



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΜΣ: Δημόσια Διοίκηση

Κατεύθυνση: Δίκαιο, Τεχνολογία και Οικονομία

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Χάνος Αντώνιος

Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια: Δουρούκη Αναστασία

Θέμα: << Φορολογική εναρμόνιση και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας>>



Αθήνα, Νοέμβριος 2015

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ABSTRACT

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΜΕΡΟΣ 1^ο - ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ:ΦΠΑ

- I. ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ
- II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ Ε.Ε.
 - 1. ΓΕΝΙΚΑ
 - 2. ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ - ΦΠΑ
 - 3. ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ
- III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ
- IV. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ
- V. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΦΠΑ
- VI. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΦΠΑ

ΜΕΡΟΣ 2^ο - ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΦΠΑ

- I. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ
- II. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- III. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
- IV. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ
- V. ΕΚΠΤΩΣΗ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- VI. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
ΑΥΟ	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
βλ.	Βλέπε
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΔΥΟ	Ειδική Διάταξη Υπουργού Οικονομικών
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΛΤΑ	Ελληνικά Ταχυδρομεία
ΕΤΚ	Εθνικός Τελωνιακός Κώδικας
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΦΠΑ	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
ν.	Νόμος
νπδδ	νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου
περ.	Περίπτωση
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Εγκύκλιος ή Απόφαση
ΣΕΚ	Συνθήκη Ευρωπαϊκής Κοινότητας
σελ.	Σελίδα
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣυνΘΕΚ	Συνθήκη Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΦΚΕ	Φόρος Κύκλου Εργασιών
ΦΜΑ	Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ABSTRACT

The adoption of value added tax as a common system of taxation by the Member States of the European Union, seen as the biggest tax innovation of 20th century.

This paper attempts to study tax harmonization and tax added value through two parts, the first part deals with the harmonization of indirect taxes in particular the value added tax, while the second part deals with the basic content of the 6th Directive VAT (77/388/EEC as applicable after modifications and additions, and as has been transposed with the VAT code), which is the most important Community instrument for enforcing the system of value added tax as a public system of taxation between Member States of the European Union.

In particular, in the first part examines the concept of tax harmonization and the importance of indirect taxation in the European Union and in Greece. Moreover, listed the key features of the value-added tax as and the formats in which he is distinguished, while in a final stage analyzed the positive and the negative effects of that tax on the economy. The second part defines the concepts of subject and object to tax as well as the concept of taxable value, and then presents the tax rates, exemptions, discount and tax refund and special regimes.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η υιοθέτηση του φόρου προστιθέμενης αξίας ως κοινό φορολογικό σύστημα από τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θεωρείται ως η μεγαλύτερη φορολογική καινοτομία του 20^{ου} αιώνα.

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται η μελέτη της φορολογικής εναρμόνισης και του φόρου προστιθέμενης αξίας μέσα από δύο μέρη, εκ των οποίων το πρώτο μέρος πραγματεύεται την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και ειδικότερα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ενώ το δεύτερο μέρος πραγματεύεται το βασικό περιεχόμενο της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει μετά από τροποποιήσεις και συμπληρώσεις, και όπως έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο με τον Κώδικα ΦΠΑ), η οποία αποτελεί τη σπουδαιότερη κοινοτική πράξη για την επιβολή του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας ως κοινό φορολογικό σύστημα μεταξύ των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ειδικότερα, στο πρώτο μέρος εξετάζεται η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης καθώς και η σημασία της για τους έμμεσους φόρους τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στην Ελλάδα. Επιπροσθέτως, αναφέρονται τα βασικά χαρακτηριστικά που παρουσιάζει ο φόρος προστιθέμενης αξίας καθώς και οι μορφές στις οποίες αυτός διακρίνεται, ενώ σε ένα τελικό στάδιο αναλύονται οι θετικές αλλά και οι αρνητικές επιδράσεις του φόρου αυτού στην οικονομία. Στο δεύτερο μέρος προσδιορίζονται οι έννοιες του υποκειμένου και του αντικειμένου στο φόρο καθώς και η έννοια της φορολογητέας αξίας, ενώ στη συνέχεια παρουσιάζονται οι φορολογικοί συντελεστές, οι περιπτώσεις απαλλαγής και έκπτωσης του φόρου και τα ειδικά καθεστάτα.

Κατακλείδα της εργασίας αποτελεί η παράθεση συμπερασματικών σκέψεων.

ΜΕΡΟΣ 1^ο

ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ: ΦΠΑ

I. ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ

Με τον όρο φορολογική εναρμόνιση σε μία οικονομική ένωση, εννοούμε τη διευθέτηση των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών της, έτσι ώστε αυτά να είναι συμβατά μεταξύ τους και να συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της ένωσης. Ο κύριος στόχος μιας οικονομικής ένωσης είναι η βελτίωση της ευημερίας των πολιτών των κρατών-μελών της, η οποία μπορεί να επέλθει με τη βελτίωση της κατανομής των πόρων και της διανομής του εισοδήματος αλλά και με την οικονομική μεγέθυνση των κρατών-μελών της.

Η φορολογική εναρμόνιση ανάλογα με το βαθμό ενοποίησης που επιδιώκουν τα κράτη-μέλη της ένωσης, δύναται να λάβει διάφορες μορφές. Ειδικότερα, μπορεί να είναι μερική ή ονομαστική. Στην περίπτωση που η φορολογική εναρμόνιση χαρακτηρίζεται ως μερική, εναρμονίζονται συγκεκριμένοι μόνο από τους στόχους των κρατών-μελών και όχι το σύνολο τους. Αυτό σημαίνει πως σε όλα τα κράτη-μέλη υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή των φόρων που εμποδίζουν τη λειτουργία της ένωσης, όμως είναι στη δική τους διακριτική ευχέρεια η επιβολή οποιουδήποτε άλλου φόρου επιθυμούν. Στη δεύτερη περίπτωση όπου η φορολογική εναρμόνιση χαρακτηρίζεται ως ονομαστική, τα κράτη-μέλη επιβάλλουν τους ίδιους φόρους χωρίς, όμως, οι φόροι αυτοί να επιβάλλονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη-μέλη.

Επεκτείνοντας το συλλογισμό μας, θα λέγαμε ότι σε ένα απώτερο στάδιο ενοποίησης, εκείνο της οικονομικής και πολιτικής ένωσης, είναι πολύ πιθανό να απαιτείται πλήρης φορολογική εναρμόνιση, ταύτιση, δηλαδή, των φόρων που επιβάλλονται. Αυτό πρακτικά σημαίνει πως τα κράτη-μέλη ακολουθούν την ίδια φορολογική πολιτική, επιβάλλοντας τους ίδιους φόρους, στις ίδιες φορολογικές βάσεις, με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές.

Λίγοι είναι εκείνοι που θα μπορούσαν να αντικρούσουν το επιχείρημα ότι η φορολογική εναρμόνιση είναι μια διαδικασία που εμφανίζει αρκετές δυσκολίες.¹ Αρκεί να αναλογιστεί κανείς πως με τη φορολογική εναρμόνιση τα κράτη-μέλη παραχωρούν στην οικονομική ένωση, έστω και σε έναν ελάχιστο βαθμό, το δικαίωμα προσδιορισμού των κανόνων της φορολογικής πολιτικής τους, η οποία όμως, αποτελεί ένα στοιχείο της εθνικής κυριαρχίας τους που δύσκολα παραχωρείται, αφού μέσω αυτής κατορθώνουν την επίτευξη των εθνικών τους στόχων. Μάλιστα, μια παράμετρος που δυσκολεύει ακόμα περισσότερο τη διαδικασία της φορολογικής εναρμόνισης στα κράτη-μέλη της ΕΕ είναι η ομοφωνία που απαιτείται από το Συμβούλιο των Υπουργών για τη λήψη μέτρων που έχουν προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Με δεδομένο, λοιπόν, ότι απαιτείται ομοφωνία των μελών του Συμβουλίου και όχι απλά πλειοψηφία, καθίσταται σαφές πως ακόμη και ένα κράτος-μέλος είναι ικανό να σταθεί τροχοπέδη στη φορολογική εναρμόνιση

¹ Τάσος Ν., *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*, σελ.529.

II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΕ

1. ΓΕΝΙΚΑ

Με σκοπό την πολιτική ολοκλήρωση και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων της Ένωσης, τα κράτη-μέλη της έχουν υιοθετήσει συγκεκριμένες οριζόντιες πολιτικές², συμπεριλαμβανομένης της κοινής φορολογικής πολιτικής, η οποία αν και αρχικά είχε ως αυτοσκοπό το σεβασμό της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, στην πορεία ξεπέρασε τις απαιτήσεις αυτές και με την επιβολή του συστήματος του ΦΠΑ κατόρθωσε να καταργήσει τα φορολογικά σύνορα και να αντικαταστήσει το σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα φορολογίας.

Αξίζει να αναφέρουμε ότι στην ιδρυτική συνθήκη της Κοινότητας³ δεν προβλεπόταν κοινή φορολογική πολιτική των κρατών-μελών. Άλλωστε, τα φορολογικά τους συστήματα διέφεραν σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους, οπότε αν εξομοιώνονταν απευθείας, χωρίς να έχουν πρώτα γίνει οι απαραίτητες διεργασίες για να μετριάσουν οι συγκρούσεις των εθνικών συμφερόντων, θα κινδύνευε σοβαρά η βιωσιμότητα της Κοινότητας⁴. Η ανομοιογένεια όμως αυτή, που σήμαινε διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις, οδηγούσε στη δημιουργία παρεκκλίσεων στους όρους του εμπορίου και του ανταγωνισμού, γι' αυτό και εμφανίστηκε επιτακτική η ανάγκη για φορολογική εναρμόνιση.

Η φορολογική εναρμόνιση στην ΕΕ αποτελεί μια διαδικασία συνεργασίας και συμβιβασμού των κρατών μελών και στοχεύει στην ύπαρξη και την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς⁵, η οποία εξασφαλίζει την ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών και υπηρεσιών, την ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων και

² Είναι οι στόχοι που τίθενται, τα μέσα που χρησιμοποιούνται και τα μέτρα που παίρνονται από κοινού από τα κράτη-μέλη της Ένωσης για να ενισχύσουν και συμπληρώσουν τις πολιτικές τους σε πέντε μεγάλα πεδία, αυτά της περιφερειακής πολιτικής, κοινωνικής πολιτικής, φορολογικής πολιτικής, πολιτικής ανταγωνισμού και πολιτικής περιβάλλοντος. βλ. Μούσης Ν., *Ευρωπαϊκή Ένωση* σελ.213

³ Γνωστή και ως Συνθήκη της Ρώμης, διότι υπεγράφη στη Ρώμη.

⁴ <<Κοινότητα>> ή <<Έδαφος της Κοινότητας>> είναι το εσωτερικό των κρατών-μελών, όπως αυτό καθορίζεται για κάθε κράτος-μέλος στο άρθρο 227 της Ιδρυτικής Συνθήκης.

⁵ Σύμφωνα με το άρθρο 26 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 14 ΣυνθΕΚ) «η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συνθήκης».

κεφαλαίων, την απαγόρευση των διακρίσεων⁶ και την επίτευξη όρων υγιούς ανταγωνισμού. Έτσι, δόθηκε εξ' αρχής ιδιαίτερη έμφαση στη φορολογική ουδετερότητα.

