



KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI

Bruselj, 15.5.2006
COM(2006) 210 konč.

2006/0069 (CNS)

Predlog

DIREKTIVA SVETA

o spremembah Direktive 2002/38/ES glede obdobja uporabe ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve

POROČILO KOMISIJE SVETU

**o DIREKTIVI SVETA 2002/38/ES z dne 7. maja 2002
o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve**

(predložila Komisija)

OBRAZLOŽITVENI MEMORANDUM

1) OKVIR PREDLOGA

- **Razlogi za predlog in njegovi cilji**

Direktiva Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve, tako imenovana Direktiva o DDV pri e-poslovanju, vsebuje številne določbe, ki bodo prenehale veljati 30. junija 2006, razen če njihova veljavnost ne bo podaljšana.

Ob začetku veljavnosti je bil namen, da določbe, ki zajemajo kraj zagotavljanja teh storitev in nekatere olajševalne ukrepe za podjetja, ki nimajo sedeža v EU, ponovno pregleda Svet pred koncem prvih treh let izvajanja in jih na podlagi predloga Komisije po potrebi revidira ali podaljša njihovo veljavnost. Pregled se opravi na podlagi poročila Komisije Svetu, to poročilo pa se priloži temu predlogu. Če bi Svet pravočasno sprejel predloge Komisije glede kraja zagotavljanja storitev (COM (2005) 334) in poenostavitve obveznosti obračuna DDV (COM (2004) 728), ne bi bilo potrebe po podaljšanju veljavnosti zadevnih določb, saj so ti bolj splošni predlogi vključevali ukrepe za zagotovitev dolgoročne izpolnitve ciljev Direktive 2002/38/ES. Vendar pa počasen napredek držav članic v Svetu glede zakonodaje pomeni, da te spremembe ne bodo dovolj zgodaj pripravljene, še preden prenehajo veljati ukrepi iz leta 2002. Če določbe ne bi prenehale veljati letos – česar se nihče ne bi veselil –, bo Komisija prisiljena predlagati začasno podaljšanje njihove veljavnosti.

Glavni cilj direktive iz leta 2002 je bil točno določen – odpraviti očitne pomanjkljivosti v eni izmed osnovnih določb zakonodaje o DDV. Elektronsko zagotavljanje storitev ni bilo predvideno v času uvedbe Šeste direktive o DDV in uporaba določb, kakor so veljale pred spremembami iz leta 2002, je imela nasproten učinek. Ne samo, da niso bile obdavčene elektronske storitve, ki so jih zagotovili izvajalci iz tretjih držav, temveč so bila evropska podjetja dolžna obračunati davek za vse take storitve, ne glede na kraj uporabnika. To je bilo v nasprotju z nevtralnostjo, ki je bistvena pri DDV in je način, da davek ne „izkrivlja pogojev konkurence oziroma ne ovira prostega pretoka blaga in storitev“ (Prva direktiva Sveta o DDV 67/227/EGS).

Vprašanje je bilo, *kje* naj se te storitve obdavčijo. DDV je splošni davek na potrošnje blaga in storitev, vsaka izjema pa mora biti izrecno določena. Kadar se zaradi napredka tehnologije ali poslovne prakse pojavi pravna praznina, je od vselej ustaljena praksa, da se jo odpravi.

Direktiva je vključila poenostavljeno registracijo in obveznosti poročanja, kar bi bilo izvajalcem, ki nimajo sedeža v EU, v pomoč pri izpolnjevanju predpisov in bi jim omogočilo, da izberejo samo eno evropsko davčno upravo. Ta določba je pomenila pomemben odmik od trenutnih norm, pri katerih so davkoplačevalci dolžni svoje davčne zadeve urejati neposredno pri posamični upravi, pristojni za območje, na katerem so bile opravljene obdavčljive dejavnosti. Čeprav enotno mesto za izpolnjevanje predpisov glede DDV velja le za izvajalce storitev e-poslovanja, ki nimajo sedeža v EU, je bila novost enotnega mesta dejavnik, ki je prispeval k vključitvi

klavzule o ponovnem pregledu, ki Komisijo in države članice obvezuje, da to vprašanje ponovno proučijo pred iztekom obdobja treh let. Sklep poročila Komisije Svetu je, da je bila direktiva iz leta 2002 izvajana zadovoljivo in je dosegla svoj cilj. Če do odločitve o podaljšanju veljavnosti ali nadomestitvi ne bi prišlo, bi njene glavne določbe prenehale veljati in obveljala bi pravila o e-storitvah, ki so veljala pred spremembami, ki so veljale od leta 2003 naprej. Da bi se takemu položaju izognili, Komisija predlaga podaljšanje veljavnosti sedanjim določbam, ki bodo prenehale veljati letos, za obdobje 30 mesecev, in sicer do 31. decembra 2008. To bi pomenilo dovolj časa za sprejetje dveh predlogov, ki sta navedena zgoraj, državam članicam pa omogočilo izvedbo potrebnih sprememb v infrastrukturi.

Ta predlog bo tudi zagotovil, da bodo določbe Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003, ki obravnavajo izmenjavo tistih informacij med državami članicami, ki so potrebne za registracijo tujih ponudnikov e-storitev za namene DDV in razdelitev prejemkov DDV ustrezni državi članici, še naprej veljavne, kar je povezano z Direktivo 2002/38/ES.

• Splošni okvir

Direktiva Sveta 2002/38/ES je bila uvedena predvsem s ciljem odprave neželenih in nenamernih posledic Šeste direktive o DDV, medtem ko so se podjetja v EU znašla v položaju, da so obračunavala in prejemale DDV pod pogoji, ki so bili konkurenčno slabši od tistih, ki veljajo za dejavnosti, opravljene v tretjih državah.

