν πριν από τις τροποποιήσεις που επήλθαν το 2003. Προς αποφυγή της κατάστασης αυτής, η Επιτροπή προτείνει οι ισχύουσες διατάξεις που πρόκειται να εκπνεύσουν φέτος να παραταθούν για περίοδο 30 μηνών έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008. Η περίοδος αυτή αναμένεται να είναι επαρκής για την έγκριση των δύο προαναφερθεισών προτάσεων και για την πραγματοποίηση από τα κράτη μέλη των απαιτούμενων αλλαγών στην υποδομή.

Επίσης, η παρούσα πρόταση θα επιτρέψει να εξακολουθήσουν να ισχύουν – εφόσον συνδέονται με την οδηγία 2002/38/EK – οι διατάξεις του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου σχετικά με την ανταλλαγή μεταξύ των κρατών μελών των πληροφοριών που απαιτούνται για την καταχώρηση αλλοδαπών παρεχόντων ηλεκτρονικές υπηρεσίες για τους σκοπούς του ΦΠΑ και για τη διασφάλιση της καταβολής των εσόδων ΦΠΑ στο κατάλληλο κράτος μέλος.

• Γενικό πλαίσιο

Η οδηγία 2002/38/EK του Συμβουλίου θεσπίστηκε με σκοπό κυρίως την εξάλειψη ενός ανεπιθύμητου και απροσδόκητου αποτελέσματος της 6ης οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή του φαινομένου της επιβολής και της είσπραξης του ΦΠΑ από τις επιχειρήσεις της ΕΕ υπό συνθήκες που δημιουργούσαν ανταγωνιστικό μειονέκτημα για αυτές έναντι των εγκατεστημένων σε τρίτες χώρες οικονομικών φορέων.

Η οδηγία εκπλήρωσε το στόχο αυτό. Σήμερα, η ισορροπία μεταξύ των οικονομικών φορέων της ΕΕ και των τρίτων χωρών δεν αποτελεί πλέον πρόβλημα και κανείς δεν επιθυμεί την επιστροφή στην κατάσταση που υπήρχε πριν από την έκδοσή της.

Αν και αυτό δεν αποτελούσε τον πρωταρχικό της στόχο, η οδηγία συνέβαλε θετικά στις φορολογικές εισπράξεις των κρατών μελών. Επιπλέον της είσπραξης φόρων από τις πληρωμές των φορέων τρίτων χωρών που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, τα ποσά που αντιστοιχούν στις επιχειρήσεις οι οποίες επέλεξαν να εγκατασταθούν στην Κοινότητα είναι ίσως σημαντικά. Ωστόσο, δύσκολα μπορεί να ποσοτικοποιηθεί το συνολικό ποσό, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις επιλέγουν να εγκατασταθούν στην ΕΕ για ποικίλους λόγους και ότι με βάση τις δημοσιευμένες στατιστικές εσόδων είναι δυσχερές να προσδιοριστεί με ακρίβεια ποια έσοδα ΦΠΑ προέρχονται από ποιες συγκεκριμένες υπηρεσίες τις οποίες καλύπτει η οδηγία. Ένα επιπλέον αποτέλεσμα ως

προς τις φορολογικές εισπράξεις αφορά το ΦΠΑ που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις της ΕΕ: με την έκδοση της οδηγίας, οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν έχουν πλέον κίνητρο να μετεγκαταστήσουν τις δραστηριότητές τους εκτός Κοινότητας για να προστατεύσουν την ανταγωνιστική τους θέση. Το συνδυασμένο αποτέλεσμα των τριών αυτών παραγόντων επιβεβαιώνει ότι είναι σκόπιμο να παραταθούν οι διατάξεις.

Κατά τα τρία τελευταία έτη, η αγορά της τηλεφόρτωσης από επιχείρηση προς καταναλωτή (B2C) και των υπηρεσιών σε απευθείας σύνδεση έχει ωριμάσει· εξάλλου, έχει εξελιχθεί σε σημαντικό βαθμό από τη θέσπιση της οδηγίας και μετά. Σύμφωνα με την IFPI (Διεθνή Ομοσπονδία Φωνογραφικής Βιομηχανίας), οι πωλήσεις μουσικής που διανέμεται ψηφιακά τριπλασιάστηκαν το 2005. Τα κανονιστικά ή νομικά ζητήματα, όπως για παράδειγμα η διαχείριση των δικαιωμάτων και η παράνομη τηλεφόρτωση, βρίσκονται στο στάδιο της επίλυσης. Η αβεβαιότητα ως προς τη μελλοντική φορολογική μεταχείριση θα ήταν ένα βήμα προς τα πίσω και ο μόνος τρόπος αποφυγής του προβλήματος είναι το εξεταζόμενο μέτρο παράτασης.

Εκτός από τη δημιουργία αβεβαιότητας, η μη παράταση των μέτρων θα είχε ως συνέπεια την αναζωπύρωση των ανησυχιών για τη μετεγκατάσταση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, που είχε καθοριστική σημασία όσον αφορά τις τροποποιήσεις που θεσπίστηκαν το 2002.

- **Ισχύουσες διατάξεις στον τομέα που αφορά η πρόταση**

Η παρούσα πρόταση αποτελεί απλή παράταση της ισχύουσας οδηγίας 2003/38/EK. Στη συνέχεια, οι διατάξεις που εκπνέουν φέτος θα αποκτήσουν μόνιμο χαρακτήρα με την έγκριση των δύο προαναφερθεισών προτάσεων, COM (2004) 728 και COM (2005) 334. Πρόκειται για μέτρα τα οποία αφορούν αντίστοιχα την απλούστευση των διοικητικών υποχρεώσεων και τον τρόπο φορολόγησης των υπηρεσιών εν γένει. Η νομοθετική πρόοδος υπήρξε βραδύτερη του αναμενόμενου, λόγω κυρίως του ευρύτατου πεδίου εφαρμογής τους. Ωστόσο, οι εν λόγω προτάσεις είναι πιθανό να εγκριθούν στο άμεσο μέλλον, αλλά όχι εγκαίρως ώστε να καλυφθεί η εκπνοή των διατάξεων που περιλαμβάνονται στην οδηγία του 2002.

Οι δύο αυτές προτάσεις μαζί θα εξασφαλίσουν την ορθή μακροπρόθεσμη λειτουργία της εφαρμογής του ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες σύμφωνα με τους σκοπούς που ορίζονται στο άρθρο 5 της οδηγίας 2002/38/EK.

- **Συνοχή με τις λοιπές πολιτικές και στόχους της Ένωσης**

Οι διατάξεις των οποίων η παράταση προτείνεται είναι πλήρως σύμφωνες με την πολιτική της ΕΕ στον τομέα του ΦΠΑ, όπως εκτίθεται στην 6η οδηγία για το ΦΠΑ. Η θέσπιση της οδηγίας του 2002 οφειλόταν στο κενό της 6ης οδηγίας το οποίο προέκυψε από την τεχνολογική εξέλιξη καθώς και στην ανάγκη διασφάλισης της ομοιόμορφης εφαρμογής του φόρου.

2) ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΙΣ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

- **Διαβουλεύσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη**

Μέθοδοι διαβούλευσης, κύριοι τομείς-στόχοι και γενικά χαρακτηριστικά των συνομιλητών

Στα δύο σεμινάρια του προγράμματος Fiscalis που διοργανώθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη για την παρακολούθηση της λειτουργίας της οδηγίας του 2002 συμμετέσχαν εκπρόσωποι όλων των κρατών μελών και των περισσότερων ενδιαφερόμενων φορέων.

Σύνοψη των απαντήσεων και τρόπος με τον οποίο ελήφθησαν υπόψη

Λόγω της ευαίσθητης φύσης των σχέσεων μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών διοικήσεων, δεν είναι σκόπιμο να προσδιοριστούν οι διάφοροι συμμετέχοντες στο σχετικό διάλογο. Ωστόσο, η έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο λαμβάνει υπόψη όλα τα σημαντικά θέματα που εξετάστηκαν.

- **Συγκέντρωση και χρησιμοποίηση εκτιμήσεων εμπειρογνομόνων**

Δεν ήταν απαραίτητη η προσφυγή σε εξωτερικούς εμπειρογνώμονες.

- **Αξιολόγηση των επιπτώσεων**

Για την Επιτροπή, η μόνη άλλη δυνατή επιλογή θα συνίστατο στο να αφήσει τις διατάξεις του 2002 να εκπνεύσουν.

Η έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο παραθέτει τους λόγους για τους οποίους η δυνατότητα αυτή δεν αποτελούσε ρεαλιστική επιλογή.

3) ΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

- **Σύνοψη της προτεινόμενης δράσης**

Η πρόταση θα παρατείνει την περίοδο εφαρμογής που προβλέπει το άρθρο 1 της οδηγίας 2002/38/EK του Συμβουλίου, ούτως ώστε να διασφαλιστεί ότι θα εξακολουθούν να ισχύουν τα μέτρα που θεσπίστηκαν για την ορθή φορολόγηση ορισμένων ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών και των υπηρεσιών ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών.

- **Νομική βάση**

Άρθρο 93 της Συνθήκης και οδηγία 2002/38/EK του Συμβουλίου.

- **Αρχή της επικουρικότητας**

Η πρόταση εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Κοινότητας. Κατά συνέπεια, η αρχή της επικουρικότητας δεν εφαρμόζεται.

- **Αρχή της αναλογικότητας**

Η πρόταση συμβαδίζει με την αρχή της αναλογικότητας για τον (τους) εξής λόγο(ους).

Η πρόταση αποτελεί απλή παράταση της περιόδου εφαρμογής μέτρου που προβλέπεται στην 6η οδηγία για το ΦΠΑ. Δεν υπάρχει άλλη εύλογη εναλλακτική λύση.

Τα μέτρα που θεσπίστηκαν το 2002 λειτούργησαν ικανοποιητικά τόσο για τα κράτη μέλη όσο και για τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Δεν υπάρχει εναλλακτική επιλογή για την καλύτερη επίτευξη των στόχων του αρχικού μέτρου.

- **Επιλογή μέσων**

Προταθέντα μέσα: οδηγία.

Δεν κρίθηκαν κατάλληλα άλλα μέσα για τον(ους) εξής λόγο(ους).

Η παρούσα πρόταση παρατείνει την περίοδο εφαρμογής διάταξης η οποία έχει ήδη θεσπιστεί στο πλαίσιο οδηγίας. Δεν υπάρχει εναλλακτικός τρόπος επίτευξης του στόχου αυτού.

4) ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η πρόταση δεν έχει ποσοτικοποιήσιμες επιπτώσεις για τον προϋπολογισμό της Κοινότητας.

5) ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

- **Ρήτρα επανεξέτασης / αναθεώρησης / λήξης ισχύος**

Η πρόταση περιλαμβάνει ρήτρα αναθεώρησης.

- **Πίνακας αντιστοίχισης**

Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή το κείμενο των εθνικών διατάξεων για τη μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο καθώς και πίνακα αντιστοίχιας των εν λόγω διατάξεων και της παρούσας οδηγίας.

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 2002/38/ΕΚ όσον αφορά την περίοδο εφαρμογής των ρυθμίσεων σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας για τις υπηρεσίες ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών καθώς και για ορισμένες ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

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

την πρόταση της Επιτροπής¹,

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου²,

τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής³,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Η επανεξέταση που προβλέπεται στο άρθρο 5 της οδηγίας 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002 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 πραγματοποιήθηκε.
- (2) Υπό το φως της εν λόγω επανεξέτασης, είναι σκόπιμο, προς το συμφέρον της ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και προκειμένου να διασφαλιστεί η συνεχής εξάλειψη των διαστρεβλώσεων, οι ρυθμίσεις σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζονται στις υπηρεσίες ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών καθώς και σε ορισμένες ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες να εξακολουθήσουν να ισχύουν έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008.
- (3) Συνεπώς, η οδηγία 2002/38/ΕΚ πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα,

¹ ΕΕ C [...] της [...], σ. [...].

² ΕΕ C [...] της [...], σ. [...].

³ ΕΕ C [...] της [...], σ. [...].

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Το άρθρο 4 της οδηγίας 2002/38/ΕΟΚ αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Οι διατάξεις του άρθρου 1 εφαρμόζονται έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008.»

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ και δημοσιεύουν τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία το αργότερο έως τις 30 Ιουνίου 2006. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων καθώς και έναν πίνακα αντιστοιχίας μεταξύ των εν λόγω διατάξεων και των διατάξεων της παρούσας οδηγίας.

Εφαρμόζουν τις εν λόγω διατάξεις από την 1η Ιουλίου 2006.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις ανωτέρω 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 κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την [...] ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες,

*Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος*

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

σχετικά με την ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ 2002/38/ΕΚ της 7^{ης} Μαΐου 2002 για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τις ρυθμίσεις σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας που ισχύουν για τις υπηρεσίες ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών καθώς και για ορισμένες διαδικτυακές υπηρεσίες

1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η οδηγία 2002/38/ΕΚ προβλέπει ότι η Επιτροπή πρέπει να υποβάλει έκθεση μέχρι τις 30 Ιουνίου 2006 σχετικά με την εφαρμογή της και εν ανάγκη να προτείνει είτε αλλαγή του τρόπου που εφαρμόζεται είτε παράταση της εφαρμογής της. Η παρούσα έκθεση αποτελεί εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης. Η Επιτροπή προτείνει επίσης την παράταση της εφαρμογής της οδηγίας μέχρι το τέλος του 2008. Για την αποφυγή αλληλοεπικαλύψεων με το επεξηγηματικό υπόμνημα της πρότασης παράτασης η έκθεση επικεντρώνεται στις πρακτικές συνέπειες της οδηγίας και στο πώς εφαρμόζεται στην πράξη.

Τα μέτρα που ελήφθησαν το 2002 σήμαιναν ότι η ΕΕ έγινε η πρώτη φορολογική αρχή που φορολόγησε τις διαδικτυακές υπηρεσίες σύμφωνα με τις αρχές που καθιέρωσε ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης⁴. Οι αρχές του ΟΟΣΑ σχετικά με τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου εγκρίθηκαν το 1998 στην Οτάβα και προβλέπουν ότι, όταν επιβάλλονται φόροι κατανάλωσης (όπως είναι ο ΦΠΑ), η φορολογία πρέπει να επιβάλλεται στον τόπο που λαμβάνει χώρα η κατανάλωση.