Με τον όρο φορολογική ουδετερότητα εννοούμε την ίση φορολογική μεταχείριση των εθνικών προϊόντων και των εισαγόμενων από άλλα κράτη-μέλη. Εφόσον λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα για να εξαλειφθούν τα εμπόδια στις οικονομικές συναλλαγές μέσα στην Ένωση, εξασφαλίζεται η φορολογική ουδετερότητα και συνεπώς εξασφαλίζονται και οι θεμελιώδεις ελευθερίες που προαναφέρθηκαν. Με αφετηρία τη θέση αυτή, πρέπει να τονίσουμε ότι οι κυβερνήσεις μπορούν βασιζόμενες στην αρχή της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας, να διαμορφώνουν το φορολογικό τους σύστημα σύμφωνα με τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν. Αρκεί φυσικά οι αντίστοιχες εθνικές ρυθμίσεις να μην αντίκεινται σε κανόνες που θεσπίζει το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο. Συνεπώς, η φορολογική ουδετερότητα που απαιτεί η εσωτερική αγορά, δεν έχει την έννοια της υποχρεωτικής εφαρμογής όμοιων φορολογικών ρυθμίσεων σε όλα τα κράτη-μέλη της Ένωσης, αλλά την ανάγκη της διαμόρφωσης των φορολογικών αυτών συνθηκών που δε θα επηρεάζουν τη συμπεριφορά όσων δραστηριοποιούνται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.

Με δεδομένα τα παραπάνω, καθίσταται σαφές πως η φορολογική εναρμόνιση στην ΕΕ είναι αναγκαία για εκείνα μόνο τα φορολογικά στοιχεία των κρατών-μελών της, που παρεμποδίζουν την ορθή λειτουργία και τους στόχους της. Διότι, όσο πιο ελεύθερα λειτουργεί η αγορά, τόσο πιο αποτελεσματική γίνεται και τόσο περισσότερο αυξάνει η οικονομική ευημερία. Γι' αυτό πέρα από τη φορολογική ουδετερότητα, δόθηκε επίσης μεγάλη σημασία και στην ανάγκη εναρμόνισης των έμμεσων φόρων.

Έμμεσοι φόροι ονομάζονται οι φόροι που επιβάλλονται επί του αντικειμένου του φόρου, χωρίς να συναρτώνται προς τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Σύμφωνα με το κριτήριο της οικονομικής επίπτωσης, έμμεσοι καλούνται οι φόροι τους οποίους άλλος τους καταβάλλει στο δημόσιο ταμείο

⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 90 ΣυνΘΕΚ) <<Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα>>.

(φορολογικός οφειλέτης) ενώ άλλος (τρίτος) υφίσταται τελικώς το σχετικό βάρος.⁷ Οι έμμεσοι φόροι δαπάνης διακρίνονται ανάλογα με τον αριθμό των αγαθών που επιβαρύνουν, σε: α) γενικούς φόρους, οι οποίοι επιβαρύνουν καταρχήν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, πλην των ρητώς εξαιρουμένων και β) ειδικούς φόρους, οι οποίοι επιβαρύνουν ορισμένα μόνο αγαθά και υπηρεσίες. Η έμμεση φορολογία αποτελεί ένα μέσο φορολογικής πολιτικής⁸ που χρησιμοποιείται για να εξυπηρετήσει τους σκοπούς της βελτίωσης της διανομής του εισοδήματος και της σταθεροποίησης του γενικού επιπέδου τιμών καθώς και για τον περιορισμό της πολυτελούς κατανάλωσης.

Οι φόροι αυτοί, θεωρούνται στοιχείο του κόστους και της τιμής πώλησης, γιατί σχετίζονται με συναλλαγές και επιβαρύνουν συνήθως τον κύκλο εργασιών, την παραγωγή ή την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών. Οπότε, αν υφίστανται διαφορές ως προς τη διάρθρωση, τους φορολογικούς συντελεστές ή ως προς την αρχή επιβολής τους ανάμεσα στα κράτη-μέλη, είναι δυνατό να επηρεάζουν την άριστη κατανομή των πόρων και τη διανομή του εισοδήματος, αφού μ' αυτόν τον τρόπο νοθεύεται ο ανταγωνισμός. Αυτή η ανομοιογένεια που μόλις περιγράψαμε, οδηγεί σε διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις, επηρεάζοντας τις σχετικές τιμές των αγαθών και υπηρεσιών και στρεβλώνοντας τον ανταγωνισμό. Απότοκος όλης αυτής της διαδικασίας είναι να προτιμώνται τα αγαθά με τη μικρότερη επιβάρυνση και έτσι να δημιουργούνται εμπόδια στην εσωτερική αγορά.

Θα αποτελούσε σοβαρή παράλειψη να μην τονίσουμε ότι οι απαιτήσεις αυτές για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων μεταβλήθηκαν παράλληλα με την εξελικτική πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Πιο συγκεκριμένα, ενώ αρχικά ήταν αναγκαία μόνο η διάρθρωση των φόρων κύκλου εργασιών, ώστε να υπάρξει φορολογική ουδετερότητα και να επιβαρυνθούν εξίσου εγχώρια και εισαγόμενα αγαθά και υπηρεσίες του ενδοκοινοτικού εμπορίου, αργότερα με αφορμή την απόφαση για χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού από ίδιους πόρους, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται εισφορές από τα έσοδα του ΦΠΑ, σημειώθηκε πρόοδος και όσον αφορά την εναρμόνιση της

⁷ Φορτσάκης Θ. - Σαββαΐδου Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, σελ.29.

⁸ Τα μέσα φορολογικής πολιτικής χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της βελτίωσης της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου, της σταθερότητας του γενικού επιπέδου τιμών και του περιορισμού της πολυτελούς κατανάλωσης. Βαβούρας Ι., *Οικονομική Πολιτική*, σελ.41.

φορολογικής βάσης αυτού. Μάλιστα, μία δεκαετία μετά την Οδηγία για ομοιόμορφη φορολογική βάση, επισημάνθηκε και η ανάγκη προσέγγισης των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η εναρμόνιση των οποίων είχε αναγνωρισθεί συγχρόνως με την ανάγκη εναρμόνισης του ΦΚΕ.

Ακόμη, η πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς που επιτρέπει στους καταναλωτές να αγοράζουν εμπορεύματα σε οποιοδήποτε κράτος-μέλος και να τα εισάγουν στη χώρα τους χωρίς συνοριακούς ελέγχους, συντέλεσε στην επίτευξη κάποιας προόδου όσον αφορά τη σύγκλιση των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών. Συγκεκριμένα, ο φόβος φοροδιαφυγής και ανάπτυξης παράνομου διασυνοριακού εμπορίου ώθησε τα κράτη-μέλη να θεσπίσουν κάποια ελάχιστα όρια στους συντελεστές τόσο του ΦΠΑ όσο και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.⁹

Τέλος, πρέπει να αναφέρουμε ότι το βασικό άρθρο του πρωτογενούς ευρωπαϊκού δικαίου που παρέχει τη νομική βάση για συντονισμένη δράση σε θέματα έμμεσης φορολογίας, είναι το άρθρο 93 ΣυνθΕΚ (πρώην άρθρο 99 ΣυνθΕΟΚ), το οποίο προβλέπει ρητά την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στο τομέα του φόρου κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και των λοιπών έμμεσων φόρων.

2.ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ - ΦΠΑ

Οι έμμεσοι φόροι που αφορούσαν τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, γεννήθηκαν στην Ευρώπη μετά τον Α΄ παγκόσμιο πόλεμο, εξαιτίας των υψηλών χρηματοδοτικών αναγκών των κρατών κατά την περίοδο εκείνη. Με σκοπό την επιτάχυνση είσπραξης των εσόδων, η Γαλλία υιοθέτησε ένα νέο σύστημα έμμεσων φόρων που επιβλήθηκε στην "προστιθέμενη αξία" των επιχειρήσεων και το οποίο αντικατέστησε το μέχρι τότε καθεστώς του "φόρου επί της παραγωγής".¹⁰ Την περίοδο 1966-1972 όλες οι χώρες της Ευρώπης και

⁹ Τάτσος Ν., *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*, σελ. 525.

¹⁰ Σαπουντζόγλου Γ., *Προβλήματα εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, σελ.24.

ιδιαίτερα της ΕΟΚ, παρουσίασαν μια έντονη νομοθετική δραστηριότητα στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, με αποτέλεσμα την υιοθέτηση του ΦΠΑ.¹¹

Πιο συγκεκριμένα, αμέσως μετά την έναρξη της λειτουργίας της τότε Κοινότητας, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή όρισε μια ομάδα ειδικών, γνωστή ως επιτροπή Neumark¹², με σκοπό να εξετάσει τα συστήματα έμμεσης φορολογίας και ειδικότερα τους σωρευτικούς φόρους που εφάρμοζαν τότε τα πέντε από τα έξι κράτη-μέλη της και να εισηγηθεί τρόπους για την εναρμόνιση τους. Όπως αντιλαμβανόμαστε, το εγχείρημα αυτό ήταν ιδιαίτερα σημαντικό καθώς οι σωρευτικοί και επαναληπτικοί φόροι ήταν ικανοί να επιβαρύνουν την τιμή των αγαθών, ανάλογα με τον αριθμό των σταδίων που μεσολαβούσαν εωςότου φτάσει το προϊόν στον τελικό καταναλωτή. Αυτό σημαίνει ότι ένα προϊόν του οποίου η παραγωγή και η διανομή πραγματοποιούνταν από την ίδια επιχείρηση, είχε μικρότερη επιβάρυνση από το ίδιο προϊόν που για να φτάσει από την παραγωγή στην κατανάλωση, χρειαζόταν τη μεσολάβηση περισσότερων επιχειρήσεων. Απόρροια αυτού του συστήματος ήταν να επιβαρύνονται περισσότερο οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις και να ευνοούνται οι κάθετα οργανωμένες επιχειρήσεις των οποίων τα διάφορα στάδια παραγωγής και διανομής δε φορολογούνταν χωριστά. Οι τελευταίες είχαν με αυτόν τον τρόπο ένα σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, το οποίο θα μπορούσε μέχρι και να αφανίσει μία μικρομεσαία επιχείρηση.

Η επιτροπή Neumark υπέβαλε το 1963 αίτηση στην οποία διαπίστωνε ότι τα συστήματα των σωρευτικών φόρων που εφάρμοζαν τα κράτη-μέλη της Κοινότητας, δεν ήταν ουδέτερα στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, αφού επέβαλαν διαφορετική φορολογική επιβάρυνση στις εισαγωγές απ' ότι στα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα, ενώ ταυτόχρονα δεν επέτρεπαν στις εξαγωγές την επιστροφή του ακριβούς ποσού φόρου με τον οποίο είχαν επιβληθεί τα φορολογούμενα προϊόντα. Κατά συνέπεια, τα κράτη-μέλη υπερφορολογούσαν τις εισαγωγές ενώ επιδοτούσαν τις εξαγωγές, με στόχο να προστατεύσουν τις

¹¹ Η Γαλλία ήταν η πρώτη που εφάρμοσε το ΦΠΑ στις εισαγωγές αγαθών και σε όλα τα στάδια παραγωγής και εμπορίας, εκτός από το λιανικό εμπόριο. Δέκα χρόνια μετά υιοθετήθηκε και από την ΕΟΚ. Η πρώτη που εφάρμοσε το ΦΠΑ στο λιανικό εμπόριο ήταν η Δανία το 1967, παρότι τότε δεν ήταν μέλος της ΕΟΚ. Το παράδειγμα της Δανίας ακολούθησαν λίγο αργότερα η Γαλλία, η Σουηδία, η Ολλανδία και άλλα κράτη-μέλη, ενώ αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές χώρες της Λατινικής Αμερικής και της Δυτικής Αφρικής έχουν υιοθετήσει παρόμοια συστήματα.

¹² Από το όνομα του προέδρου της, καθηγητή Neumark.