Direktiva je ta cilj izpolnila. Razmerje med izvajalci s sedežem v EU in tistimi, ki nimajo sedeža v EU, danes v zvezi z DDV ne pomeni težave in nihče si ne želi ponovne vzpostavitve razmer, ki so obstajale pred sprejetjem Direktive.

Čeprav davčni prejemki držav članic niso bili glavni cilj Direktive, pa je ta k temu mnogo prispevala. Poleg davkov, ki so jih prejeli in plačali izvajalci, ki nimajo sedeža v EU in so registrirani v skladu s posebno ureditvijo, so zneski, ki so pripisani podjetjem, ki so se odločila za sedež v Skupnosti, verjetno veliki. Vendar je celotni znesek težko določiti, saj se podjetja odločajo za sedež v EU iz različnih razlogov, in v objavljenih podatkih o prihodkih ni lahko natančno opredeliti prejemke DDV iz posameznih storitev, zajetih z Direktivo. Nadaljnje posledice za davčne prihodke se da pripisati DDV iz sedanjih podjetij s sedežem v EU, za katere od sprejetja Direktive ni bilo več nobene spodbude, da bi zaradi zaščite svojega konkurenčnega položaja dejavnosti prenesla zunaj Skupnosti. Skupni učinek teh treh dejavnikov še utrdi razlog za podaljšanje veljavnosti določb.

Zadnja tri leta se je trg za snemanje datotek B2C (business to customer – poslovanje podjetij v razmerju do potrošnikov) in spletne storitve razvil in je po sprejetju Direktive sčasoma postal bolj izpopolnjen. V skladu s podatki Mednarodne zveze fonografske industrije (IFPI), organa, ki predstavlja glasbeno industrijo na svetovni ravni, se je leta 2005 prodaja digitalno distribuirane glasbe potrojila. Ureditvena in pravna vprašanja, kakor so na primer tista, povezana z upravljanjem pravic in nezakonitim snemanjem datotek, so v fazi reševanja. Negotovost glede davčne obravnave v prihodnje bi pomenila korak nazaj, čemur pa bi se lahko izognili le z ukrepom podaljšanja veljavnosti.

Poleg ustvarjanja negotovosti bi neopravljeno podaljšanje ponovno obudilo pomisleke glede preselitve poslovne dejavnosti, kar je bil eden od glavnih razlogov za

spremembe, sprejete leta 2002.

- **Sedanje določbe na področju, na katero se nanaša predlog**

Gre za preprosto podaljšanje veljavnosti sedanje Direktive 2002/38/ES. Sčasoma bodo določbe, ki prenehajo veljati letos, dobile trajno veljavnost na podlagi sprejetja že navedenih predlogov, COM (2004) 728 in COM (2005) 334. Gre za ukrepe, ki obravnavajo poenostavitev upravnih obveznosti in kraj obdavčitve storitev na splošno. Predvsem zaradi njihovega zelo širokega obsega uporabe pa je bil napredek pri zakonodaji bolj počasen, kakor je bil pričakovan. Kljub temu bodo verjetno sprejeti v bližnji prihodnosti, vendar ne dovolj zgodaj, da bi se ujeli z iztekom veljavnosti določb direktive iz leta 2002.

Skupaj bosta ta dva predlagana ukrepa zagotovila pravilno dolgoročno uporabo DDV pri e-storitvah v skladu s cilji, določenimi v členu 5 Direktive 2002/38/ES.

- **Usklajenost z drugimi politikami in cilji Unije**

Določbe, katerih podaljšanje se predlaga, so popolnoma skladne z veljavno politiko EU, kakor je bila določena v Šesti direktivi o DDV. Prvotna direktiva iz leta 2002 je bila sprejeta zaradi pravne praznine v zvezi s Šesto direktivo, ki je bila posledica sprememb tehnologije in potrebe po zagotovitvi dosledne obdavčitve.

2) POSVETOVANJE Z ZAINTERESIRANIMI STRANKAMI IN OCENA UČINKA

- **Posvetovanje z zainteresiranimi strankami**

Posvetovalne metode, glavni ciljni sektorji in splošne značilnosti vprašanih

Udeleženci dveh seminarjev v okviru programa Fiscalis, organiziranih v zadnjih treh letih zaradi spremljanja izvajanja direktive iz leta 2002, so bili predstavniki vseh držav članic in predstavniki večine zadevnih izvajalcev.

Povzetek odgovorov in njihovo upoštevanje

Zaradi občutljivosti odnosa med davkoplačevalci in davčnimi upravami ni ustrezno opredeliti posamične prispevke k temu dialogu. Vsa pomembna vprašanja, ki so bila postavljena, so obravnavana v Poročilu Komisije Svetu.

- **Zbiranje in uporaba strokovnih mnenj**

Zunanja strokovna mnenja niso bila potrebna.

- **Ocena učinka**

Edina druga rešitev, ki bi jo še imela Komisija, bi bila, da dopusti prenehanje veljavnosti določb iz leta 2002.

Razlog, zakaj ta možnost ni bila realna, so navedeni v Poročilu Komisije Svetu.

3) PRAVNI ELEMENTI PREDLOGA

- **Povzetek predlaganih ukrepov**

Predlog bo podaljšal obdobje uporabe, predvideno s členom 1 Direktive Sveta 2002/38/ES, in s tem zagotovil, da ukrepi, ki so bili sprejeti za pravilno obdavčitev nekaterih elektronsko zagotovljenih storitev ter radijskega in televizijskega oddajanja, ostanejo veljavni.