Στο πλαίσιο της παρούσας έκθεσης εξετάζονται οι υπηρεσίες που αφορά η οδηγία καθώς και τα πρακτικά θέματα όσον αφορά τη διαχείριση του φόρου καθώς και το μακροπρόθεσμο πλαίσιο διαχείρισής του.

2. ΕΥΡΟΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ

2.1. Ηλεκτρονικές υπηρεσίες

Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες οι οποίες αναγράφονται στο παράρτημα L της οδηγίας περιλαμβάνονται σε έναν “ενδεικτικό κατάλογο υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται ηλεκτρονικά και προβλέπονται από το άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε)”: Στον κατάλογο αυτό αναγράφονται ενδεικτικά οι εξής υπηρεσίες:

Δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδων, εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού.

Παροχή και ενημέρωση εξοπλισμού.

⁴

Το γενικό πλαίσιο της Οτάβα όσον αφορά το ηλεκτρονικό εμπόριο βρίσκεται στην ιστοσελίδα <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>

Παροχή εικόνων, κειμένου, πληροφοριών και διάθεση βάσεων δεδομένων.

Παροχή μουσικής, ταινιών και παιχνιδιών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων.

Παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

Στο παράρτημα L αναφέρεται επίσης ότι η απλή επικοινωνία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν αποτελεί διαδικτυακή υπηρεσία.

Τα παραδείγματα φαίνεται να μην είναι και τόσο πειστικά και αυτό οφείλεται στην ανάγκη να είναι πολύ γενικά ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι πιθανές καινοτομίες όσον αφορά το φάσμα των διαδικτυακών υπηρεσιών.

Το τμήμα αυτό του κειμένου συμπληρώθηκε από τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ, οι οποίες εφαρμόστηκαν τελικά ως μέρος ενός κανονισμού του Συμβουλίου⁵.

Η μέθοδος αυτή αποδείχθηκε αποτελεσματική καθώς συνέβαλε στο σαφή προσδιορισμό των εν λόγω υπηρεσιών. Οι νέες εξελίξεις δεν προκάλεσαν κάποιες ανησυχίες και κατά συνέπεια δεν χρειάζονται πρόσθετα μέτρα προς το παρόν.

2.2. Ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές εκπομπές

Η οδηγία δεν αφορά μόνο τις διαδικτυακές υπηρεσίες αλλά αλλάζει και τον τόπο φορολόγησης των ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών εκπομπών. Τα ειδικά μέτρα για μη εγκατεστημένες σε κάποια χώρα επιχειρήσεις παροχής διαδικτυακών υπηρεσιών δεν ισχύουν εδώ και οι μη εγκατεστημένοι ραδιοτηλεοπτικοί φορείς πρέπει να είναι καταχωρημένοι σε κάθε κράτος μέλος όπου ασκούν φορολογήσιμες δραστηριότητες.

Παρά το γεγονός ότι ο ορισμός των ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών δεν έχει δημιουργήσει προβλήματα, ο διαχωρισμός τους από την ευρύτερη κατηγορία των διαδικτυακών υπηρεσιών δεν είναι και τόσο ευδιάκριτος κατά τα τελευταία χρόνια. Η αύξηση των ραδιοφωνικών εκπομπών κατά παραγγελία, των τηλεοπτικών εκπομπών κατά παραγγελία, των διαδικτυακών μεταδόσεων και των ψηφιακών μεταδόσεων σημαίνει ότι η πρόσβαση στο περιεχόμενο μπορεί να γίνει κατά διάφορους τρόπους. Παρόμοιο περιεχόμενο μπορεί να διατεθεί μέσω του διαδικτύου, μέσω διαλογικών και παραδοσιακών ραδιοτηλεοπτικών δικτύων ή μέσω δικτύων 3G.

Θα γίνεται όλο και πιο δύσκολη η αιτιολόγηση των διαφορών όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση καθώς συγκλίνουν οι ραδιοτηλεοπτικές, οι τηλεπικοινωνιακές και οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Οι αναφορές της έκτης οδηγίας στις ραδιοτηλεοπτικές εκπομπές αντανakλούν την πρόθεση του νομοθέτη σε μία εποχή που ήταν απλούστερη η τεχνολογία. Εκτός από τη συνακόλουθη ανταγωνιστική ανισορροπία, που είναι πιθανόν να αυξηθεί με τον καιρό, είναι

⁵ Κανονισμός του Συμβουλίου (ΕΚ) αριθ. 1777/2005 της 17^{ης} Οκτωβρίου 2005 που προβλέπει τα μέτρα εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Ε.Ε. 29.10.2005 L 288 σ. 1.

δύσκολο να δει κανείς τι κοινό θα μπορούσαν να έχουν οι όλο και πιο εξεζητημένες εφαρμογές που συνεχώς εξελίσσονται με αυτές που είχε υπόψη του ο νομοθέτης σε μία εποχή που η λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών ήταν πολύ πιο απλή, ενδεχομένως δε να ήταν μία τοπική υπηρεσία⁶.

Η εξέλιξη της τεχνολογίας και η γρήγορη αποδοχή νέων διαύλων διανομής κατά τα τελευταία 3 χρόνια έθεσε νέα ζητήματα τα οποία δεν μπόρεσε να αντιμετωπίσει η οδηγία. Η Επιτροπή εντούτοις δεν θα εξετάσει εάν θα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο της νομοθεσίας αυτές οι συνέπειες, πριν εξετάσει πιο εμπεριστατωμένα το θέμα.

3. Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Η οδηγία του 2002 ήταν ένα καινοτόμο μέτρο, επειδή περιείχε ειδικές ρυθμίσεις για τους μη εγκατεστημένους στη χώρα φορείς. Καθιέρωσε νέες έννοιες και διαδικασίες όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ. Οι καινοτομίες αυτές είχαν κάποια επίπτωση στις επιχειρήσεις καθώς και στις φορολογικές διοικήσεις. Εκφράστηκαν επίσης κάποιες ανησυχίες ότι η τεχνολογία και τα πρωτόκολλα, αποτελούν τον πυρήνα του ηλεκτρονικού εμπορίου, θα μπορούσαν να αποδειχθούν ασυμβίβαστα με την είσπραξη του φόρου, να θέσουν μάλιστα υπό αμφισβήτηση τη βιωσιμότητα του ΦΠΑ ως ενός γενικού φόρου σε όλα τα καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες.

Η πείρα απέδειξε ότι ήταν αβάσιμες οι ανησυχίες και ότι το σύστημα προκαλεί ελάχιστες λειτουργικές δυσκολίες σε καθημερινή βάση. Αυτό θα μπορούσε πράγματι να αποτελέσει μία βασική προϋπόθεση της συνέχισής του χωρίς καμία τροποποίηση.