εθνικές αγορές. Γι' αυτό το λόγο η επιτροπή πρότεινε την αντικατάσταση των σωρευτικών αυτών φόρων από το σύστημα του ΦΠΑ, που εφαρμοζόταν στη Γαλλία από το 1954 με μεγάλη επιτυχία, καθώς ο φόρος αυτός χαρακτηρίζεται ως ουδέτερος. Ακόμη, διαπίστωσε ότι η ελεύθερη διακίνηση των αγαθών στα πλαίσια της κοινής αγοράς, απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και έτσι πρότεινε να αντικατασταθεί η αρχή της χώρας προορισμού από την αρχή της χώρας προέλευσης, βάσει της οποίας οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών θα υπόκειντο σε μηδενικό συντελεστή αλλά θα επιβαρύνονταν με το φόρο που τους είχε επιβληθεί στη χώρα προέλευσης, τον οποίο οι έμποροι θα μπορούσαν μετά να αφαιρέσουν ως φόρο που έχει προκαταβληθεί κατά το συνηθισμένο τρόπο.

Λαμβάνοντας υπόψιν τις προτάσεις αυτές, το Συμβούλιο Υπουργών της Κοινότητας εξέδωσε στις 11 Απριλίου του 1967 δύο οδηγίες που έθεσαν τις βάσεις του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Ειδικότερα η πρώτη Οδηγία (67/227/ΕΟΚ) καλούσε τα κράτη-μέλη να αντικαταστήσουν το σύστημα του ΦΚΕ με το σύστημα του ΦΠΑ, ενώ η δεύτερη (67/228/ΕΟΚ) καθόριζε το γενικό πλαίσιο δομής και λειτουργίας του νέου φόρου. Οι οδηγίες αυτές, με σκοπό να μετριάσουν τα προβλήματα που πιθανόν να δημιουργούσε ο νέος φόρος, ήταν πολύ γενικές και άφηναν μεγάλα περιθώρια ευελιξίας στα κράτη-μέλη. Έτσι, επέτρεπαν πολλές αποκλίσεις στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, στα υποκείμενα σε αυτόν πρόσωπα, στη φορολογική βάση, στους φορολογικούς συντελεστές, στις απαλλαγές και στα διάφορα ειδικά καθεστώτα. Αυτό είχε ως φυσικό επακόλουθο να υιοθετηθούν από τα κράτη-μέλη, συστήματα ΦΠΑ με τεράστιες διαφορές μεταξύ τους. Μάλιστα, η απόφαση του Συμβουλίου για χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού από ποσοστό των εσόδων του ΦΠΑ, έκανε εντονότερη την ανάγκη για περεταίρω εναρμόνιση του φόρου.

Για τους λόγους αυτούς, δέκα χρόνια αργότερα (17 Μαΐου 1977), το Συμβούλιο Υπουργών εξέδωσε την Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, γνωστή ως 6η Οδηγία¹³, καλώντας τα κράτη-μέλη να εναρμονίσουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, έτσι ώστε ο φόρος να επιβάλλεται στην ίδια βάση και με τους ίδιους κανόνες σε όλα

¹³ Οι αρχές για μια εναρμονισμένη φορολογική βάση τέθηκαν από τη 2^η Οδηγία. Η 6^η, όμως, προσδιόρισε λεπτομερέστερα τη βάση αυτή, αφού ουσιαστικά αντικατέστησε τη 2η, απορροφώντας τις περισσότερες από τις διατάξεις της. Άλλωστε όρισε και ρητά (άρθρο 37) ότι από την έναρξη της εφαρμογής της παύει η ισχύς της 2ης Οδηγίας.

τα κράτη-μέλη. Η 6η αυτή Οδηγία είναι η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ. Σήμερα, η βασική Οδηγία για το κοινό φορολογικό σύστημα του ΦΠΑ, είναι 2006/112/ΕΕ¹⁴, η οποία αντικατέστησε όλες τις αρχικές οδηγίες.

Έπειτα από την κατάργηση των τελωνειακών διαδικασιών το Συμβούλιο αποφάσισε να ισχύει η αρχή φορολόγησης με βάση τη χώρα προορισμού, ζητώντας παράλληλα από την Επιτροπή να μελετήσει τρόπους για την εισαγωγή ενός οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ, με βάση την αρχή της χώρας προέλευσης. Η αρχική πρόθεση ήταν το νέο αυτό σύστημα που χαρακτηρίστηκε ως μεταβατικό, να ισχύει από την αρχή του 1993 έως το τέλος του 1996, διατηρώντας την αρχή της χώρας προορισμού, αφού έτσι θα βοηθούσε να αποκτηθεί εμπειρία και να προετοιμαστεί το έδαφος για την καθιέρωση του ΦΠΑ με βάση την αρχή της χώρας προέλευσης. Ο στόχος αυτός, όμως, δεν επετεύχθη με αποτέλεσμα να ισχύει μέχρι και σήμερα, η αρχή της χώρας προορισμού.

Επιπροσθέτως, το Συμβούλιο αποφάσισε κατά το μεταβατικό καθεστώς να καταργηθεί ο προσαυξημένος συντελεστής και να περιορισθεί συνεπώς ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών σε δύο, έναν μειωμένο και έναν κανονικό, θέτοντας συγχρόνως κατώτατα όρια για το ύψος των συντελεστών αυτών. Συγκεκριμενοποιώντας, όρισε ότι ο μειωμένος συντελεστής που αφορά τρόφιμα, φάρμακα και ορισμένα άλλα είδη βασικής ανάγκης, τα οποία φυσικά είναι κοινά για όλα τα κράτη-μέλη, δε μπορεί να είναι χαμηλότερος από 5%. Μάλιστα, τα κράτη-μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά και μόνο, ορισμένα είδη και υπηρεσίες κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα. Επιτρέπεται για μια μεταβατική περίοδο η διατήρηση των υφισταμένων μηδενικών και <<εξαιρετικά μειωμένων>> (κάτω του 5%) συντελεστών, καθώς και των μειωμένων συντελεστών που ισχύουν για τη στέγαση -εκτός από τις εργατικές κατοικίες- τις υπηρεσίες εστιατορίου και τα παιδικά ενδύματα και υποδήματα.¹⁵ Ο κανονικός συντελεστής που αφορά όλα τα υπόλοιπα αγαθά, δε μπορεί να είναι

¹⁴ Τροποποιημένη από την Οδηγία 2010/88/ΕΕ.

¹⁵ Μούσης Ν., *Ευρωπαϊκή Ένωση, δίκαιο, οικονομία, πολιτική*, σελ.281.

κατώτερος του 15%. Στην πραγματικότητα ο κανονικός συντελεστής ποικίλει μεταξύ 15% και 27% στα είκοσι επτά κράτη-μέλη.¹⁶

Τέλος, πρέπει να τονίσουμε ότι ενόψει των δυσκολιών που υπήρχαν και έπειτα από πολυάριθμες προσπάθειες για περαιτέρω εναρμόνιση του συστήματος, η Επιτροπή πρότεινε το 2000, να δοθεί μεγάλη βαρύτητα στο ισχύον μεταβατικό σύστημα και επικεντρώθηκε στη βελτίωση της λειτουργίας αυτού του συστήματος χωρίς βέβαια, αυτό να σημαίνει ότι έπαψε να στοχεύει σε ένα οριστικό καθεστώς. Άλλωστε, όπως ορίζει και το άρθρο 402 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ <<το καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών που προβλέπεται από την παρούσα Οδηγία έχει μεταβατικό χαρακτήρα και θα αντικατασταθεί από οριστικό καθεστώς, που θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών στο κράτος μέλος καταγωγής>>.

3. ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ

Στην κατηγορία των έμμεσων φόρων, πέρα από το ΦΠΑ, υπάγονται και κάποιοι μεγάλοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση συγκεκριμένων αγαθών και αποφέρουν υψηλά έσοδα στα κράτη-μέλη. Κατά συνέπεια οι ειδικοί αυτοί φόροι είναι ικανοί να πλήξουν έναν περιορισμένο αριθμό προϊόντων με ένα φορολογικό βάρος αρκετά μεγαλύτερο από αυτό που φέρουν τα περισσότερα προϊόντα, τα οποία επιβαρύνονται μόνο με το ΦΠΑ, του οποίου οι συντελεστές είναι λίγοι και χαμηλοί. Στην περίπτωση που καταργούνταν οι διάφοροι ειδικοί φόροι που υπάρχουν στα κράτη-μέλη της Ένωσης, θα ήταν επιτακτική η ανάγκη αντιστάθμισης των εσόδων που θα χάνονταν από την κατάργησή τους, με μία σημαντική αύξηση των συντελεστών του ΦΠΑ, η οποία, όμως, θα αποτελούσε γενεσιουργό αίτια για πληθωριστικές τάσεις στις οικονομίες των κρατών-μελών. Για παράδειγμα, τα επεξεργασμένα καπνά και τα ορυκτέλαια φέρουν με ευκολία σημαντικούς φόρους, οι οποίοι αποφέρουν κατά μέσο όρο περισσότερα από 10% των φορολογικών εσόδων

¹⁶ βλ. Παράρτημα Α.

των κρατών-μελών. Άλλωστε οι ειδικοί φόροι αποτελούν ένα εύκαμπτο στοιχείο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους, αφού μπορούν πολύ εύκολα να χρησιμοποιηθούν εάν προκύψει ανάγκη για αύξηση των φορολογικών του εσόδων. Αυτό που πρέπει να τονίσουμε είναι ότι οι ειδικοί φόροι είναι μεμονωμένοι και γι' αυτό το λόγο είναι ικανοί να προσαρμόζονται με ιδιαίτερη ευκολία στις διάφορες οικονομικές, κοινωνικές και διαρθρωτικές ανάγκες ενός κράτους. Επιπροσθέτως, είναι ικανοί να πλήττουν ιδιαίτερα ορισμένα προϊόντα, των οποίων την κατανάλωση θέλει να περιορίσει ένα κράτος. Ειδικότερα, τα τσιγάρα και τα αλκοολούχα ποτά για λόγους δημόσιας υγείας και τα προϊόντα πετρελαίου για λόγους οικονομίας και μείωσης της ενεργειακής εξάρτησης.

Ενώ, όμως, έπρεπε να διατηρηθούν μερικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης μέσα στην ΕΕ, έπρεπε παράλληλα να εξασφαλιστούν δύο όροι για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς. Έτσι, έπρεπε αρχικά να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις των ειδικών φόρων ώστε να καταργηθούν οι φορολογήσεις που έπλητταν άμεσα ή έμμεσα περισσότερο τα εισαγόμενα σχετικά με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα και έπειτα να εναρμονιστούν οι συντελεστές τους έτσι ώστε να εκλείψουν στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών οι φορολογήσεις των εισαγόμενων και οι απαλλαγές των εξαγόμενων προϊόντων, οι οποίες διατάρασσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά.

Είναι κοινός τόπος ότι οι φόροι αυτοί διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό από χώρα σε χώρα, σχετικά με τα αγαθά που επιβαρύνουν, τον τρόπο που εφαρμόζονται, το στάδιο κατά το οποίο επιβάλλονται αλλά και τους φορολογικούς συντελεστές τους. Το χαρακτηριστικό αυτό, λοιπόν, της ανομοιογένειας των ειδικών φόρων κατανάλωσης, έχει ως απόρροια να έχουν ίδια προϊόντα, διαφορετική φορολογική επιβάρυνση από χώρα σε χώρα και συνεπώς να δημιουργούνται άνισοι κανόνες ανταγωνισμού και στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων, αφού η ανομοιογένεια αυτή, αντανakλά διαφορετικές κοινωνικές αξίες, διαφορετικές καταναλωτικές συνήθειες και διαφορετικές ανάγκες των χωρών για έσοδα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να παραδεχθούμε πως οι διαφορές που παρατηρούνται γενικά στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, και η ανάγκη

εναρμόνισης τους είναι μεγαλύτερη απ' ότι στους γενικούς φόρους, για δύο επιπλέον λόγους. Πρώτον, γιατί οι φόροι αυτοί σε άλλες χώρες επιβάλλονται κατά μονάδα προϊόντος και σε άλλες κατ' αξία, με συνέπεια να υπάρχουν διαφορετικές επιπτώσεις στις σχετικές τιμές των προϊόντων και στην οικονομία. Δεύτερον, γιατί οι φόροι αυτοί μπορεί αλλού να επιβάλλονται στην πρώτη ύλη και αλλού στο τελικό προϊόν με αποτέλεσμα να επηρεάζονται και πάλι οι σχετικές τιμές και οι επιπτώσεις στην οικονομία.