- **Pravna podlaga**

Člen 93 Pogodbe in Direktiva Sveta 2002/38/ES.

- **Načelo subsidiarnosti**

Predlog je v izključni pristojnosti Skupnosti. Načelo subsidiarnosti se zato ne uporablja.

- **Načelo sorazmernosti**

Predlog je v skladu z načelom sorazmernosti zaradi naslednjega (naslednjih) razloga (razlogov).

Predlog pomeni preprosto podaljšanje obdobja uporabe sedanjega ukrepa iz Šeste direktive o DDV. Druge ustrezne možnosti ni.

Ukrepi, sprejeti leta 2002, so bili zadovoljivi za države članice in zadevna podjetja. Druge možnosti, ki bi boljše dosegla cilje prvotnega ukrepa, ni.

- **Izbira instrumentov**

Predlagani instrumenti: direktiva.

Druge sredstva ne bi bila primerna zaradi naslednjega (naslednjih) razloga (razlogov).

Ta predlog podaljša obdobje uporabe določb, ki so že vsebovane v Direktivi. Za doseg tega cilja ni drugega možnega sredstva.

4) PRORAČUNSKE POSLEDICE

Predlog nima merljivega vpliva na proračun Skupnosti.

5) DODATNI PODATKI

- **Klavzula o ponovnem pregledu/reviziji/časovni omejitvi veljavnosti**

Predlog vključuje klavzulo o reviziji.

- **Razpredelnica ujemanja**

Države članice morajo Komisiji sporočiti besedilo nacionalnih predpisov za prenos te direktive ter razpredelnico ujemanja med navedenimi predpisi in to direktivo.

Predlog

DIREKTIVA SVETA

o spremembah Direktive 2002/38/ES glede obdobja uporabe ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve

SVET EVROPSKE UNIJE JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti in zlasti člena 93 Pogodbe,

ob upoštevanju predloga Komisije¹,

ob upoštevanju mnenja Evropskega parlamenta²,

ob upoštevanju mnenja Evropskega ekonomsko-socialnega odbora³,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Pregled, predviden v členu 5 Direktive Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve, je bil opravljen.
- (2) V zvezi s tem pregledom je ustrezno, da se v interesu pravilnega delovanja notranjega trga in zaradi zagotavljanja stalnega odpravljanja izkrivljenega delovanja, do 31. decembra 2008 še naprej uporablja ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve.
- (3) Direktivo 2002/38/ES je torej treba v skladu s tem spremeniti –

SPREJEL NASLEDNJO DIREKTIVO:

Člen 1

Člen 4 Direktive 2002/38/ES se nadomesti z:

„Člen 1 se uporablja do 31. decembra 2008.“

¹ UL C [...], [...], str. [...].

² UL C [...], [...], str. [...].

³ UL C [...], [...], str. [...].

Člen 2

1. Države članice najpozneje do 30. junija 2006 sprejmejo in objavijo zakone, uredbe in upravne predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo. Komisiji nemudoma predložijo besedila navedenih predpisov in razpredelnico ujemanja med njimi in to direktivo.

Države članice navedene predpise uporabljajo od 1. julija 2006.

Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice.

2. Države članice predložijo Komisiji besedila temeljnih predpisov nacionalne zakonodaje, sprejetih na področju, ki ga ureja ta direktiva.

Člen 3

Ta direktiva začne veljati [...] dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Člen 4

Ta direktiva je naslovljena na države članice.

V Bruslju,

Za Svet
Predsednik

POROČILO KOMISIJE SVETU

o DIREKTIVI SVETA 2002/38/ES z dne 7. maja 2002

o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve

1. OKVIR

Direktiva 2002/38/ES od Komisije zahteva, da do 30. junija 2006 pripravi poročilo o njenem izvajanju in po potrebi predlaga bodisi spremembo načina izvajanja ali podaljšanje njene veljavnosti. To poročilo izpolnjuje prvo obveznost. Komisija tudi predlaga podaljšanje uporabe Direktive do konca leta 2008. Da bi se izognili podvajanju v Obrazložitenem memorandumu glede predlaganega podaljšanja, je poročilo osredotočeno na učinek, ki ga ima Direktiva v praksi, in način njenega izvajanja v praksi.

Ukrepi iz leta 2002 pomenijo, da je EU postala prva davčna jurisdikcija, ki je obdavčila e-storitve v skladu z načeli, ki jih je oblikovala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj⁴. Načela OECD glede obdavčitve e-poslovanja so bila dogovorjena leta 1998 v Ottawi in določajo, da bi ob njihovem upoštevanju posledica davkov na potrošnjo (kakor je DDV) morala biti obdavčitev v kraju potrošnje.

Ta pregled obravnava storitve, zajete v Direktivi, ter vprašanja iz prakse v zvezi z upravljanjem davkov in njen bolj dolgoročen okvir izvajanja.

2. OBSEG POROČILA

2.1. E-storitve

Elektronsko zagotovljene storitve, zajete v Prilogi L k Direktivi, so opisane kakor „ponazoritveni seznam elektronsko opravljenih storitev iz člena 9(2)(e)“, navedeni pa so naslednji primeri:

spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo;

zagotavljanje programske opreme in njeno posodabljanje;

zagotavljanje slik, besedil in informacij ter omogočanje dostopa do zbirk podatkov;

zagotavljanje glasbe, filmov in iger, vključno z igrami na srečo in loterijo, kakor tudi predvajanj in prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave;

⁴ Ottawa Taxation Framework Conditions for e-commerce [Okvirni pogoji obdavčitve e-poslovanja iz Ottawe] na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>.

opravljanje poučevanja na daljavo.