Εξαιτίας των πολλών καινοτομιών που εισήγαγε αυτός ο φόρος, χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή όσον αφορά την εφαρμογή του. Για το λόγο αυτό οι υπηρεσίες της Επιτροπής εργάστηκαν στενά με τις φορολογικές διοικήσεις και τους άλλους ενδιαφερόμενους. Εκτός από τα δύο σεμινάρια Fiscalis, έγιναν επαφές και με πολλούς εμπορικούς παράγοντες καθώς και με διάφορους επαγγελματικούς συμβούλους και παροχείς υποδομών. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής συνεργάστηκαν επίσης και με τον ΟΟΣΑ σε θέματα φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου και ειδικά για την επεξεργασία κατευθυντήριων γραμμών καθορισμού του τύπου κατανάλωσης.

Όλα αυτά αποδείχθηκαν χρήσιμα στο πλαίσιο της εξέτασης του τρόπου λειτουργίας της οδηγίας για τον εντοπισμό πιθανών δυσκολιών. Όσον αφορά τη γενική λειτουργία των διατάξεων, θα μπορούσε να πει κανείς ότι οι διατάξεις αυτές έχουν πετύχει το στόχο τους και ότι δεν υπάρχει καμία επείγουσα ανάγκη τροποποίησης της νομοθεσίας εκτός από την παράταση της περιόδου εφαρμογής. Εξάλλου, ορισμένες πτυχές της λεπτομερούς εφαρμογής της ήταν δύσκολο να προβλεφθούν και για το λόγο αυτό δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι υπάρχουν ορισμένα θέματα τα οποία θα πρέπει να αναθεωρηθούν στο πλαίσιο μιας γενικής αναθεώρησης.

⁶ Η ένταξη της λήψης ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών στην ίδια περίπτωση με "την είσοδο σε παραστάσεις, θέατρα, τσίρκο, πανηγύρια, λούνα-παρκ" κλπ., θα μπορούσε να φανεί ως επιβεβαίωση αυτού.

Η Επιτροπή οργάνωσε δύο σεμινάρια Fiscalis για τη διευκόλυνση αυτής της διαδικασίας. Το πρώτο είχε ως στόχο να βοηθήσει τα κράτη μέλη να θεσπίσουν και να εφαρμόσουν τις νέες διατάξεις. Το δεύτερο σεμινάριο, που έγινε το 2004, είχε ως στόχο να αξιολογήσει την εφαρμογή αυτών των διατάξεων και να εντοπίσει διάφορα λειτουργικά θέματα τα οποία θα μπορούσαν να προκαλέσουν δυσκολίες. Και στα δύο σεμινάρια οι εκπρόσωποι της βιομηχανίας και των φορέων που είναι επιφορτισμένοι με τις άλλες πτυχές της νομοθεσίας του ηλεκτρονικού εμπορίου έκαναν πολύτιμες παρεμβάσεις.

3.1. Σύνδεση με το μοναδικό σημείο επαφής

Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη κατάλαβαν γρήγορα ότι το νέο μοναδικό σημείο καταχώρησης δεν λειτουργεί απλώς καλά για τις διαδικτυακές υπηρεσίες αλλά αποτελούσε και ένα ελπιδοφόρο πρότυπο για ορισμένες πτυχές των ενδοκοινοτικών συναλλαγών όπου είχαν παρατηρηθεί δυσκολίες. Κατ'αυτό τον τρόπο προέκυψε το σύστημα του μοναδικού σημείου επαφής, το οποίο απετέλεσε τον πυρήνα μιας ευρέως φάσματος πρότασης που είχε ως στόχο την απλοποίηση των υποχρεώσεων όσον αφορά τον ΦΠΑ⁷. Αυτή η πρόταση προβλέπει ένα πολύ ευρύτερο πεδίο εφαρμογής από αυτό το πολύ ειδικό που καλύπτεται από το καθεστώς που ισχύει για τις διαδικτυακές υπηρεσίες.

Ορισμένες πτυχές του κανονισμού σχετικά με τις διαδικτυακές υπηρεσίες κρίθηκαν ως ανεφάρμοστες σε ένα αισθητά ευρύτερο πεδίο εφαρμογής. Το προτεινόμενο υπόδειγμα του μοναδικού σημείου επαφής διαφέρει συνεπώς ως προς ορισμένες πτυχές, ειδικά όσον αφορά τον τρόπο αντιμετώπισης ορισμένων πληρωμών φόρου, παρά το γεγονός ότι υπάρχει ομοιότητα ως προς τους περισσότερους στόχους.

Ο όγκος των δραστηριοτήτων που καλύπτονται από το σύστημα του μοναδικού σημείου επαφής θα είναι πολύ μεγαλύτερος από ό,τι στην περίπτωση του καθεστώτος που ισχύει για τις διαδικτυακές υπηρεσίες. Θα ήταν όμως αναποτελεσματικό να διατηρηθούν και τα δύο συστήματα και για το λόγο αυτό στόχος είναι η απορρόφηση του συστήματος για το ηλεκτρονικό εμπόριο από το σύστημα του μοναδικού σημείου επαφής.

Η πρόταση για το μοναδικό σημείο επαφής προέβλεπε την 1^η Ιουλίου 2006 ως ημερομηνία έναρξης, η οποία συνέπιπτε με την ημερομηνία λήξης της οδηγίας που αφορούσε τις διαδικτυακές υπηρεσίες. Οι εργασίες όμως στο Συμβούλιο δεν προχωρούν με το ρυθμό που θα ήθελε η Επιτροπή. Αυτό ισχύει και για την πρόταση που αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών⁸, η εφαρμογή της οποία προβλεπόταν επίσης για την 1^η Ιουλίου 2006, γεγονός που θα επέτρεπε τη συνέχιση της

⁷ COM(2004)728. Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 77/388/ΕΟΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο έδαφος της χώρας αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος. Πρόταση κανονισμού του Συμβουλίου που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 όσον αφορά τη θέσπιση ρυθμίσεων για τη διοικητική συνεργασία στο πλαίσιο του συστήματος «του μοναδικού σημείου επαφής και της διαδικασίας επιστροφής ποσών σε σχέση με το φόρο προστιθέμενης αξίας».

⁸ COM(2005)334. Τροποποιημένη πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων της οδηγίας 2002/38/ΕΟΚ σχετικά με τον τόπο κατανάλωσης.

Μέχρι να γίνουν αυτές οι αλλαγές θα πρέπει να παραταθεί η ισχύς του ειδικού καθεστώτος και των σχετικών κανόνων σχετικά με τον τόπο φορολόγησης. Εάν δεν γίνει αυτό, θα επανεμφανιστούν τα αρχικά προβλήματα όσον αφορά τα θέματα φορολόγησης. Οι αλλαγές που έγιναν το 2003 εφαρμόζονται πλέον και δεν αποτελούν μεγάλο πρόβλημα για τη βιομηχανία. Μία αποδιοργανωτική αλλαγή του καθεστώτος φορολόγησης, π.χ. η επιστροφή στην κατάσταση που υπήρχε πριν το 2003, δεν θα ήταν επιθυμητή προς το παρόν, ούτε από τους παράγοντες της αγοράς ούτε από τις φορολογικές διοικήσεις.