Αποφασιστικής σημασίας κρίθηκε η συμβολή της επιτροπής Neumark, η οποία εντόπισε τα προβλήματα αυτά και επισήμανε ότι οι αυτοί οι φόροι εμπεριείχαν στοιχεία προστατευτισμού και δεν ήταν ουδέτεροι στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Έτσι, στην έκθεση που συνέταξε το 1963, εκτός από τους σωρευτικούς φόρους, η επιτροπή πρότεινε και την εναρμόνιση των ειδικών φόρων δαπάνης, προσδιορίζοντας παράλληλα και τους ειδικούς φόρους που πρότεινε να διατηρηθούν (φόροι καπνού, υγρών καυσίμων, οιοπνευματωδών ποτών). Στην έκθεση αυτή, η επιτροπή περιέγραφε τον τρόπο με τον οποίο θα γινόταν η εναρμόνιση της φορολογικής βάσης των φόρων αυτών και άφηνε την εναρμόνιση των φορολογικών τους συντελεστών για το μέλλον. Όμως, το Συμβούλιο των Υπουργών δεν ενέκρινε τις προτάσεις αυτές. Εξαίρεση αποτέλεσε η εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων, όπου θα έπρεπε η επιβάρυνση τους να εμπεριέχει δύο στοιχεία, ένα πάγιο και ένα αναλογικό, προκειμένου να συμβιβάσει τα δύο εκ διαμέτρου αντίθετα συστήματα που υπήρχαν στην Κοινότητα, όπου όπως προαναφέρθηκε, ορισμένες χώρες επέβαλαν το φόρο με συντελεστή κατά μονάδα προϊόντος και άλλες κατά αξία. Η απόρριψη αυτή μας οδηγεί στο συμπέρασμα πως τα κράτη-μέλη εκείνη την περίοδο δεν ήταν το ίδιο πρόθυμα να εναρμονίσουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όσο ήταν για την εναρμόνιση των γενικών φόρων κατανάλωσης, διότι αφενός αυτή η εναρμόνιση θα μετέβαλε σημαντικά τα έσοδα τους και αφετέρου, γιατί, υπήρχαν μεγάλες αντιθέσεις ανάμεσα στις εθνικές προτεραιότητες και τους κοινούς στόχους που εξυπηρετούν οι συγκεκριμένοι φόροι.

Είναι αλήθεια, ότι οι προσπάθειες για την εναρμόνιση αυτών των φόρων συνεχίστηκαν και αργότερα χωρίς, όμως, ουσιαστικό αποτέλεσμα. Μόνο στις αρχές της δεκαετίας του '90 και μετά από πολυετείς προσπάθειες της

επιτροπής, μπόρεσε να επιτευχθεί ένας ελάχιστος πολιτικός συμβιβασμός και να υπάρξει κάποια κοινοτική νομοθεσία για τους ειδικούς φόρους δαπάνης που να αφορά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την πραγματοποίηση της κοινής αγοράς. Αυτή η νομοθεσία αφορά την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους δαπάνης και καθορίζει ελάχιστους συντελεστές για καθένα από τα φορολογούμενα προϊόντα. Οι συντελεστές των φόρων αυτών, ορίζονται συνήθως κατά μονάδα με εξαίρεση τα τσιγάρα που εφαρμόζεται το μικτό σύστημα που αναφέραμε πιο πάνω, και τα πούρα, όπου εφαρμόζεται συντελεστής κατ' αξία.

Αυτό το καθεστώς, που άρχισε να ισχύει από το 1993, αποτελείται από ένα "πακέτο" οδηγιών και εφαρμόζεται στον καπνό, στα οινοπνευματώδη ποτά και στα ενεργειακά προϊόντα και επιτρέπει τη διακίνηση τους με αναστολή επιβολής του ειδικού φόρου και χωρίς ελέγχους στα σύνορα. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τις οδηγίες 95/59/EK, 92/79/EK και 92/80/EK για τα επεξεργασμένα καπνά, την Οδηγία 2003/96/EK για τα ενεργειακά προϊόντα και τις Οδηγίες 92/83/ΕΟΚ και 92/84/ΕΟΚ για τα αλκοολούχα ποτά.¹⁷

Σε αντίθεση με το εναρμονισμένο σύστημα του ΦΠΑ, το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων δαπάνης έχει οριστικό χαρακτήρα. Η φορολογική απαίτηση τόσο για τα παραγόμενα στην ΕΕ προϊόντα όσο και για τα εισαγόμενα, δημιουργείται με τη διάθεση των προϊόντων στην κατανάλωση και ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα της πραγματικής κατανάλωσης, δηλαδή στη χώρα προορισμού. Τα κράτη-μέλη έχουν την ευχέρεια να εισάγουν ή να διατηρούν ειδικούς φόρους επί άλλων προϊόντων (π.χ. αυτοκινήτων) ή υπηρεσιών, υπό τον όρο ότι αυτοί οι φόροι δεν απαιτούν διαδικασίες ελέγχου στα ενδοκοινοτικά σύνορα.

Τέλος, πρέπει να επισημάνουμε ότι οι φόροι αυτοί σε αρκετές περιπτώσεις επιβάλλονται με φορολογικούς συντελεστές πιο υψηλούς από αυτούς που έχει ορίσει η Ένωση ως ελάχιστους συντελεστές, με συνέπεια να υπάρχουν μεγάλες διαφορές μεταξύ τους από χώρα σε χώρα. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με τις επιτρεπόμενες σε εθνικό επίπεδο παρεκκλίσεις για ειδικούς λόγους

¹⁷ Μούσης Ν., *Ευρωπαϊκή Ένωση, δίκαιο, οικονομία, πολιτική*, σελ. 283.

πολιτικής, δημιουργούν εμπόδια στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό που έχουν τη μορφή του παράνομου εμπορίου.

III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η Συνθήκη προσχώρησης της Ελλάδας στην Κοινότητα, η οποία υπογράφηκε το 1979 και τέθηκε υπό ισχύ την 1/1/1981, προέβλεπε την υιοθέτηση του κοινοτικού κεκτημένου στο φορολογικό τομέα, το οποίο σήμαινε την κατάργηση κάθε μορφής προστασίας από τους υφιστάμενους έμμεσους φόρους, την εισαγωγή του συστήματος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και την εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων. Η κατάργηση προστασίας από τους υφιστάμενους έμμεσους φόρους προβλεπόταν να γίνει σταδιακά σε πέντε χρόνια, η εισαγωγή του συστήματος ΦΠΑ προβλεπόταν να γίνει το 1984, ενώ η εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων έπρεπε να γίνει αμέσως μετά την ένταξη. Όμως, τα προβλήματα ισοζυγίου πληρωμών και οι ισχυρές πληθωριστικές πιέσεις που αντιμετώπιζε η ελληνική οικονομία εκείνη την περίοδο, οδήγησαν στο να ζητήσει η Ελλάδα την αναβολή της κατάργησης της προστασίας από τους υφιστάμενους έμμεσους φόρους και την αναβολή της εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ.

Έτσι, λοιπόν, το 1984 υπολογίσθηκε η συνολική προστασία που παρείχε το σύστημα των έμμεσων φόρων στην εγχώρια παραγωγή, τόσο μέσω των υψηλότερων συντελεστών που εφαρμόζονταν σε ορισμένες περιπτώσεις στην εισαγωγή όσο και, κυρίως μέσω των πλασματικών προσαυξήσεων της βάσης των φόρων στην εισαγωγή, και ενσωματώθηκε σε ένα ειδικό δασμολόγιο, το οποίο είναι γνωστό ως ρυθμιστικός φόρος¹⁸ και το οποίο μειώθηκε σταδιακά μέχρι που καταργήθηκε οριστικά την 1-1-1989. Αξίζει να τονίσουμε ότι η κατάργηση αυτή ήταν ένας από τους σπουδαιότερους παράγοντες που οδήγησαν στην αύξηση των εισαγωγών μας κατά το δεύτερο ήμισυ της δεκαετίας του '80.¹⁹

Όσον αφορά το ΦΠΑ, εισήχθη στη χώρα μας την 1-1-1987, αφού είχε λάβει δύο αναβολές, μία διετή και μία ετήσια. Ο ΦΠΑ αντικατέστησε το ΦΚΕ, το

¹⁸ Χολέβας Γ., *Ελληνικό και ευρωπαϊκό/κοινοτικό δίκαιο*, επίτομο, σελ.279.

¹⁹ Γεωργακόπουλος Θ., *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, σελ.664.

χαρτόσημο καθώς και ορισμένους άλλους έμμεσους φόρους²⁰, οι οποίοι από άποψη εσόδων, ήταν μικρής σημασίας. Ειδικότερα, ο ΦΠΑ εισήχθη με βάση τις γενικές αρχές της 6^{ης} Κοινοτικής Οδηγίας που καθορίζει τη βάση του, τον τρόπο υπολογισμού του, τις απαλλαγές, τις εκπτώσεις κ.α. Οι συντελεστές που υιοθετήθηκαν αρχικά ήταν τρεις. Πιο συγκεκριμένα καθιερώθηκε ένας χαμηλός συντελεστής 8% για κάποια είδη πρώτης ανάγκης, ένας υψηλός συντελεστής 36% για ορισμένα είδη πολυτελείας και ένας κανονικός συντελεστής 18% για τα υπόλοιπα είδη. Μάλιστα, αυτοί οι συντελεστές είχαν καθοριστεί σε τέτοια επίπεδα ώστε τελικά να αποφέρουν τα ίδια έσοδα που θα απέφεραν οι φόροι που αντικατέστησε ο ΦΠΑ.

Είναι γεγονός ότι η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας επηρέασε αυξητικά τις τιμές καταναλωτή. Σύμφωνα με μελέτες που έχουν διενεργηθεί, φαίνεται ότι η αύξηση του δείκτη τιμών καταναλωτή αντιστοιχούσε σε 5% ,όμως οι τιμές ορισμένων αγαθών πολυτελείας, που φορολογήθηκαν με 36%, αυξήθηκαν πολύ περισσότερο, ενώ οι τιμές άλλων αγαθών αυξήθηκαν λιγότερο και ορισμένων μειώθηκαν. Αυτή η αναδιάρθρωση στις τιμές επηρέασε επίσης τη διάρθρωση της καταναλωτικής δαπάνης, όμως οι επιδράσεις αυτές δεν ήταν σημαντικές. Ομοίως, μικρό αντίκτυπο είχε ο νέος φόρος, στο εμπορικό ισοζύγιο, στο εθνικό εισόδημα και στην απασχόληση. Άλλωστε, ο ΦΠΑ βελτίωσε ελαφρά την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος, αφού είναι λιγότερο αντίστροφα προοδευτικός²¹ από τους φόρους που αντικατέστησε. Εντούτοις, είναι κοινά παραδεκτό ότι δε βοήθησε ιδιαίτερα στον περιορισμό της φοροδιαφυγής, αφού οι φοροτεχνικές υπηρεσίες της χώρας μας δε δύνανται να ελέγξουν αποτελεσματικά τη φορολογητέα ύλη.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφέρουμε ότι μετά από Κοινοτικές Οδηγίες για περαιτέρω εναρμόνιση του ΦΠΑ, η Ελλάδα προσάρμοσε το φόρο αυτό με βάση τις κοινοτικές διατάξεις και έτσι κατήργησε τον υψηλό συντελεστή και μετέφερε

²⁰ Φόρος δημοσίων θεαμάτων, φόρος υπέρ NAT, φόρος κατανάλωσης ζάχαρης, φόρος κατανάλωσης στο εγχώριο και εισαγόμενο αμυλοσιρόπι, φόρος κατανάλωσης στις κηρώδεις ύλες, φόρος κατανάλωσης στα απορρυπαντικά. Αναλυτικότερα βλ. Ζαχαρόπουλος Κ., Φωτόπουλος Γ., Παπαναστασάτος Αν., Εισαγωγή στο φόρο προστιθέμενης αξίας, σελ. 72.