V Prilogi L je še dodatno navedeno, da zgolj komunikacija prek elektronske pošte kot taka ne pomeni elektronsko zagotavljanje storitev.

Če se ponazoritve zdijo premalo določne, jih je treba ustrezno uskladiti s potrebo po večji odprtosti, da bi bile lahko upoštevane morebitne inovacije v okviru storitev e-poslovanja.

Ta del besedila je bil razširjen s smernicami Odbora za DDV, ki so bile pozneje izvedene kakor del Uredbe Sveta⁵.

Ta pristop se je dobro izkazal pri zagotovitvi jasne opredelitve zadevnih storitev. Novi dogodki niso povzročili nobenih skrbi in v tej fazi niso potrebni dodatni ukrepi.

2.2. Radijsko in televizijsko oddajanje

Direktiva je poleg e-storitev spremenila tudi kraj obdavčitve za radijsko in televizijsko oddajanje. Posebni ukrepi za izvajalce e-storitev, ki nimajo sedeža v Skupnosti, tukaj ne veljajo, izvajalci e-storitev brez sedeža v Skupnosti pa se morajo registrirati v vsaki državi članici, v kateri opravljajo obdavčljive dejavnosti.

Čeprav opredelitev radijskega in televizijskega oddajanja ni povzročila težav, pa je razlikovanje od širše kategorije e-storitev v zadnjih nekaj letih postalo manj jasno. Rast radijskega in televizijskega oddajanja, videa na zahtevo, pretočnega in digitalnega oddajanja pomeni, da je dostop do vsebine možen na različne načine. Zagotavljanje podobne vsebine je možno prek spleta, prek interaktivnih ali običajnih oddajnih omrežij ali prek omrežij 3G.

Vse teže bo upravičiti razlike pri davčni obravnavi, saj se radijsko in televizijsko oddajanje, telekomunikacije ter e-storitve približujejo. Sklicevanje na Šesto direktivo izraža namen, ki so ga zakonodajalci imeli v času bolj preproste tehnologije. Razen posledične neuravnoteženosti glede konkurenčnosti, ki se bo verjetno s časom povečala, je težko razumeti, kako se vse bolj izpopolnjene aplikacije, ki so zdaj v razvoju, ujemajo z namenom, ki so ga zakonodajalci imeli takrat, ko je bilo sprejemanje storitev radijskega in televizijskega oddajanja mnogo bolj preprosto, morda celo storitev na lokalni ravni⁶.

Razvoj tehnologije in hitro sprejemanje novih distribucijskih poti v zadnjih 3 letih sta odprla nova vprašanja, ki jih Direktiva ne obravnava. Vendar pa Komisija ne bo razmišljala, ali bi to moralo biti obravnavano v zakonodaji, še preden se s temi vprašanji ne seznanijo bolj podrobno.

⁵ Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. UL L 288, 29.10.2005, str. 1.

⁶ Zdi se, da vključitev sprejemanja storitev radijskega in televizijskega oddajanja v isti alineji kakor „vstopnine za predstave, gledališča, cirkuške predstave, sejme“ itd., to potrjuje.

3. UPRAVLJANJE DAVKOV V PRAKSI

Direktiva 2002 je bila inovativen ukrep, ker je zagotovila posebne ukrepe za nerezidenčne izvajalce. Uvedla je nove okvire in postopke pri pobiranju DDV. Te inovacije so imele vpliv na podjetja in davčne uprave. Poleg tega so obstajali pomisleki, da se tehnologija in protokoli, ki so v središču e-poslovanja, lahko izkažejo za neskladne s pobiranjem davkov, kar je ustvarilo dvome tudi v upravičenost DDV kot splošnega davka na celotno potrošnje blaga in storitev.

Izkušnje so pokazale, da so ti pomisleki neutemeljeni in da sistem vsakodnevno povzroča manjše operativne težave. To bi zares moralo biti nujen pogoj za njegovo nadaljevanje v nespremenjeni obliki.

Zaradi mnogih novih vidikov v zvezi z davkom je treba posvetiti posebno pozornost njegovemu podrobnemu izvajanju. Službe Komisije so tesno sodelovale z davčnimi upravami in drugimi zainteresiranimi strankami. Poleg dveh seminarjev v okviru programa Fiscalis je to pomenilo še stike z vrsto poslovnih subjektov, vključno s poklicnimi svetovalci in ponudniki infrastrukture. Službe Komisije so tudi sodelovale z OECD pri davčnih zadevah v zvezi z e-poslovanjem in še zlasti glede smernic za določitev kraja potrošnje.

To se je izkazalo za koristno pri proučevanju izvajanja direktive in opredelitvi možnih težav. Glede splošnega izvajanja določb je bilo ugotovljeno, da so bili njihovi cilji izpolnjeni in da ni nujne potrebe po spremembi zakonodaje razen podaljšanja obdobja uporabe. Po drugi strani je bilo težko predvideti vidike podrobnega izvajanja in ni bilo presenečenje, da so tukaj vprašanja, ki jih je treba omeniti v okviru splošnega pregleda.