3.2. Θέματα καθημερινής εφαρμογής

Όταν εφαρμόστηκε η οδηγία, εκφράστηκαν ανησυχίες σχετικά με τις διοικητικές δυσκολίες και τις δυσκολίες συμμόρφωσης όσον αφορά τις μη ευρωπαϊκές εταιρείες που πωλούν διαδικτυακές υπηρεσίες μέσα στην Κοινότητα. Ο χρόνος όμως έδειξε ότι δεν ήταν και τόσο μεγάλες όσο είχαν φανεί στην αρχή.

Για τις περισσότερες μη ευρωπαϊκές εταιρείες οι αλλαγές δεν προκάλεσαν προβλήματα όσον αφορά τις υποχρεώσεις συμμόρφωσης. Οι υπηρεσίες B2B αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος των διαδικτυακών υπηρεσιών και στην περίπτωση αυτή η συμμόρφωση αποτελεί καθήκον των ευρωπαϊών πελατών. Οι επιχειρήσεις που είναι αποδέκτες αυτών των υπηρεσιών πρέπει να αποδώσουν στη φορολογική διοίκηση της χώρας εγκατάστασης τον σχετικό ΦΠΑ.

Μόνο στην περίπτωση που μη ευρωπαϊκές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες σε μη επαγγελματίες ή σε τελικούς καταναλωτές εντός της ΕΕ υποχρεούνται να καταβάλουν φόρο. Το εάν κάποιος πελάτης είναι εταιρεία ή όχι είναι θέμα που μπορεί να ελεγχθεί αλλά με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες δεν φαίνεται να έχει δημιουργήσει σημαντικά προβλήματα εκτός από μεμονωμένες περιπτώσεις.

Μία εταιρεία η οποία είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ και έχει υποχρέωση να εισπράττει και να αποδίδει φόρο σύμφωνα με την οδηγία έχει τρεις δυνατότητες να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της όσον αφορά τη συμμόρφωση. Η *πρώτη* θα ήταν η εγκατάστασή της σε ένα κράτος μέλος. Στην πράξη αυτό θα σήμαινε ότι θα μπορούσε να λειτουργεί υπό τους ίδιους όρους όπως μία ευρωπαϊκή εταιρεία και για πολλές επιχειρήσεις φαίνεται να έχει αποτελέσει την πιο ελκυστική επιλογή. Αυτό οφείλεται ενδεχομένως στην ελκυστικότητα του ισχύοντος συντελεστή ΦΠΑ, αλλά ορισμένες εταιρείες φαίνεται να έχουν επιλέξει τον τόπο εγκατάστασής τους με άλλα κριτήρια που δεν έχουν σχέση με τον ΦΠΑ.

Η *δεύτερη* δυνατότητα με βάση τις ισχύουσες διατάξεις για μη εγκατεστημένες στη χώρα επιχειρήσεις θα ήταν η καταχώρησή τους σε κάθε κράτος μέλος όπου ασκούν φορολογήσιμες δραστηριότητες χωρίς όμως να δημιουργήσουν υποκαταστήματα. Υπάρχουν πολλές ενδείξεις ότι λίγες επιχειρήσεις έχουν κάνει αυτή την επιλογή. Και είναι πολύ πιθανόν ότι οι 25 καταχωρήσεις που θα έπρεπε να γίνουν καθώς και ένας ανάλογος αριθμός διάφορων υποχρεώσεων λειτούργησαν αποτρεπτικά.

Για την αποφυγή περιττών επιβαρύνσεων όσον αφορά τις εταιρείες από τρίτες χώρες, η οδηγία παρέχει μία *τρίτη* δυνατότητα επιτρέποντας μία και μόνο

καταχώρηση σε ένα συγκεκριμένο “κράτος μέλος καταχώρησης” με τη χρησιμοποίηση απλοποιημένων διαδικασιών. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται τότε και εισπράττεται σύμφωνα με τον κανονικό συντελεστή φορολόγησης του κράτους μέλους του πελάτη. Τέλος, οι φόροι που εισπράττονται κατ’αυτό τον τρόπο θα αποδίδονται στη φορολογική διοίκηση του κράτους καταχώρησης και θα υποβάλλεται μία κανονική φορολογική δήλωση όπου θα αναγράφονται λεπτομερώς οι φορολογητέες δραστηριότητες στα διάφορα κράτη μέλη. Ανεξάρτητα από αυτό δημιουργήθηκε ένα σύστημα που θα διασφαλίζει ότι σε κάθε κράτος μέλος θα αποδίδεται το ανάλογο ποσοστό φόρου εισοδήματος και θα διαβιβάζονται και τα απαραίτητα στοιχεία για λόγους ελέγχου⁹. Από διοικητική άποψη με το σύστημα αυτό οι μη εγκατεστημένοι φορείς τυγχάνουν της ίδιας αντιμετώπισης με έναν εγκατεστημένο στη χώρα φορολογούμενο ο οποίος έρχεται σε επαφή μόνο με μία φορολογική διοίκηση.

3.3. Προσδιορισμός του τόπου φορολόγησης

Έγινε επίκληση ορισμένων ενδείξεων όσον αφορά το ενδεχόμενο συγκρούσεων ανάμεσα στα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης (ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο πελάτης βάσει της οδηγίας) και της αυστηρής ερμηνείας του τόπου κατανάλωσης. Η διεύθυνση που φέρει το τιμολόγιο αποτελεί συνήθως μία αξιόπιστη ένδειξη του τόπου κατανάλωσης, αλλά ενδέχεται να μην δίνει πάντοτε τα σωστά αποτελέσματα όπως στην περίπτωση ελέγχου του τόπου κατανάλωσης. Επειδή οι υπηρεσίες που καλύπτονται από την οδηγία γίνονται όλο και πιο κινητικές, το γεγονός αυτό ενδέχεται να εξελιχθεί σε σοβαρό πρόβλημα. Σε ορισμένες περιπτώσεις το αποτέλεσμα θα μπορούσε να αποτελέσει παραβίαση του δικαιώματος φορολόγησης των χωρών που δεν ανήκουν στην ΕΕ, γεγονός που θα ήταν αντίθετο προς το σκοπό της οδηγίας. Όταν ο τόπος της πραγματικής κατανάλωσης βρίσκεται σε μία χώρα εκτός της ΕΕ, ανακύπτουν θέματα συμμόρφωσης προς τις αρχές του ΟΟΣΑ καθώς και προς τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου σχετικά με τα εδαφικά όρια ισχύος της οδηγίας (π.χ., Trans Tirreno Express κατά [Ufficio Provinciale Iva](#), C-283/84 καθώς και Kohler κατά Finanzamt Dusseldorf-Nord C-58/04).

Δεν υπάρχει προς το παρόν καμιά κοινοτική κατευθυντήρια γραμμή σχετικά με μία αποδεκτή μέθοδο ελέγχου, ειδικά στις περιπτώσεις που υπάρχουν εναλλακτικές λύσεις. Ενδέχεται να υπάρχουν λόγοι για κάποια μορφή κατευθυντήριων γραμμών όσον αφορά τον έλεγχο του τόπου κατανάλωσης, ειδικά στις περιπτώσεις που ο φορέας ενεργεί καλόπιστα, αλλά πριν από αυτό θα χρειαζόταν να επιβεβαιωθεί κατά κάποιο τρόπο πόσο σημαντικό είναι το πρόβλημα. Το άρθρο 29 α της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το Συμβούλιο έχει το δικαίωμα να εκδώσει εκτελεστικές διατάξεις και στο μέτρο που δικαιολογείται θα μπορούσαν να αποτελέσουν ένα κατάλληλο μέσο.