²¹ Προοδευτικός φόρος είναι εκείνος, του οποίου ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται όταν η φορολογική βάση αυξάνεται και κατά συνέπεια, ο συνολικός φόρος είναι φθίνουσα αναλογία του εισοδήματος. Τέτοιοι φόροι δεν είναι συνηθισμένοι.

προϊόντα που υπάγονταν σε αυτόν, στον κανονικό συντελεστή. Επιπρόσθετα, μετέφερε προϊόντα από το χαμηλό συντελεστή στον κανονικό και αντίστροφα.

Τέλος, ως προς την εναρμόνιση της φορολογίας των τσιγάρων που είχε αναλάβει υποχρέωση να κάνει, η χώρα μας υιοθέτησε έγκαιρα το πρώτο στάδιο της εναρμόνισης της φορολογίας αυτής, εισάγοντας στο σύστημα αναλογικού φόρου²² που εφάρμοζε προτού ενταχθεί στην Ένωση και ένα πάγιο στοιχείο που κάλυπτε το 5% της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των τσιγάρων.

²² Ένας φόρος λέγεται αναλογικός όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης.

IV. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ καλείται έτσι, γιατί είναι φόρος που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία. Ο όρος "προστιθέμενη αξία" αντικατοπτρίζει τη νέα αξία που προστίθεται σε ένα προϊόν σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Ουσιαστικά η αξία αυτή αποτελεί το μικτό κέρδος της επιχείρησης²³.

Κρίνεται επιτακτικό στο σημείο αυτό, να παρουσιάσουμε τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου αυτού καθώς επίσης να αναλύσουμε τις βασικότερες μορφές στις οποίες ο φόρος αυτός διακρίνεται.

Μελετώντας αρχικά τα στοιχεία εκείνα που αποτελούν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ, πρέπει να τονίσουμε ότι:

- Είναι γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ο οποίος πλήττει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες και επιβαρύνει την τιμή τους σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από την παραγωγή δηλαδή του αγαθού ή της υπηρεσίας έως τη διανομή του στον τελικό καταναλωτή.
- Δεν είναι σωρευτικός φόρος, αφού δεν ενσωματώνει στη βάση επιβολής του το φόρο που έχει ήδη καταβληθεί.
- Είναι αναλογικός φόρος, καθώς ο φορολογικός συντελεστής δε μεταβάλλεται όταν αυξάνεται η φορολογική βάση.
- Αποδίδεται στο δημόσιο ταμείο από την επιχείρηση, όμως στην ουσία αυτός που επιβαρύνεται από το φόρο είναι ο τελικός καταναλωτής.
- Είναι πραγματικός, διότι επιβαρύνει τις συναλλαγές αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου πολίτη.
- Είναι ουδέτερος φόρος, γιατί επιβαρύνει με το ίδιο ποσό τα όμοια αγαθά και εξασφαλίζει όρους υγιούς ανταγωνισμού.

²³ Γεωργακόπουλος Θ., *Ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, σελ. 23.

- Αντιμετωπίζει με ίση φορολογική μεταχείριση τα εγχώρια και τα εισαγόμενα αγαθά.
- Απαλλάσσει πλήρως τις εξαγωγές, ενώ ταυτόχρονα απαλλάσσει και τις επενδύσεις.
- Περιορίζει τη φοροδιαφυγή, διότι στηρίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των εμπόρων που πραγματοποιούν οικονομικές συναλλαγές μεταξύ τους.
- Στην πραγματικότητα πλήττει όχι το κέρδος της επιχείρησης αλλά τα έσοδα της.
- Δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους αγοράς της επιχείρησης, διότι ναι μεν η επιχείρηση τον πληρώνει στον προμηθευτή της, όμως στο τέλος τον εισπράττει από τον καταναλωτή.
- Είναι κοινοτικός φόρος δεδομένου ότι οι διατάξεις του κατά το μεγαλύτερο και ουσιαστικότερο μέρος του προέρχονται από αντίστοιχες κοινοτικές διατάξεις (6η Οδηγία ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει μετά από τροποποιήσεις και συμπληρώσεις) και περαιτέρω αποτελεί το σημαντικότερο πόρο του προϋπολογισμού της ΕΕ.

Ως προς τις μορφές του ΦΠΑ, διακρίνουμε τις εξής ως βασικότερες:

α) Καταναλωτική μορφή. Ο ΦΠΑ υπό αυτή τη μορφή, καλύπτει την προστιθέμενη αξία μόνο στα καταναλωτικά αγαθά χωρίς να επιβαρύνει τις υπόλοιπες μορφές κατανάλωσης στην οικονομία.

β) Εισοδηματική μορφή. Αυτή η μορφή του ΦΠΑ καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης που δημιουργούν εθνικό εισόδημα. Καλύπτει, δηλαδή, τη δαπάνη για κατανάλωση και συγχρόνως τις επενδυτικές δαπάνες των ιδιωτών αλλά και τις δαπάνες που ενεργεί το δημόσιο για αγαθά και υπηρεσίες. Φυσικά από τις επενδυτικές δαπάνες αφαιρούνται οι αποσβέσεις που δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, ώστε να υποβάλλεται στο φόρο μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων.

γ) Μορφή ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΑΕΠ.

Έτσι δεν υποβάλλεται στο φόρο αυτό, η καθαρή μόνο αξία των επενδύσεων, αλλά η συνολική αξία, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων.

δ) Μορφή εισοδήματος από εργασία. Ο ΦΠΑ υπό αυτή τη μορφή καλύπτει μόνο την προστιθέμενη αξία από το συντελεστή εργασία και εξαιρεί την προστιθέμενη αξία από τους άλλους παραγωγικούς συντελεστές.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι η μορφή που συναντάμε συνήθως είναι η καταναλωτική. Είναι γνωστό ότι οι περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες που έχουν υιοθετήσει το σύστημα του ΦΠΑ, περιορίζουν την επιβολή του κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη, ενώ δε φορολογούν τις επενδύσεις των ιδιωτών. Παράλληλα επιβάλλουν το φόρο στις δαπάνες του δημοσίου για προϊόντα και υπηρεσίες από τρίτους, όχι όμως και για υπηρεσίες που το ίδιο παράγει και παρέχει στους πολίτες.

V. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ παρουσιάζει τα εξής πλεονεκτήματα σε σύγκριση με τους υπόλοιπους φόρους κατανάλωσης:

1) Θεωρείται ουδέτερος φόρος τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Για την εγχώρια αγορά η ουδετερότητα έχει την έννοια της μη παρέμβασης του φόρου στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής (αντίθετα από τους σωρευτικούς φόρους, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονται κάθετα για να αποφύγουν τη σωρευτική φορολόγηση των προϊόντων τους, κατά τη μετακίνησή τους από το ένα παραγωγικό στάδιο στο άλλο). Δηλαδή, για όμοια αγαθά που πωλούνται στην ίδια τιμή, επιβάλλει την ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως των σταδίων που μεσολάβησαν από την παραγωγή ως την κατανάλωση. Ουσιαστικά ο ΦΠΑ κατανέμει τη φορολογική επιβάρυνση σε κάθε στάδιο, επιβαρύνοντας την προστιθέμενη αξία και όχι τη συνολική αξία όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους. Ως προς τις διεθνείς συναλλαγές, η ουδετερότητα του φόρου έγκειται στο γεγονός ότι τα εγχώρια και τα εισαγόμενα αγαθά επιβαρύνονται με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο ΦΠΑ εξισώνει τη φορολογική επιβάρυνση των εγχώριων και των εισαγόμενων αγαθών, αφού επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο και δεν επιβάλλεται στη συνολική αξία πωλήσεων, όπως γίνεται στους σωρευτικούς φόρους, οι οποίοι μάλιστα επιβαρύνουν συνήθως περισσότερο τα εγχώρια αγαθά απ' ό,τι τα εισαγόμενα, καθώς τα πρώτα υποβάλλονται στο φόρο περισσότερες φορές, ανάλογα με τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούν.

2) Επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, κάτι που δύσκολα επιτυγχάνεται με το σύστημα των σωρευτικών φόρων. Πράγματι, αφού ο ΦΠΑ υπολογίζεται με τη μέθοδο της πίστωσης, το ποσό φόρου που πληρώνει κάθε επιχείρηση γράφεται χωριστά πάνω στο τιμολόγιο και έτσι μπορούμε να γνωρίζουμε για κάθε προϊόν το φόρο που του αναλογεί. Το αντίθετο ισχύει στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων, όπου ο φόρος που αναλογεί σε κάθε προϊόν, εξαρτάται από τον αριθμό των σταδίων παραγωγής του και συνεπώς

δε μπορούμε να τον γνωρίζουμε ακριβώς, ώστε να τον επιστρέψουμε κατά την εξαγωγή των προϊόντων.

3) Συνεισφέρει στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας, αφού απαλλάσσει πλήρως τις επενδύσεις, κάτι που δύσκολα επιτυγχάνεται με τους σωρευτικούς φόρους. Άλλωστε, η απαλλαγή αυτή κρίνεται επιτακτική, καθώς έτσι ο ΦΠΑ καθίσταται ουδέτερος στην εγχώρια αγορά και στις διεθνείς συναλλαγές. Διότι αν επιβαρύνει και τις επενδύσεις, τότε τα τελικά προϊόντα που παράγονται στη χώρα, επιβαρύνονται με το ΦΠΑ άμεσα και έμμεσα, δηλαδή, με το φόρο που έχει ενσωματωθεί στις επενδύσεις και μετακυλιέται στη συνέχεια στα τελικά προϊόντα με τις αποσβέσεις. Τότε, όμως, δε μπορούμε να γνωρίζουμε ποια είναι η έμμεση επιβάρυνση των εγχώριων προϊόντων ώστε να την επιστρέψουμε κατά την εξαγωγή και να επιβαρύνουμε ανάλογα και τα εισαγόμενα προϊόντα. Συνεπώς ο φόρος παύει να είναι ουδέτερος.²⁴

4) Συντελεί στη μείωση της φοροδιαφυγής. Αυτό προκύπτει αν αναλογιστούμε πως ο αγοραστής ενός προϊόντος θα απαιτεί από τον πωλητή να του εκδίδει τιμολόγιο, στο οποίο θα αναγράφεται και ο φόρος που αναλογεί στο προϊόν αυτό, διότι διαφορετικά δε θα μπορεί να αφαιρέσει το ποσό αυτό από τον φόρο που οφείλει για τις πωλήσεις του. Εάν αναλογιστούμε επίσης, ότι η φορολογική υποχρέωση μιας επιχείρησης είναι μικρότερη με το σύστημα του ΦΠΑ απ' ότι με το σύστημα των σωρευτικών φόρων (διότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία και όχι στη συνολική αξία του προϊόντος) εύκολα θα οδηγηθούμε στο συμπέρασμα ότι το όφελος που θα έχει η επιχείρηση από τη φοροδιαφυγή θα είναι σχετικά μικρότερο και άρα μειώνεται η τάση της για φοροδιαφυγή.