Komisija je organizirala dva seminarja v okviru programa Fiscalis, da bi s tem pripomogla k temu procesu. Prvi seminar je bil namenjen pomoči državam članicam pri uvedbi in izvajanju novih določb. Drugi seminar, ki je bil leta 2004, pa je bil posvečen načinom njihovega izvajanja in opredelitvi operativnih vprašanj, ki bi lahko povzročala težave. Prispevki predavateljev iz poslovnega sveta in agencij, ki se ukvarjajo z drugimi ureditvenimi vidiki e-poslovanja, so bili na obeh seminarjih dragoceni.

3.1. Povezava s sistemom „vse na enem mestu“

Komisiji in državam članicam je bilo kmalu jasno, da novo enotno mesto identifikacije ne bi samo ustrezalo e-storitvam, temveč bi tudi bilo obetaven model za obravnavo mnogih vidikov trgovine znotraj Skupnosti, pri kateri so bile opažene težave. To je bil nastanek sistema „vse na enem mestu“ (One Stop Scheme – OSS), ki je bil bistvo široko zasnovanega predloga za poenostavitev obveznosti obračuna DDV⁷. Ta predvideva precej širše področje uporabe, kakor je tisto precej specifično, zajeto v sistem storitev e-poslovanja.

⁷

COM(2004) 728. Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS z namenom uskladitve obveznosti obračuna davka na dodano vrednost; predlog direktive Sveta o določitvi podrobnih pravil glede vračila davka na dodano vrednost, predvidenega v Direktivi 77/388/EGS, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, temveč ga imajo v drugi državi članici; predlog uredbe Sveta o

Vsi vidiki storitev e-poslovanja pa niso videti skladni s precej večjo platformo. Predlagani model sistema „vse na enem mestu“ se razlikuje glede nekaterih vidikov, še zlasti glede načina obravnave plačil davka, čeprav bo ta na splošno podoben za večino namenov.

Obseg dejavnosti, ki jih bo zajemal sistem „vse na enem mestu“, bo nekajkrat večji od tistega, zajetega v sistemu storitev e-poslovanja. Hkratno delovanje obeh sistemov bi bilo neučinkovito, namen pa je, da bi sistem „vse na enem mestu“ vključeval sistem e-poslovanja.

V predlogu za sistem „vse na enem mestu“ je naveden datum začetka 1. julija 2006, ki se točno ujema s prenehanjem veljavnosti direktive o e-storitvah. Vendar je napredek v Svetu precej počasnejši od tistega, ki ga je Komisija pričakovala. To velja tudi za predlog glede kraja zagotavljanja storitev⁸, za katerega je bilo izvajanje predvideno prav tako 1. julija 2006, kar bi omogočilo neprekinjeno veljavnost sedanjih pravil iz Direktive 2002/38/ES glede kraja potrošnje.

Dokler te spremembe ne bodo uvedene, bo treba podaljševati veljavnost sedanjega posebne ureditve in pravil glede kraja obdavčitve. Če pa določbe ne bodo prenovljene, se bodo ponovno pojavile prvotne težave glede davkov. Spremembe iz leta 2003 so sedaj opravljene in gospodarstvu ne povzročajo večjih težav. Sedaj ne bi bil pravi čas za korenito spremembo davčne ureditve, kakor bi bila vrnitev v stanje pred letom 2003, niti za izvajalce niti za davčne uprave.

3.2. Vsakodnevna operativna vprašanja

Ko se je Direktiva izvajala, so bili izraženi pomisleki glede upravnih težav in težav v zvezi z izpolnjevanjem predpisov pri neevropskih podjetjih, ki prodajajo e-storitve Skupnosti. Čas je pokazal, da ti niso bili tako obremenjujoči, kakor se je na začetku predvidevalo.

Pri večini neevropskih podjetij sprememba ni vodila do izpolnitvenih obveznosti. B2B pomeni večji delež spletnih e-storitev, pri katerih izpolnjevanje predpisov zadeva evropskega uporabnika. Podjetje, ki je prejemnik teh storitev, mora DDV prijaviti svoji nacionalni davčni upravi.

Samo takrat, kadar neevropsko podjetje zagotovi storitve uporabniku v EU, ki ni podjetje, ali končnemu uporabniku v EU, mora poravnati davčne obveznosti. Ali je uporabnik podjetje ali ne, se navadno da preveriti na podlagi dejstev, in na podlagi prejetih podatkov se zdi, da je bilo ugotavljanje posebno težavno, razen v redkih primerih.

Podjetje, ki nima sedeža v EU in je dolžno obračunati in poravnati davke v skladu z Direktivo, ima tri možnosti pri izpolnjevanju predpisov. *Prva* možnost bi bila sedež v državi članici. Dejansko bi to pomenilo poslovati na enaki podlagi kakor evropska podjetja in za veliko število izvajalcev se je ta rešitev zdela najbolj vabljiva. Razlog

spremembah Uredbe (ES) št. 1798/2003 glede uvedbe upravnega sodelovanja v okviru sistema „vse na enem mestu“ in postopka vračila davka na dodano vrednost.

⁸

COM(2005) 334. Spremembe predloga direktive Sveta o spremembah Direktive 77/388/EGS glede kraja zagotavljanja storitev.

za to je ugodnost veljavne stopnje DDV, vendar se zdi, da so nekatera podjetja izbrala svoj sedež zaradi drugih razlogov, ki niso povezani z DDV.

Druga možnost v skladu s sedanjimi predpisi za izvajalce, ki nimajo sedeža v EU, bi bila registracija v vsaki državi članici, kadar izvajalec opravlja obdavčljive dejavnosti, vendar brez vzpostavitve sedeža. Podatki kažejo, da se jih je malo določilo za to možnost. Po pričakovanjih se je zdela možnost registracije v 25 državah in ustrezno število različnih obveznosti neugodna.