3.4. Γεωγραφική υποδιαίρεση

Παρά το γεγονός ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο θεωρείται γενικά ως μία δραστηριότητα χωρίς σύνορα, στην πράξη υπάρχουν πολλά παραδείγματα που

⁹ Κανονισμός του Συμβουλίου (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 της 7^{ης} Οκτωβρίου 2003 για την προσωρινή τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της έμμεσης φορολογίας (ΦΠΑ) όσον αφορά τα πρόσθετα μέτρα σχετικά με το ηλεκτρονικό εμπόριο (ΕΕ L 264 της 15.10.2003, σ. 1).

δείχνουν ότι οι διεθνείς φορείς προβαίνουν σε γεωγραφική υποδιαίρεση των πελατών τους. Αυτό ενδέχεται να οφείλεται σε πολλούς λόγους, όπως είναι οι εμπορικοί στόχοι, οι περιορισμοί από τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας ή άλλες νομικές υποχρεώσεις. Ενδέχεται επίσης να είναι ευκολότερο για τους φορείς να χειρίζονται θέματα ΦΠΑ με τις ΕΕ.

Στις περιπτώσεις που κάποιος πελάτης ο οποίος συνδέεται με το διαδίκτυο διαπιστώνεται ότι βρίσκεται εντός της ΕΕ (π.χ. με τη βοήθεια προγραμμάτων γεωγραφικού εντοπισμού), παραπέμπονται αυτομάτως στην ιστοσελίδα της ΕΕ όπου οι υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ αποτελούν μέρος των κανονικών διαδικασιών συναλλαγής. Στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων αυτό γίνεται χωρίς προβλήματα και έχει το πλεονέκτημα ότι οι πωλήσεις σε πελάτες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ αντιμετωπίζονται κατά το σωστό τρόπο όσον αφορά τον ΦΠΑ, επειδή είναι αυστηρά διαχωρισμένες από άλλες συναλλαγές.

Δεν είναι και τόσο εύκολο να καταστρατηγηθούν αυτά τα συστήματα, αλλά είναι κάτι που μπορεί να γίνει εάν υπάρχει η ανάλογη αποφασιστικότητα και οι σχετικές γνώσεις. Τα κίνητρα προς το σκοπό αυτό θα μπορούσαν να είναι η επιθυμία για μεγαλύτερη προσφορά ή για καλύτερες τιμές (οι οποίες ενδέχεται να μην οφείλονται κατ'ανάγκη στον ΦΠΑ) ή η απλή διαστροφή. Όποια και να είναι πάντως η αιτία, το αποτέλεσμα είναι ότι στους πελάτες της ΕΕ παρέχονται φορολογήσιμες υπηρεσίες από μία πηγή η οποία δεν είναι διατεθειμένη να εφαρμόσει τους κανόνες οι οποίοι αφορούν τις συναλλαγές εντός της ΕΕ. Δεν υπάρχουν ενδείξεις περί ενός γενικού φαινομένου, αλλά ενδέχεται να προκληθούν δυσκολίες για τους νομοταγείς κατά τα άλλα φορολογούμενους.

Το γεγονός ότι η οδηγία δεν προβλέπει κατώτατα όρια σημαίνει ότι ακόμη και μία μεμονωμένη συναλλαγή μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο φορολόγησης. Είναι δύσκολο για κάποιον οικονομικό φορέα να εντοπίζει έγκαιρα αυτές τις "οριακές" συναλλαγές και ενδέχεται να διαπιστωθεί αργότερα ότι είναι υπόχρεοι φόρου. Το αποτέλεσμα αυτό δεν θα μπορούσε να έχει προβλεφθεί τον καιρό που εκδόθηκε η οδηγία, η οποία άλλωστε δεν περιλαμβάνει καμία σχετική διάταξη.

Για πρακτικούς λόγους οι φορολογικές διοικήσεις θα αντιμετωπίζουν αυτές τις συναλλαγές, στο βαθμό που είναι τυχαίες και μη ηθελημένες, με βάση τις αρχές της σημαντικότητας και της αναλογικότητας. Αν κριθεί αναγκαίο, για λόγους συμμόρφωσης και εναρμόνισης, η σωστή αντιμετώπιση αυτών των περιπτώσεων θα μπορούσε να εξεταστεί από την επιτροπή ΦΠΑ και, εάν κριθεί σκόπιμο, να επιβεβαιωθεί με την εφαρμογή του άρθρου 29α.

3.5. Φορολογικό καθεστώς των πελατών

Ο έλεγχος του φορολογικού καθεστώτος των πελατών έχει αποφασιστική σημασία για κάθε απόφαση φορολόγησης και η οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία κατευθυντήρια γραμμή σχετικά με τον τρόπο που θα έπρεπε να κάνουν αυτό το διαχωρισμό οι οικονομικοί φορείς. Από αυτή την άποψη οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες δεν διαφέρουν από τις άλλες φορολογήσιμες συναλλαγές και ο πωλητής πρέπει να κάνει την επιλογή του με βάση όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες. Το μόνο στοιχείο που καθιστά αυτές οι υπηρεσίες μοναδικές είναι η σχεδόν στιγμιαία φύση των διαδικτυακών συναλλαγών όπου υπάρχει λίγος χρόνος για να μελετηθεί μία απόφαση ή να προσαρμοστεί αναδρομικά.

Ορισμένοι οικονομικοί φορείς έχουν εκφράσει την άποψη ότι θα έπρεπε να τους επιτραπεί να προβαίνουν στο διαχωρισμό με βάση τις πληροφορίες οι οποίες μπορούν να επαληθευτούν σε πραγματικό χρόνο κατ'αντιπαράθεση με τη βάση δεδομένων του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το ΦΠΑ (VIES). Αυτό φαίνεται λογικό από πρώτη άποψη, αλλά υπάρχουν πολλά μειονεκτήματα. Ενώ το VIES είναι μια διαδικτυακή υπηρεσία, η οποία επιτρέπει την άμεση επιβεβαίωση της ορθότητας του μητρώου ΦΠΑ των πελατών, δεν πρόκειται να λειτουργήσει ως ένας τελικός οδηγός σχετικά με το φορολογικό καθεστώς. Αποτελεί απλώς ένα στοιχείο μιας ευρύτερης διαδικασίας. Προς το παρόν πάντως το VIES αποτελεί ένα τρόπο ταυτοποίησης κάποιας εταιρείας και η απουσία ενός επαληθεύσιμου αριθμού ΦΠΑ αποτελεί στις περισσότερες περιπτώσεις μία *πρώτη* ένδειξη ότι ο πάροχος δεν συναλλάσσεται με κάποιο φορολογούμενο οικονομικό φορέα. Η Επιτροπή θα συνεχίσει τις εργασίες της για την αναβάθμιση της ποιότητας και της λειτουργικότητας του VIES. Πρόσφατα μάλιστα βελτιώθηκε μετά από αίτημα των επιχειρήσεων, ώστε να μπορεί να προβαίνει σε ομαδική επεξεργασία ερωτημάτων επαλήθευσης.