²⁴ Γεωργακόπουλος Θ., *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, σελ.394.

VI. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ εκτός από τα πλεονεκτήματα που αναλύσαμε παραπάνω, εμφανίζει και ορισμένα μειονεκτήματα, τα απαριθμούνται ως εξής:

1) Το καθεστώς ΦΠΑ θεωρείται ιδιαίτερα πολύπλοκο, δεδομένου μάλιστα ότι ο φόρος αυτός είναι ευρείας εφαρμογής, γεγονός που κάνει ακόμα δυσκολότερη τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Είναι αλήθεια ότι η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου δημιουργεί σημαντικά προβλήματα για δύο κυρίως λόγους, πρώτον, γιατί ο ΦΠΑ αφορά πολύ μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων απ' ότι οι υπόλοιποι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης και δεύτερον, γιατί υπάρχουν επιχειρήσεις που δεν έχουν την απαραίτητη λογιστική οργάνωση. Τα προβλήματα αυτά που γεννά η συγκεκριμένη διαδικασία, αυξάνονται όσο αυξάνεται ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση, αφού στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται περισσότεροι του ενός συντελεστές, η επιχείρηση οφείλει να καταχωρίσει στα λογιστικά της βιβλία τις πωλήσεις της και να της καταμερίσει ανάλογα με τον φορολογικό συντελεστή που επιβαρύνει κάθε είδος.

2) Η εφαρμογή του ΦΠΑ δημιουργεί σημαντικά προβλήματα σε αρκετές επιχειρήσεις, οι οποίες όχι μόνο εμφανίζουν ελλιπή λογιστική οργάνωση αλλά έχουν και πολύ μικρό κύκλο εργασιών. Η ανεπάρκεια αυτή των εσόδων τους, οδηγεί στο να μην έχουν τη δυνατότητα να αποδώσουν τελικά το φόρο. Αυτό συμβαίνει ιδίως με τις μικρές επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο λιανικό εμπόριο. Κάτι αντίστοιχο, βέβαια, παρατηρούμε να συμβαίνει και στο γεωργικό τομέα και συγχρόνως στον τριτογενή τομέα (τον τομέα των υπηρεσιών) ειδικότερα μάλιστα στις τραπεζικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, αλλά και στις υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.

3) Στην προσπάθεια του να περιορισθεί ο αριθμός των φορολογούμενων επιχειρήσεων (ώστε να διευκολυνθεί η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου) αλλά και για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, ο ΦΠΑ εξαιρεί ορισμένες επιχειρήσεις από την απόδοση του φόρου. Όμως, η εξαίρεση

μιας επιχείρησης από το ΦΠΑ οδηγεί στη δημιουργία βαρυσήμαντων προβλημάτων αφού μπορεί ακόμη και να λειτουργήσει εις βάρος της.

Σαφέστερα, όταν η επιχείρηση εξαιρείται από το ΦΠΑ, δεν πληρώνει φόρο, όμως δε μπορεί και να ζητήσει από το δημόσιο ταμείο, να της επιστραφεί ο φόρος που έχει ενσωματωθεί στα προϊόντα της σε προηγούμενα παραγωγικά στάδια (αυτό σημαίνει ταυτόχρονα ότι η επιχείρηση μπορεί και να μη ζητά την έκδοση τιμολογίων από τους προμηθευτές της, και συνεπώς να συμβάλλει στη φοροδιαφυγή). Τέλος, εφόσον δεν είναι υποχρεωμένη να εκδίδει τιμολόγια, οι επιχειρήσεις που αγοράζουν προϊόντα από αυτήν, δε μπορούν να γνωρίζουν το ποσό του φόρου που έχει ενσωματωθεί σε προηγούμενα παραγωγικά στάδια, στα προϊόντα που αγοράζουν, ώστε να το αφαιρέσουν μετά από το ποσό του φόρου που πρέπει να αποδώσουν στο δημόσιο για τις πωλήσεις τους, και έτσι πληρώνουν φόρο με βάση τη συνολική αξία των πωλήσεων τους. Αμέσως, λοιπόν, αντιλαμβανόμαστε ότι οι επιχειρήσεις θα αποφεύγουν να αγοράζουν από αυτήν και θα προτιμούν άλλες επιχειρήσεις. Αυτό φυσικά αφορά τις επιχειρήσεις που αφορούν κάποιο ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας.

ΜΕΡΟΣ 2^ο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΦΠΑ

Αφού εξετάσαμε στο πρώτο μέρος την ανάγκη για εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας σε ενωσιακό και εθνικό επίπεδο, καθώς και τη σπουδαιότητα της εισαγωγής του ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα, κρίνεται επιτακτικό στο σημείο αυτό να εμβαθύνουμε στο μεγαλύτερο και ουσιαστικότερο μέρος του ΦΠΑ, κυρίως υπό το φως της 6ης Οδηγίας η οποία κρίθηκε ως η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη στον τομέα της φορολογίας. Είναι σκόπιμο να επαναλάβουμε ότι η Οδηγία αυτή για λόγους σαφήνειας και ορθολογισμού, έχει αναδιατυπωθεί ευρέως από την Οδηγία 2006/112/EK, οπότε έπειτα από αυτή την αναμόρφωση κάθε αναφορά στην 6η Οδηγία θεωρείται πλέον ότι γίνεται στη νέα Οδηγία.

I. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Το άρθρο 3 ΚΦΠΑ, το οποίο μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη τις διατάξεις των άρθρων 4, 5, 22, 28 της 6ης Οδηγίας, ορίζει το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, δηλαδή το πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την απόδοση του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο. Πιο συγκεκριμένα, στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Για την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, λαμβάνουμε υπόψη το άρθρο 4§1 ΚΦΠΑ²⁵ κατά το οποίο, οικονομική δραστηριότητα θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού (π.χ. βιομήχανος, βιοτέχνης), του εμπόρου (είτε ενεργεί λιανικές πωλήσεις, είτε χονδρικές, είτε μικτές) ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες (π.χ. δικηγόρος). Στις δραστηριότητες αυτές,

²⁵ Αντίστοιχο άρθρο 4 § 2 της 6ης Οδηγίας.

περιλαμβάνονται και οι δραστηριότητες των ελεύθερων επαγγελματιών και των αγροτών, η εξόρυξη φυσικών υλών (ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία) ανεξαρτήτως του αν διατίθενται ακατέργαστα ή επεξεργασμένα, και η εκμετάλλευση ενός άυλου αγαθού που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων (π.χ. άδεια εκμετάλλευσης βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος, παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας)²⁶.

β) κάθε πρόσωπο, που πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται σε οποιοδήποτε αγοραστή που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος. Αρκεί το μεταφορικό μέσο i) να είναι καινούριο, δηλαδή να μην έχουν περάσει έξι μήνες από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία και να μην έχει διανύσει πάνω από 6.000 χλμ. και ii) να μεταφερθεί σε άλλο κράτος-μέλος, στο οποίο και θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στο κράτος αυτό από τον αγοραστή.

γ) κάθε πρόσωπο, που πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωση του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. Αυτό σημαίνει ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι ιδιωτικοί υπάλληλοι κλπ. δεν είναι υποκείμενοι στο φόρο, γιατί ασκούν δραστηριότητα παρέχοντας υπηρεσίες, όμως οι υπηρεσίες αυτές είναι εξαρτημένες.²⁷

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, όπως ορίζουν τα άρθρα 6, 7. 4

²⁶ ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 4336/10/1987.

²⁷ Το ΔΕΚ όταν τέθηκε θέμα για την ύπαρξη ή μη εξάρτησης στην περίπτωση των συμβολαιογράφων, αποφάσισε ότι υπόκεινται στο ΦΠΑ, αφού παρέχουν υπηρεσίες κατά τρόπο ελεύθερο. (ΔΕΚ απόφαση της 26/3/87 υπόθεση 235/85). Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, σελ. 304.

Στη συνέχεια, στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 ΚΦΠΑ, επισημαίνεται πως το Ελληνικό Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα άλλα νπδδ δε θεωρούνται υποκείμενοι στο ΦΠΑ όταν δρουν στα πλαίσια της δημόσιας εξουσίας, για τις πράξεις δηλαδή που εκτελούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν γι' αυτές εισπράττουν αντάλλαγμα (τέλη, εισφορές, δικαιώματα κτλ.). Τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα υπόκεινται όμως στο ΦΠΑ για τις δραστηριότητες τους εκείνες, για τις οποίες η τυχόν μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Εάν δηλαδή τα πρόσωπα αυτά πραγματοποιούν μία πράξη, η οποία όταν πραγματοποιείται από ιδιωτικό φορέα υπάγεται στο φόρο, τότε και αυτά τα πρόσωπα είναι υποκείμενα στο φόρο.

Τέλος, θα αποτελούσε σοβαρή παράλειψη να μην τονίσουμε ότι η έννοια του υποκείμενου στο φόρο, δεν ταυτίζεται με την έννοια του υπόχρεου στο φόρο. Είναι γεγονός ότι οι δύο αυτές ιδιότητες συνήθως συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, όμως υπάρχουν και περιπτώσεις στις οποίες ο υπόχρεος στο φόρο, δεν είναι και υποκείμενος. Αξίζει να σημειώσουμε ότι η έννοια υποκείμενος στο φόρο είναι σημαντική για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, ενώ η έννοια υπόχρεος στο φόρο, ενδιαφέρει για τη βεβαίωση και καταβολή του φόρου στο δημόσιο ταμείο.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 35 ΚΦΠΑ, υπόχρεοι στο φόρο για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών είναι:

- i. ο υποκείμενος στο φόρο για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εφόσον αυτός είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ,
- ii. ο φορολογικός αντιπρόσωπος, όταν ο υποκείμενος στο φόρο είναι εγκαταστημένος εκτός Ελλάδας, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις,
- iii. ο λήπτης των αγαθών, όταν η παράδοση αγαθών γίνεται σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 39 ΚΦΠΑ, καθώς και όταν ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

iv. ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας: α) παράδοση αγαθών όπως ορίζονται στο άρθρο 15§3 ΚΦΠΑ, β) παράδοση αγαθών που γίνεται στο εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζει το άρθρο 13§3 ΚΦΠΑ,

v. ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών στην περίπτωση που δεν έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος,

vi. ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος δε διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας,

vii. το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

viii. οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

II. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 ΚΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 2 του ν.1642/1986), με το οποίο υλοποιείται το άρθρο 2 της 6ης Οδηγίας, αντικείμενο του ΦΠΑ είναι:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

Σύμφωνα με τον ΑΚ μία πράξη θεωρείται ότι γίνεται από επαχθή αιτία, όταν ένας συμβαλλόμενος προσφέρει την παροχή και ο άλλος την αντιπαροχή (αντάλλαγμα). Αξίζει να αναφέρουμε ότι στα άρθρα 7,9 ΚΦΠΑ αναφέρονται ορισμένες πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, οι οποίες γίνονται χωρίς αντάλλαγμα, ενώ στο άρθρο 5§4 αναφέρονται ορισμένες πράξεις, οι οποίες αν και γίνονται με αντάλλαγμα, δε θεωρούνται φορολογητέες.