Zaradi preprečitve nesorazmerne obremenitve za podjetja tretjih držav je v Direktivi predvidena *tretja* možnost, ki z uporabo inovativne poenostavljene ureditve omogoča eno registracijo v izbrani „državi članici identifikacije“. DDV se obračunava in pobira v skladu z običajnimi davčnimi stopnjami, ki veljajo v državi članici uporabnika. Nenazadnje bi morali biti vsi ti prejeti davki plačani davčni upravi države članice identifikacije skupaj z napovedjo v standardni obliki, na kateri so navedeni podatki o obdavčljivih dejavnostih v različnih državah članicah. Neodvisno od tega je bil uveden sistem, ki zagotavlja, da je bil pravilni delež davčnih prihodkov odveden in podatki, ki so potrebni za potrditev, predloženi ustrezni državi članici⁹. Upravno to postavi izvajalce, ki nimajo sedeža v EU, v položaj, primerljiv z davčnimi zavezanci s sedežem v EU, ki urejajo davčne zadeve samo z eno davčno upravo.

3.3. Opredelitev kraja obdavčitve

Nekaj dokazov je bilo predloženih v zvezi z možnostjo neskladja med pooblastili, uporabljenimi za kraj obdavčitve (kraj, v katerem ima uporabnik sedež v skladu z Direktivo) in ozko razlago kraja dejanske potrošnje. Naslov za izstavitve račun je navadno odvisen od navedbe kraja potrošnje, vendar preverjanje kraja potrošnje ne daje vedno pravilnega rezultata. Ker postajajo storitve iz Direktive vse bolj mobilne, lahko to vprašanje postane vse bolj pomembno. V nekaterih okoliščinah je lahko posledica tega omejitev pravic tretjih držav glede obdavčevanja, kar bi bilo v nasprotju z namenom Direktive. Kadar je kraj dejanske potrošnje v tretji državi, se pojavijo vprašanja glede skladnosti z načeli OECD in tudi s sodno prakso Sodišča Evropskih skupnosti v zvezi z ozemeljskimi omejitvami Direktive (npr. *Trans Tirreno Express* proti *Ufficio Provinciale Iva C-283/84* in *Kohler* proti *Finanzamt Dusseldorf-Nord C-58/04*).

Trenutno smernic Skupnosti glede sprejemljivih metod preverjanja ni, zlasti kadar obstajajo različne možnosti. Morda obstaja razlog za neke vrste usmeritve glede preverjanja kraja uporabnikov, zlasti kadar izvajalec ravna v dobri veri, vendar bi bilo pred tem potrebno potrdilo o pomembnosti težave. Člen 29a Šeste direktive Svetu omogoča, da sprejme izvedbene ukrepe, in je lahko ustrezen instrument, če je utemeljen.

3.4. Zemljepisna razčlenitev

Čeprav se e-poslovanje pojmuje kakor dejavnost rez meja, so v resnici mnogi primeri, ko mednarodni izvajalec ločuje uporabnike zemljepisno. Vzroki za to so

⁹ Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o začasnih spremembah Uredbe (EGS) št. 218/92 o upravnem sodelovanju na področju neposredne obdavčitve (DDV) v zvezi z dodatnimi ukrepi glede elektronskega poslovanja (UL L 264, 15.10.2003, str. 1).

lahko različni, skupaj s poslovnimi cilji, avtorskimi pravicami ali drugimi regulativnimi obveznostmi. Za izvajalca je zaradi zemljepisne razčlenitve lahko tudi lažje urejati zadeve v zvezi z DDV na ravni EU.

Kadar se ugotovi, da je uporabnik, ki dostopa do spletne strani, iz kraja v EU (morda na podlagi programske opreme, ki zemljepisno opredeli uporabnika), je ta samodejno usmerjen na spletno stran EU, na kateri so obveznosti obračuna DDV del običajnih postopkov poslovanja. V večini primerov to deluje brez težav, prednost pa je zagotavljanje, da so uporabniki iz EU pravilno obravnavani v uvezi z DDV, saj so ločeni od drugih podjetij.

Ni preveč lahko zaobiti tega sistema, vendar se z nekaj volje in znanja to lahko doseže. Spodbuda za to je lahko večja izbira ali bolj ugodne cene (česar se ne da vedno pripisati DDV) ali zgolj nepokornost. Ne glede na razlog pa je posledica ta, da uporabnik iz EU prejme obdavčljivo storitev iz vira, ki ni opremljen za poslovanje v EU. Ni dokazov za to, da bi to bil razširjen pojav, vendar pa lahko povzroči težave davkoplačevalcu, ki sicer izpolnjuje svoje obveznosti.

Ker v Direktivi ni omejitve, to pomeni, da obveznost obračuna davka izhaja že iz ene transakcije. Izvajalcem je težko takoj ugotoviti, da gre za transakcije „prelivanja“, in posledično postanejo zanje odgovorni. Gre za posledico, ki je ni bilo mogoče ustrezno predvideti ob uvedbi Direktive in za katero ni nobenega ustreznega predpisa.

Zaradi praktičnih razlogov bi bilo treba davčne uprave spodbujati, da te občasne ali nenamerne transakcije, dokler ostanejo v tem okviru, pravilno razumejo in jih obravnavajo glede na pomembnost in sorazmernost. Če bi bilo treba, bi lahko za zagotovitev skladnosti in doslednosti Odbor za DDV obravnaval pravilno obravnavo, ki bi bila po potrebi potrjena z uporabo člena 29a.