Ενδέχεται πάντως να υπάρχει λόγος για περισσότερη σαφήνεια και εναρμόνιση ως προς τον τρόπο που θα πρέπει να ελέγχονται οι διαδικτυακές συναλλαγές γενικά. Ορισμένα κράτη μέλη θεωρούν ήδη ότι για τις μικρής αξίας συναλλαγές σε πραγματικό χρόνο αρκεί μια απλή δήλωση του πελάτη, αλλά αυτό ενδέχεται να μη γίνει αποδεκτό από όλες τις διοικήσεις.

Πρόκειται για ένα θέμα το οποίο χρειάζεται περαιτέρω εξέταση, ειδικά μάλιστα εάν αποδειχθεί ότι χρειάζονται ειδική αντιμετώπιση οι διαδικτυακές υπηρεσίες.

3.6. Ισοδύναμα μέτρα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, έχουν αυξηθεί οι εμπορικές δραστηριότητες που καλύπτονται από την οδηγία. Σε ορισμένες περιπτώσεις υπήρξε οργανική ανάπτυξη καθώς ορισμένες νέες εφαρμογές έγιναν γρήγορα αποδεκτές από την αγορά. Σε άλλες περιπτώσεις την ανάπτυξη την προκάλεσε η μετάβαση από τα παραδοσιακά στα ψηφιακά μέσα ενημέρωσης. Στον τομέα των εκδόσεων οι συνέπειες ενδέχεται να είναι σημαντικές και μακροπρόθεσμες.

Ο κλάδος αυτός έχει επωφεληθεί από τις διατάξεις περί μειωμένου ΦΠΑ του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας όσον αφορά το έντυπο υλικό. Τα οφέλη από αυτό το μέτρο χαίρουν μεγάλης εκτίμησης και θεωρούνται γενικά ως μία σημαντική συμβολή για την επίτευξη ευρύτερων στόχων της δημόσιας πολιτικής. Το 2002 που εστιζόταν η οδηγία ετίθετο συχνά το ερώτημα του κατά πόσον ορισμένα ισοδύναμα μέτρα θα μπορούσαν να εφαρμοστούν όσον αφορά τις ηλεκτρονικές εκδόσεις για λόγους ουδετερότητας ανάμεσα στους διάφορους διαύλους διανομής. Αλλά μόνο και η μετάβαση προς τα ψηφιακά μέσα αυτή καθαυτή θα μπορούσε να προκαλέσει πολλά εμπόδια. Η ηλεκτρονική έκδοση παρέχει τη δυνατότητα για ένα ευρύ φάσμα λειτουργιών οι οποίες καταλήγουν στην παροχή μιας υπηρεσίας η οποία διαφέρει όλο και περισσότερο από την παραδοσιακή εκτύπωση και αποτελούν τον κεντρικό πυρήνα της γενικής ηλεκτρονικής επικοινωνίας και διανομής. Θα ήταν άσκοπο να γίνει μία προσπάθεια προσδιορισμού και απομόνωσης, για λόγους ειδικής φορολογικής μεταχείρισης, μιας κατηγορίας διαδικτυακών υπηρεσιών που θα αντιστοιχεί σε μια ανάλογη κατηγορία των έντυπων εκδόσεων.

Η ψηφιοποίηση θα συνεχιστεί και ο σχετικός κλάδος βρίσκεται σε μεταβατική περίοδο. Ο αριθμός των αναγνωστών εφημερίδων συνεχίζει να μειώνεται και ακόμη και τα έσοδα από τις διαφημίσεις παρουσιάζουν στασιμότητα καθώς αυξάνονται οι διαδικτυακές υπηρεσίες. Το περιεχόμενο των βιβλίων μπορεί εύκολο να ψηφιακοποιηθεί (τουλάχιστον από τεχνική άποψη) σε μεγάλη κλίμακα. Οι καταναλωτές ψάχνουν όλο και περισσότερο για ψηφιακό περιεχόμενο το οποίο δημιουργείται μόνο για ηλεκτρονική διανομή. Η κοινοτική πρωτοβουλία για ψηφιακές βιβλιοθήκες¹⁰ λαμβάνει υπόψη αυτή την εξέλιξη και την ανάγκη αντιμετώπισης των προκλήσεων για την πολιτιστική κληρονομιά της Ευρώπης και αποθήκευσης των επιστημονικών γνώσεων.

Είναι δύσκολο να βρεθεί ένας τρόπος αποτελεσματικής εφαρμογής φορολογικών μέτρων στον τομέα αυτό. Ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής που προβλέπει το παράρτημα Η δεν είναι εύκολο να εφαρμοστεί στο ψηφιακό περιβάλλον. Μέσα σε αυτή την πορεία μετάβασης προς την ψηφιακοποίηση εξάλλου δεν υπάρχει τίποτα που να θέτει σε αμφισβήτηση τη συνέχιση της εφαρμογής μειωμένου ΦΠΑ για το έντυπο υλικό. Στην πράξη όμως αυξάνεται ο ΦΠΑ που δεν μπορούν να ανακτήσουν ιδρύματα όπως είναι τα πανεπιστήμια και οι βιβλιοθήκες. Η Επιτροπή γνωρίζει αυτό το πρόβλημα, αλλά πιστεύει ότι δεν είναι εδώ το κατάλληλο σημείο για την επίλυσή του.

3.7. Τυχερά παιχνίδια και στοιχήματα

Ένας τομέας ο οποίος γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη από το 2003 είναι ο τομέας των ηλεκτρονικών τυχερών παιχνιδιών, παιγνίων και στοιχημάτων.

Σε πολλές περιπτώσεις πρόκειται για παιχνίδια μέσω διαδικτύου ή μέσω ενός ηλεκτρονικού συστήματος όπου οι παίκτες στοιχηματίζουν μεταξύ τους ή παίζουν για να κερδίσουν ένα μέρος του ποσού του στοιχήματος. Συχνά ο πάροχος της υπηρεσίας δεν ενεργεί ως "καζίνο" ή ως γραφείο στοιχημάτων αλλά κερδίζει από τα τέλη πρόσβασης ή χρήσης. Ό,τι προσφέρεται είναι προφανές ότι πρόκειται για μια φορολογήσιμη υπηρεσία η οποία παρέχεται δια της ηλεκτρονικής οδού σύμφωνα με την οδηγία, για την οποία θα πρέπει να πληρωθεί ΦΠΑ.

Οι υπηρεσίες στοιχήματος και τυχερών παιχνιδιών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13(B)(στ) της έκτης οδηγίας, αλλά μόνο στην περίπτωση που συμμορφούνται προς τους όρους και τους περιορισμούς που θέτουν τα επιμέρους κράτη μέλη. Με τον τρόπο αυτό τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέγουν τις δραστηριότητες που επιθυμούν να απαλλάξουν με συνέπεια τα στοιχήματα και τα τυχερά παιχνίδια που δεν απαλλάσσονται ρητά να υπόκεινται σε ΦΠΑ. Αυτή η διακριτική ευχέρεια εντούτοις περιορίζεται από την αρχή της ουδετερότητας η οποία καθιερώθηκε με διάφορες αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου¹¹.

Ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιχνιδιών που παρέχονται δια της ηλεκτρονικής οδού από οικονομικούς φορείς οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εκτός της ΕΕ είναι το μέρος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης

¹⁰ COM (2005) 465 τελικό της 30.9.2005 – Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών με τον τίτλο "i2010 : Ψηφιακές Βιβλιοθήκες"

¹¹ Π.χ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C453/02 και 462/02 Slinneweber) και υπόθεση C-283/95 (Fischer).

της υπηρεσίας και η φορολογία καθορίζεται με βάση τον τρόπο που γίνεται η απαλλαγή στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένοι οι καταναλωτές. Όταν η υπηρεσία παρέχεται από έναν οικονομικό φορέα ο οποίος είναι εγκαταστημένος σε ένα κράτος μέλος, ο τόπος φορολόγησής της προς το παρόν είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο οικονομικός φορέας και η φορολογική αντιμετώπιση καθορίζεται με βάση τον τρόπο που εφαρμόζει το κράτος μέλος όσον αφορά την απαλλαγή.

Για τις περιπτώσεις που οι συναλλαγές με τυχερά παιχνίδια δεν απαλλάσσονται, η βάση επιβολής του ΦΠΑ έχει καθοριστεί με την απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου στην υπόθεση C-38/93¹², το οποίο απεφάνθη ότι φορολογητέο ποσό θα πρέπει να είναι τα καθαρά έσοδα από την πράξη παρά το συνολικό ποσό του στοιχήματος. Η ερμηνεία αυτή πάντως βασίζεται σε ειδικά στοιχεία αυτής της υπόθεσης καθώς σε μία άλλη υπόθεση¹³ το Δικαστήριο εξέφρασε μία διαφορετική άποψη όσον αφορά ορισμένες δραστηριότητες με τυχερά παιχνίδια.

Η σωστή ερμηνεία αυτών των αποφάσεων σε σχέση με τα τυχερά παιχνίδια και τα στοιχήματα μέσω διαδικτύου ίσως να χρειάζεται κάποια διευκρίνιση, ειδικά στις περιπτώσεις που φαίνεται ότι η διαφορετική μεταχείριση σε επίπεδο κρατών μελών δημιουργεί περιττά προβλήματα στους νομοταγείς οικονομικούς φορείς. Το πρόβλημα αυτό ίσως να χρειάζεται περαιτέρω εξέταση, ειδικά στην περίπτωση που αλλάζουν οι ισχύοντες κανόνες όσον αφορά τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών που παρέχονται μέσω διαδικτύου από έναν οικονομικό φορέα ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην ΕΕ.

3.8. Τήρηση και διάθεση αρχείων

Όσον αφορά τους μη εγκατεστημένους οικονομικούς φορείς, το άρθρο 26γ.Β(9) της έκτης οδηγίας σχετικά με την τήρηση αρχείων και την πρόσβαση σε αυτά αντανakλά την πραγματικότητα, δηλαδή ότι δεν θέλουν να εγκατασταθούν στην ΕΕ. Οι κανονικές διαδικασίες επαλήθευσης και ελέγχου που χρησιμοποιήθηκαν για να διαπιστωθεί η συμμόρφωση δεν είναι πλέον οι κατάλληλες, όταν πρόκειται για μια επιχείρηση η οποία παρέχει υπηρεσίες εξ αποστάσεως. Η απόσταση αυτή καθεαυτή δημιουργεί προβλήματα, αλλά η οδηγία περιέχει μία σαφή διάταξη η οποία προβλέπει ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν λεπτομερή αρχεία, ώστε να τα υποβάλουν μαζί με τις φορολογικές τους δηλώσεις. Τα αρχεία αυτά πρέπει να διατίθενται δια της ηλεκτρονικής οδού στις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις μετά από αίτημά τους και θα πρέπει να τηρούνται για τουλάχιστον 10 χρόνια.

Δεν φαίνεται να δυσκολεύθηκαν οι οικονομικοί φορείς να εκπληρώσουν αυτές τις υποχρεώσεις. Ούτε οι φορολογικές διοικήσεις δεν ανέφεραν κάποιο πρόβλημα όσον αφορά τον έλεγχο της ορθότητας των δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος. Μία παρόμοια διάταξη στο άρθρο 22α της έκτης οδηγίας επιτρέπει γενικά στις φορολογικές διοικήσεις να ελέγχουν τα αρχεία εξ αποστάσεως. Το ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν ανέφεραν κάποια προβλήματα ίσως να οφείλεται και στο γεγονός ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι οι διατάξεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν συστηματικά εκ μέρους των κρατών μελών.

¹²

Glawe κατά Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst - υπόθεση C-38/93.

¹³

Town and Country Factors Limited κατά Commissioners of Customs and Excise - υπόθεση C-498/99

4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο πλαίσιο της παρακολούθησης της πρακτικής εφαρμογής της οδηγίας από το 2003 έγιναν πολλές και τακτικές επαφές με τα κράτη μέλη καθώς και με πολλούς από τους ενδιαφερόμενους οικονομικούς φορείς. Κατ'αυτό τον τρόπο η Επιτροπή μπόρεσε να εντοπίσει τα θέματα που ενδέχεται να είχαν προκαλέσει ανησυχία και να παρακολουθήσει τη διαχρονική τους εξέλιξη. Κατά το μεγαλύτερό τους μέρος, επρόκειτο για θέματα με σχετικά μικρή σημασία ή για θέματα που θα βρουν τη λύση τους αλλού. Η Επιτροπή θα παρακολουθεί εν ανάγκη αυτά τα προβλήματα, ώστε να βρεθεί μία ικανοποιητική λύση.

Θα μπορούσε πάντως να πει κανείς με βεβαιότητα ότι, εάν δεν παραταθεί η ισχύς της οδηγίας, θα υπάρξουν σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις για όλους τους ενδιαφερόμενους. Η εμπειρία των τριών τελευταίων ετών δεν μας οδηγεί σε καμία άλλη εκτίμηση. Η προτεινόμενη παράταση θα επιτρέψει την προσαρμογή του ειδικού καθεστώτος για μη εγκατεστημένους οικονομικούς φορείς στο πιο γενικό καθεστώς του μοναδικού σημείου επαφής. Ορισμένα από τα τεχνικά θέματα που προαναφέρονται είναι οριζόντια όσον αφορά τη φύση τους και αντιμετωπίζονται καλύτερα σε ένα ευρύτερο πλαίσιο.

Στη προσπάθειά της για πλήρη εφαρμογή του καθεστώτος του μοναδικού σημείου επαφής, η Επιτροπή θα συνεχίσει για το λόγο αυτό να λαμβάνει υπόψη της την εμπειρία τόσο της διοίκησης όσο και των εμπορικών φορέων σε σχέση με την εφαρμογή του συστήματος των υπηρεσιών που παρέχονται δια της ηλεκτρονικής οδού.