Για να θεωρείται μια πράξη ως φορολογητέα, πρέπει να πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο μέσα στα πλαίσια όμως, της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Αυτό σημαίνει ότι εάν ένας ιδιώτης πουλήσει το αυτοκίνητο του, εφόσον δε θεωρείται υποκείμενος στο φόρο, δεν υπάγεται και στο ΦΠΑ. Αντίστοιχα, ένας ιδιοκτήτης καταστήματος ένδυσης, εάν πουλήσει το αυτοκίνητο του, δεν υπάγεται στο ΦΠΑ, διότι ναι μεν είναι υποκείμενο του φόρου αλλά μόνο για την πώληση ενδυμάτων, και όχι για το αυτοκίνητο του, το οποίο δεν αποτελεί αντικείμενο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Στις περιπτώσεις αυτές που έχουμε πώληση αντικειμένων από μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, διευκρινίζεται ότι ισχύουν οι διατάξεις τελών χαρτοσήμου.

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Καταρχάς, πρέπει να τονίσουμε ότι από την 1-1-1993 έως τώρα, όταν μιλάμε για εισαγωγές (ή εξαγωγές) αγαθών εννοούμε τις συναλλαγές των κρατών-μελών με τρίτες χώρες²⁸. Οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές.

²⁸ Τρίτες χώρες (ή Τρίτο έδαφος) καλείται κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εσωτερικού της Κοινότητας.

Για την εισαγωγή αγαθών επιβάλλεται ΦΠΑ κατά αντικειμενικό τρόπο, χωρίς δηλαδή να λογίζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενος, ή εάν η πράξη γίνεται με αντάλλαγμα ή χωρίς. Γίνεται αμέσως κατανοητό ότι για τις εισαγωγές δεν απαιτείται καμία απολύτως προϋπόθεση. Η μοναδική εξαίρεση είναι τα αγαθά που εισάγει ένας ταξιδιώτης σύμφωνα με τις απαλλαγές που προβλέπονται.

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Ως εσωτερικό της χώρας, θεωρείται η Ελληνική Επικράτεια, εκτός της εδαφική περιοχής του Αγίου Όρους.

Για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πρέπει να ισχύουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος.
- ο αγοραστής να είναι υποκείμενο πρόσωπο στο φόρο ή μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο που δρα με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.
- ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος-μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- η συναλλαγή να γίνεται από επαχθή αιτία, να υπάρχει δηλαδή αντάλλαγμα
- η συναλλαγή να γίνεται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.²⁹

²⁹ ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1282/1992.

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

Βάσει του άρθρου 2 παρ1 του ν.2859/2000, αντικείμενο του ΦΠΑ αποτελεί και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που μεταφέρονται από άλλο κράτος-μέλος στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και ο αγοραστής είναι πρόσωπο, το οποίο καλύπτεται από τις διατάξεις του άρθρου 11§2. Συνεπώς, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των αγαθών αυτών που γίνονται από νομικά πρόσωπα που δεν υπάγονται στο φόρο ή από απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 ΚΦΠΑ, φορολογούνται πάντα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα εάν τα πρόσωπα αυτά έχουν ξεπεράσει το όριο που προβλέπεται στο άρθρο 11§2, το οποίο ανέρχεται στις 10.000€. Τα πρόσωπα αυτά δεν είναι υποχρεωμένα για εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, και θα αποδίδουν το φόρο με ειδική δήλωση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, όπως ορίζει το άρθρο 38§7 ΚΦΠΑ.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε τις φορολογητέες πράξεις. Σαφέστερα:

- Παράδοση αγαθών (άρθρο 5 ΚΦΠΑ)³ θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα που ορίζονται στο άρθρο 6 ΚΦΠΑ. Ενσώματα αγαθά θεωρούνται το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος, η θερμότητα και παρόμοια αγαθά.
- Παράδοση ακινήτων (άρθρο 6 ΚΦΠΑ) είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους μαζί με το οικόπεδο που μεταβιβάζεται με αυτά, εφόσον η παράδοση των παραπάνω πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Ως κτίρια, θεωρούνται τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο. Ως πρώτη εγκατάσταση θεωρείται η πρώτη χρήση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων, μετά από την ανέγερση τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή

άλλη χρήση. Επίσης, θεωρείται ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται τετραετία από την ημερομηνία αποπεράτωσης της οικοδομής για οικοδομές που αποπερατώθηκαν από 1/1/2011 και εφεξής. Επιπλέον, ως παράδοση ακινήτων θεωρείται και η μεταβίβαση³⁰ της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κτιρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των παραπάνω ακινήτων. Τέλος, ως παράδοση ακινήτων θεωρείται και η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Ως εργασίες νοούνται οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών κι μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών. Με βάση το άρθρο 6§3 ΚΦΠΑ, όπου επιβάλλεται ΦΠΑ δεν επιβάλλεται ΦΜΑ.

- Παροχή υπηρεσιών (άρθρο 8 ΚΦΠΑ), θεωρείται κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση ενσώματων αγαθών. Ο ορισμός αυτός, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΚ, είναι σκόπιμα διατυπωμένος τόσο γενικά ώστε να καταλαμβάνει όσο το δυνατό περισσότερες συναλλαγές εντός του πεδίου του ΦΠΑ. Πράξεις παροχής υπηρεσιών θεωρούνται αρχικά η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης άυλου αγαθού και δεύτερον, η ανάληψη της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. Ακόμη αντίστοιχες πράξεις θεωρούνται και η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων, χώρων στάθμευσης, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία και κέντρα διασκέδασης για επιτόπια κατανάλωση, οι υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και προαιρετικά η

³⁰ Άρθρο 20§1 ν.3522/2006.

μίσθωση χώρων από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα.

- Εισαγωγή αγαθών (άρθρο 10 ΚΦΠΑ), ορίζεται ως η είσοδος του αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από τρίτη χώρα.⁵ Εφόσον δεν προβλέπεται κάποια απαλλαγή, όλα τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται στο ΦΠΑ ανεξάρτητα από το εάν η εισαγωγή έγινε με επαχθή ή με χαριστική αιτία. Επίσης, πρέπει να σημειώσουμε ότι ενώ για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, για να επιβληθεί ο φόρος, πρέπει η συναλλαγή να έχει γίνει από υπόχρεο σε φόρο και μάλιστα, στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, για τις εισαγωγές δεν απαιτείται κάτι τέτοιο. Γι' αυτό στο φόρο υπάγονται και οι εισαγωγές που έχουν γίνει από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο αλλά και οι εισαγωγές που έχουν γίνει από ιδιώτη. Ειδικότερα στην τελευταία περίπτωση, ο εισαγωγέας-ιδιώτης συνιστά ταυτόχρονα υποκείμενο και υπόχρεο του φόρου.
- Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (άρθρο 11 ΚΦΠΑ) είναι η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά που μεταφέρονται ή αποστέλλονται στη χώρα από άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους. Επισημαίνουμε ότι παραπάνω αναφέρθηκαν οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να υπάρχει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

III. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Με το άρθρο 19 ΚΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 15 ν. 1642/1986) προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία με βάση την οποία επιβάλλεται ο ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών. Ουσιαστικά φορολογητέα αξία είναι το ποσό πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή. Η έννοια της φορολογητέας αξίας είναι ταυτόσημη με τους όρους <<φορολογητέα βάση>> και <<βάση επιβολής του φόρου>> και ο προσδιορισμός της είναι ιδιαίτερα σημαντικός, διότι καθορίζει το ύψος της φορολογικής οφειλής και παράλληλα αποτελεί τη βάση για τη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού της ΕΕ από τα κράτη-μέλη.

Όπως ακριβώς ορίζεται στην πρώτη παράγραφο του συγκεκριμένου άρθρου: Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ως αντιπαροχή νοείται το αντάλλαγμα που παίρνει ο πωλητής για την παράδοση ενός αγαθού ή ο πάροχος για την παροχή υπηρεσίας. Αν και συνηθίζεται η αντιπαροχή να αποτελείται από χρήμα, υπάρχουν κάποιες σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες η αντιπαροχή αποτελείται ολικά ή μερικά από πράγματα ή υπηρεσίες ή αμφότερα. Αυτό συνήθως συμβαίνει όταν και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είναι υποκείμενα στο φόρο. Ωστόσο, ακόμη και σε αυτές τις περιπτώσεις, η φορολογητέα αξία πρέπει να αποτιμάται σε χρήμα.

Περαιτέρω, στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται αυτοπαραδόσεις αγαθών, αυτοπαροχές υπηρεσιών, ανταλλαγές αγαθών ή αντιπαροχές οι οποίες δε συνίστανται σε χρήμα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται κατ' εξαίρεση, η τρέχουσα αγοραία

αξία, το κόστος ή η κανονική αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας. Ας σημειωθεί ότι ως κανονική αξία, θεωρείται το συνολικό ποσό, το οποίο ο αποκτών αγαθά ή ο λαμβάνων υπηρεσίες, ο οποίος βρίσκεται στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο στο οποίο γίνεται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Συμπληρωματικά, αν δεν είναι δυνατό να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών, η κανονική αξία δε μπορεί να είναι μικρότερη από την τιμή της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών.

Στην επόμενη παράγραφο του άρθρου αυτού, ορίζεται πως όταν τα στοιχεία με βάση τα οποία προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία δεν εκφράζονται σε ευρώ αλλά σε άλλο νόμισμα, τότε για να προσδιορίσουμε τη φορολογητέα αξία λαμβάνουμε υπόψη την ισοτιμία του συγκεκριμένου νομίσματος προς το ευρώ, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.³¹

Κατόπιν, πρέπει να σημειώσουμε ότι με βάση την τέταρτη παράγραφο του άρθρου, στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα (έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κτλ.) με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη υπηρεσιών, και επιπλέον κάθε είδους φόροι, τέλη, δασμοί, δικαιώματα και εισφορές, εκτός του ΦΠΑ.

Στο σημείο αυτό, είναι χρήσιμο να αναφέρουμε τους συντελεστές του ΦΠΑ, όπως ορίζονται στο άρθρο 21 ΚΦΠΑ. Έτσι, διακρίνονται τρεις συντελεστές, ο κανονικός 23%, ο μειωμένος 13% και ο υπερμειωμένος 6,5% (το ήμισυ του μειωμένου). Ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται στα είδη πρώτης ανάγκης, τα οποία περιλαμβάνονται αναλυτικά στο παράρτημα ΙΙΙ της 6^{ης} Οδηγίας. Ο υπερμειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται για τα βιβλία, τα περιοδικά, τις εφημερίδες, και τις θεατρικές παραστάσεις.³²

³¹ Σχετικοί Κανονισμοί 2453/1993, 2866/1998, 1478/2000.

³² Για τα οριζόμενα βαρυτελή αγαθά και υπηρεσίες είχε επιβληθεί και υψηλός συντελεστής 36% με το ν.1676/1986, όμως καταργήθηκε με το άρθρο 1 § 26 του ν.2093/1992.

Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τα άρθρα 16,18 ΚΦΠΑ. Επιπρόσθετα, για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με το άρθρο 17 ΚΦΠΑ. Γίνεται, λοιπόν, αμέσως κατανοητό πως ο χρόνος που γίνεται απαιτητός ο φόρος, είναι δυνατό να επηρεάζει το ύψος του συντελεστή που εφαρμόζεται.