3.5. Davčni status uporabnika

Preverjanje davčnega statusa uporabnika je bistveno za vsako davčno odločitev in Direktiva ne da nobene smernice glede načina, kako naj izvajalci to razločujejo. V ta namen se določba o elektronsko zagotovljenih storitvah na splošno ne razlikuje od katere koli druge obdavčljive transakcije in ponudnik mora izbirati na podlagi vseh razpoložljivih podatkov. Edini vidik, glede katerega so te storitve posebne, je skoraj trenutna narava večine e-storitev, pri katerih je malo časa za razmislek o odločitvi ali za njeno prilagoditev za nazaj.

Nekateri izvajalci so menili, da bi jim moralo biti dovoljeno razlikovanje le na podlagi podatkov, ki se jih da takoj preveriti glede na podatke v sistemu izmenjave podatkov s področja DDV (SIPDDV). Čeprav se to zdi na splošno ustrezno, pa obstaja več zadržkov. Medtem ko je SIPDDV spletna storitev, ki omogoča takojšnjo potrditev veljavnosti identifikacijske številke za DDV uporabnika, pa sploh ni za pričakovati, da bi lahko bila dokončno vodilo glede davčnega statusa. Gre le za en element v okviru širšega procesa. Trenutno SIPDDV zagotavlja način za identifikacijo podjetja, kadar pa ne obstaja preverljiva številka DDV, to v večini primerov že na prvi pogled pokaže, da ponudnik ne posluje z izvajalcem, ki je davčni zavezanec. Komisija si bo še naprej prizadevala izboljšati kakovost in funkcionalnost

SIPDDV. Pred kratkim se je Komisija v odgovor na zahteve podjetij posvetila obravnavi zahtevkov za preverjanje v svežnju.

Kljub temu je morda potrebno jasno in skladno določiti, do katere stopnje je preverjanje na splošno sprejemljivo pri spletnem poslovanju. Nekatere države članice so se že strinjale, da bo za trenutne transakcije v majhni vrednosti zadostna preprosta izjava uporabnika, da pa to morda ne bo sprejemljivo za vse uprave.

To vprašanje bo treba še dodatno proučiti, zlasti če so bili predloženi dokazi, da je treba elektronsko zagotovljene storitve posebno obravnavati.

3.6. Vprašanja enakovrednosti

Kakor je že bilo navedeno, so se poslovne dejavnosti, zajete v Direktivi, razširile. V nekaterih primerih je bila ta razširitev posledica rasti poslovanja, pri kateri trg takoj sprejme nove aplikacije. V drugih pa je to bilo posledica prehoda iz tradicionalnih na digitalne medije. V založništvu bodo posledice verjetno velike in dolgoročne.

Za to panogo so bile koristne določbe o znižani stopnji DDV za tiskana gradiva v Prilogi H k Šesti direktivi. Dobri učinki tega ukrepa so dosegli splošno odobravanje in so se na splošno pokazali kakor trajnostni prispevek k splošnim ciljem javne politike. V razpravi o direktivi iz leta 2002 se je pogosto pojavilo vprašanje, ali bi lahko enakovredni ukrepi veljali za spletno založništvo zaradi nevtralnosti glede različnih distribucijskih poti. Vendar bi prava narava premika k digitalizaciji povzročila mnogo ovir. Elektronsko izdajanje odpira vrata mnogim funkcijam, ki storitev vse bolj oddaljujejo od običajnega tiskanja ter je v toku splošnega elektronskega komuniciranja in distribucije. Zaman bi bilo zaradi posebne davčne obravnave poskušati opredeliti in poiskati kategorijo spletne vsebine, ki bi se neposredno nanašala na tiskano gradivo.

Digitalizacija se bo nadaljevala, ta panoga pa je pred obdobjem prehoda. Bralcev časopisov je vse manj in celo prihodki od oglaševanja se ne povečujejo zaradi razvoja spletnih sredstev. Knjižne vsebine se da zlahka (vsaj tehnično) in množično digitalizirati. Uporabniki vse bolj uporabljajo digitalne vsebine, ki so bile oblikovane z namenom spletne distribucije. Pobuda Komisije v zvezi z digitalnimi knjižnicami¹⁰ potrjuje resničnost tega procesa ter potrebo po obravnavi izzivov v zvezi z evropsko kulturno dediščino in zakladnico znanstvenih dognanj.

Zdi se, da je težko predvideti način, kako bi davčne ukrepe s koristjo uvedli na tem področju. Določbe o znižani stopnji v Prilogi H se ne da preprosto prenesti na digitalno področje. Vendar pri prehodu na digitalizacijo ni ničesar, kar bi povzročalo dvome glede nadaljnje uporabe znižane stopnje DDV za tiskano gradivo. Kljub temu se v resničnosti povečuje nepovračljiv DDV, ki ga krijejo institucije, kakor so univerze in knjižnice. Čeprav se Komisija tega zaveda, pa meni, da to poročilo ni pravo mesto za obravnavo tega vprašanja.

¹⁰ COM(2005) 465 konč. z dne 30. septembra 2005 – Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu, Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru in Odboru regij z naslovom „i2010 : Digitalne knjižnice“.

3.7. Igre na srečo in loterija

Pomembna rast od leta 2003 je bila na področju spletnih iger na srečo, loterije in stav.

V mnogih primerih to vključuje spletne elektronske igre na srečo ali elektronsko platformo, na kateri sodelujoči igralci zastavijo denar ali igrajo za delež zbranega denarja. Pogosto ponudnik storitve nima vloge „igralnice“ ali ponudnika storitev sprejemanja stav, temveč ima zaslužek od plačila, ki temelji na dostopu ali uporabi. Storitve, ki je ponujena, je brez dvoma obdavčljiva elektronska storitev iz Direktive, za katero je treba obračunati DDV.

Storitve prejemanja stav in iger na srečo so oproščene DDV po členu 13(B)(f) Šeste direktive, vendar le, kadar zanje veljajo pogoji in omejitve, ki jih določijo posamezne države članice. To državam članicam omogoča, da izberejo tiste dejavnosti, ki jih želijo oprostiti davka, vendar je treba obračunati DDV za tiste dejavnosti prejemanja stav in iger na srečo, ki niso izrecno oproščene davka. Vendar je obseg diskrecijske pravice omejen z načelom nevtralnosti, kar je opredeljeno v različnih sodbah Sodišča Evropskih skupnosti¹¹.

Kraj obdavčitve za stave in igre na srečo, ki ji elektronsko zagotavljajo ponudniki, ki nimajo sedeža v EU, je kraj, kjer je uporabnik storitve prijavljen, obdavčitev pa je določena glede na način, kako se oprostitve davka uporablja v državi članici uporabnika. Kadar storitev zagotovi izvajalec s sedežem v državi članici, je kraj obdavčitve tudi kraj, v katerem ima izvajalec sedež, davčna obravnava pa je določena glede na način, kako država članica uporablja oprostitve davka.

Kadar igre na srečo niso oproščene davka, je Sodišče Evropskih skupnosti opredelilo način obračuna DDV v zadevi C-38/93¹², po katerem naj bi bila davčna osnova enaka neto prejemkom iz opravljene storitve, ne pa skupni vloženi znesek. Vendar ta razlaga temelji na posamičnih dejavnikih, ki so prisotni v tej zadevi, drugod¹³ pa je Sodišče izrazilo drugačno mnenje glede nekaterih dejavnosti iger na srečo.

Kadar gre za uporabo teh razsodb pri spletnih igrah na srečo in stavah, je morda treba še pojasniti pravilno razlago teh razsodb, zlasti kadar se zdi, da različna obravnava na ravni države članice po nepotrebnem obremeni izvajalca, ki sicer izpolnjuje svoje davčne obveznosti. To bi bilo to treba še dodatno proučiti, zlasti kadar se spremenijo veljavna pravila o kraju obdavčitve za spletne storitve, ki jih opravi izvajalec s sedežem v EU.

3.8. Vodenje evidence in dostop do podatkov

Pri izvajalcih, ki nimajo sedeža v EU, člen 26c.B(9) Šeste direktive o vodenju evidence in dostopu do podatkov odraža dejstvo, da ti ne bodo imeli sedeža v EU. Običajni postopki preverjanja in revizije, ki se uporabljajo za pregled izvajanja obveznosti, niso ustrezni, kadar podjetje posluje iz oddaljenega kraja. Ta oddaljenost že sama povzroča težave in Direktiva jo obravnava zelo neposredno, tako da

¹¹ Npr. Združeni zadevi C453/02 in 462/02 (Linneweber) in zadeva C-283/95 (Fischer).

¹² Glawe proti Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst – zadeva C-38/93.

¹³ Town and Country Factors Limited proti Commissioners of Customs and Excise – zadeva C-498/99.

preprosto zahteva, da podjetja vodijo dovolj podrobno evidenco, ki jo uporabijo pri napovedi za odmero davka. Ta evidenca mora biti zadevnim davčnim upravam, ki zanjo zaprosijo, na voljo v elektronski obliki, hraniti pa jo je treba 10 let.

Ni bilo opaziti, da bi podjetja imela težave pri izpolnjevanju teh obveznosti. Prav tako niso davčne uprave navedle, da so imele težave pri preverjanju pravilnosti prijav DDV, predloženih v okviru posebne ureditve. Podobna določba v členu 22a Šeste direktive davčnim upravam na splošno dovoljuje, da opravijo revizijo evidence na daljavo. Ker o težavah uprav ni poročil, je to morda treba razumeti v okviru dejstev, da ni dokazov, da so države članice uporabljale te določbe sistematično.

4. SKLEPNE UGOTOVITVE

Pri spremljanju izvajanja Direktive v praksi od leta 2003 naprej so bili redni in poglobljeni stiki z državami članicami ter mnogimi zadevnimi izvajalci. Komisiji so omogočili, da opredeli vprašanja, ki bi bila lahko vzrok za pomisleke, in spremlja njihov nadaljnji razvoj. Večinoma so se izkazala kakor vprašanja sorazmerno majhnega pomena ali kakor vprašanja, katerih rešitve se bodo našle drugod. Po potrebi bo Komisija še naprej spremljala ta vprašanja, da bi zagotovila njihovo ugodno razrešitev.

Vendar se da z gotovostjo ugotoviti, da bi lahko neopravljeno podaljšanje veljavnosti Direktive imelo večje negativne posledice za vse zainteresirane stranke. Izkušnje zadnjih treh let ne morejo privedi do drugačne ugotovitve. Predlagano podaljšanje bi omogočilo uskladitev sistema za izvajalce, ki nimajo sedeža v EU, z bolj splošnim sistemom „vse na enem mestu“. Nekatera tehnična vprašanja, ki so bila navedena zgoraj, so po svoji naravi horizontalna in so bolj ustrezno obravnavana v širšem okviru.

Na poti k popolni uvedbi sistema „vse na enem mestu“ bo Komisija pri izvajanju sistema e-storitev še naprej upoštevala izkušnje uprave in poslovnih subjektov.