IV. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Η 6^η Οδηγία θέσπισε ορισμένες απαλλαγές από το ΦΠΑ, τις οποίες μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο τα άρθρα 22-29 του ΚΦΠΑ. Οι κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται οι απαλλαγές είναι οι εξής:

- Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες αναλύονται στο άρθρο 22 ΚΦΠΑ και υποδιαιρούνται σε δύο βασικές κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία, περιλαμβάνονται οι απαλλαγές κοινωνικού χαρακτήρα (νοσοκομειακή περίθαλψη, ιατρικές υπηρεσίες, παράδοση ανθρώπινων οργάνων ή αίματος, υπηρεσίες των ΕΛΤΑ, παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, υπηρεσίες μορφωτικού και πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως επίσκεψη σε μουσείο, κτλ) και στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται οι απαλλαγές του χρηματοοικονομικού τομέα (τραπεζικές εργασίες, ασφαλιστικές υπηρεσίες, παροχή επενδυτικών υπηρεσιών). Ακόμη, απαλλαγές προβλέπονται και για τις δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης με εξαίρεση αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα, τις ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων στα μέλη τους, την παροχή υπηρεσιών από σωματεία προς τα μέλη τους, την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, την παροχή υπηρεσιών αθλητικού χαρακτήρα από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε άτομα που ασχολούνται με τον αθλητισμό, τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές υπηρεσίες, τις εργασίες σχετικές με συνάλλαγμα, τη διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων, τη χορήγηση πιστώσεων, τις εργασίες σχετικά με καταθέσεις, πληρωμές, εμβάσματα, επιταγές από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα αυτό, τις μισθώσεις ακινήτων, την παράδοση κρατικών λαχείων. Αξίζει να τονίσουμε ότι οι διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου, σύμφωνα

με αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων αλλά και του ΔΕΚ, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά και όχι διασταλτικά.

- Απαλλαγές κατά την εισαγωγή αγαθών, που ρυθμίζονται με το άρθρο 23 ΚΦΠΑ. Έτσι, απαλλάσσονται η οριστική εισαγωγή αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται και στο εσωτερικό της χώρας, η επανεισαγωγή αγαθών που είναι στην ίδια κατάσταση με αυτήν που είχαν εξαχθεί εφόσον εμφανίζουν ατέλεια, η εισαγωγή αγαθών που έχουν ως τελικό προορισμό κάποιο άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ.
- Απαλλαγές κατά την εξαγωγή αγαθών, όπως προβλέπονται από το άρθρο 24 ΚΦΠΑ. Ακριβέστερα, απαλλάσσονται οι εξαγωγές αγαθών εκτός Κοινότητας, οι εξομοιούμενες προς αυτές πράξεις και οι διεθνείς μεταφορές, έτσι ώστε να γίνονται πιο ανταγωνιστικά τα αγαθά που παράγουν τα κράτη-μέλη της σε σχέση με τα ομοειδή άλλων χωρών και να ενισχύονται οι εξαγωγές. Μάλιστα, οι εξαγωγικές επιχειρήσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ, χρησιμοποιούν ένα ειδικό δελτίο απαλλαγής.³³
- Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών, που σημαίνει με βάση το άρθρο 25 ΚΦΠΑ, ότι απαλλάσσονται τα αγαθά που τίθενται σε ανασταλτικά καθεστώτα των δασμολογικών και φορολογικών επιβαρύνσεων (καθεστώς ελεύθερης ζώνης, τελωνειακής αποταμίευσης, τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης αποθήκης, ενεργητικής τελειοποίησης, προσωρινής εισαγωγής αγαθών). Τα καθεστώτα αυτά καλούνται ανασταλτικά, διότι οι απαλλαγές είναι παροδικές και όχι μόνιμες.
- Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος όπως ρυθμίζονται από το άρθρο 28 ΚΦΠΑ. Προτού καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, οι παραδόσεις αυτές είχαν το χαρακτήρα των εξαγωγών. Πλέον χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και φορολογούνται στο κράτος-μέλος προορισμού.
- Απαλλαγές στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Ειδικά απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 ΚΦΠΑ, η

³³ ΠΟΛ. 1262/93.

ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα οποία αυτός που τα αγοράζει έχει το δικαίωμα να απαιτήσει ολική επιστροφή του φόρου.

- Άλλες απαλλαγές, όπως προβλέπονται στα άρθρα 26, 27 ΚΦΠΑ. Ειδικότερα, το άρθρο 26 προβλέπει απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, ενώ το άρθρο 27 προβλέπει ειδικές απαλλαγές, οι οποίες σχετίζονται με αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές, όπως παράδοση και εισαγωγής πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία ή για άλλη εκμετάλλευση, παράδοση και εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από το δημόσιο ή τις αεροπορικές εταιρίες, παράδοση και εισαγωγή καυσίμων κτλ.

V. ΕΚΠΤΩΣΗ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ

Το σύστημα που θέσπισε η 6^η Οδηγία για την έκπτωση του ΦΠΑ, είναι αυτό κατά το οποίο γίνεται έκπτωση του φόρου από το φόρο. Οι διατάξεις για την έκπτωση και επιστροφή του φόρου είναι πολύ σημαντικές, διότι με το περιεχόμενο τους εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ που όπως επισημάναμε και στο προηγούμενο μέρος της εργασίας, αποτελεί την ειδοποιό διαφορά σε σχέση με τους άλλους έμμεσους φόρους που έχουν τη μορφή επί του κύκλου εργασιών. Παράλληλα εξασφαλίζεται η διατήρηση των ίσων όρων ανταγωνισμού αλλά και η αποφυγή της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας.

Στα άρθρα 30-33 ΚΦΠΑ προσδιορίζεται σύμφωνα με την 6^η Οδηγία, ο μηχανισμός της έκπτωσης του φόρου. Ειδικότερα, στο άρθρο 30 αποσαφηνίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, στο άρθρο 31 ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, στο άρθρο 32 η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου και στο άρθρο 33 ο διακανονισμός εκπτώσεων.

Ο βασικός κανόνας εμπεριέχεται στο άρθρο 30, βάσει του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο, από το ΦΠΑ που του αναλογεί για τις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (φόρος εκροών) δικαιούται να εκπέσει:

- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει κατά την αγορά των αγαθών, είτε εμπορεύσιμων είτε επενδυτικών,
- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν,
- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει κατά την εισαγωγή των αγαθών, εμπορεύσιμων ή επενδυτικών
- Το ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εμπορεύσιμων ή επενδυτικών.

Για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τον υποκείμενο στο φόρο, βασική προϋπόθεση είναι τα αγαθά που έχουν αγοραστεί ή έχουν

εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί, να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Πρέπει να τονίσουμε ότι το δικαίωμα αυτό δεν παρέχεται για δαπάνες:

- ο αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών ή αλκοολούχων ποτών (εφόσον προορίζονται για πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων), επιβατικών οχημάτων ιδιωτικής χρήσης, μοτοσικλετών και μοτοποδήλατων, σκαφών και αεροσκαφών που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό και δαπανών καυσίμων, μίσθωσης, συντήρησης και κυκλοφορίας αυτών,
- ο δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- ο στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, στο άρθρο 34 ΚΦΠΑ ορίζονται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ. Έτσι, με βασική προϋπόθεση να μην έχουν παραγραφεί τα σχετικά δικαιώματα, ο φόρος επιστρέφεται στις περιπτώσεις που:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, χωρίς δηλαδή να οφείλεται,
- β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που η επιχείρηση σταματάει τη λειτουργία της,
- γ) αφορά πράξεις κατά την εξαγωγή,
- δ) αφορά αγαθά επένδυσης.

Επιπλέον, στη δεύτερη παράγραφο του άρθρου αυτού, προβλέπεται η επιστροφή του φόρου και οι προϋποθέσεις της σε υποκείμενους που είναι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ.

VI. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

Με δεδομένο ότι για την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, απαιτείται άρτια λογιστική οργάνωση, η οποία δεν είναι δυνατό να απαιτηθεί από τις μικρές επιχειρήσεις και από τους αγρότες, η 6η Οδηγία προέβλεψε ειδικές διατάξεις για τα ειδικά αυτά καθεστώτα. Κάτι ανάλογο συνέβη και για τα πρακτορεία ταξιδιών, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων που εμφανίζουν οι δραστηριότητές τους. Όλες οι ρυθμίσεις για τα ειδικά καθεστώτα που μόλις αναφέραμε αλλά και για τα υπόλοιπα που προέβλεψαν το ευρωπαϊκό και το εθνικό φορολογικό δίκαιο, εμπεριέχονται στον ΚΦΠΑ στα άρθρα 39-47. Ακόμη, με το άρθρο 35α ΚΦΠΑ, ρυθμίζεται το ειδικό καθεστώς για μη εγκαταστημένους στην Κοινότητα υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκειμένους μέσα στην Κοινότητα. Επιπλέον, αξίζει να αναφέρουμε ότι ο εθνικός νομοθέτης είχε θεσπίσει ειδική ρύθμιση για το ειδικό καθεστώς φορολογίας των πετρελαιοειδών, το οποίο όμως καταργήθηκε με το άρθρο 2 § 27 του ν. 2093/92.

Ειδικότερα, το άρθρο 35α ενσωμάτωσε στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο την Οδηγία 2002/38/ΕΚ³⁴. Έτσι, τα πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο αλλά δεν είναι εγκαταστημένα στην Κοινότητα, μπορούν να παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε ιδιώτες που μένουν σε κάποιο από τα κράτη-μέλη της Κοινότητας, χωρίς να χρειάζεται να εγγράφονται ξεχωριστά στις φορολογικές αρχές κάθε κράτους-μέλους στο οποίο παρέχουν υπηρεσίες. Αρκεί να εγγράφονται στην αρμόδια φορολογική αρχή ενός μόνο κράτους-μέλους και να εκπληρώνουν σε αυτό όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Προτού χρησιμοποιήσει αυτό το ειδικό καθεστώς ο ενδιαφερόμενος, πρέπει να υποβάλει σχετική αίτηση, την οποία αφού εξετάσει το κράτος-μέλος αυτό (κράτος-μέλος αναγνώρισης) και την εγκρίνει, οφείλει όσο πιο σύντομα γίνεται να του δώσει έναν ειδικό μοναδικό αριθμό αναγνώρισης, ο οποίος θα είναι ο ίδιος σε όλα τα κράτη-μέλη και θα φέρει το πρόθεμα EU, συνοδευόμενο από εννιά ψηφία. Τέλος, πρέπει να τονίσουμε ότι στα πρόσωπα αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του

³⁴ Η Οδηγία αυτή τροποποίησε την 6^η Οδηγία όσον αφορά το σύστημα ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικό τρόπο.

φόρου εισροών, παρέχεται όμως δικαίωμα επιστροφής, όπως ορίζεται στο άρθρο 34 § 5 ΚΦΠΑ και στην ΑΥΟ ΠΟΛ.1003/2010.

Πέραν του άρθρου 35α, τα ειδικά καθεστώτα προβλέπονται, όπως προαναφέραμε, στον ΚΦΠΑ στα άρθρα 39-47. Έτσι έχουμε συγκεκριμένα:

α) Το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, που προβλέπεται στο άρθρο 39, με το οποίο ενσωματώνεται στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 24 της 6ης Οδηγίας. Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται οι μικρές επιχειρήσεις που σύμφωνα με τον ΚΒΣ δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας ή ξεκινούν τις δραστηριότητες τους για πρώτη φορά. Όσες από αυτές στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο απέκτησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που προβλέπεται απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων, και όσες έχουν ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών χωρίς να απαιτείται αν τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Για όλες τις άλλες μικρές επιχειρήσεις του καθεστώτος αυτού, τα ακαθάριστα έσοδα που αποτελούν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ γίνεται εξωλογιστικά, με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο κόστος των αγαθών (χωρίς το ΦΠΑ) που αγοράστηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

β) Το ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 40 και υλοποιεί το άρθρο 29 της 6ης Οδηγίας. Αφορά μικρές επιχειρήσεις συγκεκριμένων οικονομικών δραστηριοτήτων, οι οποίες λόγω του είδους της δραστηριότητας που ασκούν δυσκολεύονται να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Το βασικό χαρακτηριστικό του εν λόγω καθεστώτος είναι ο προσδιορισμός ενός ετήσιου κατ' αποκοπή ποσού ΦΠΑ που πρέπει να καταβάλουν οι επιχειρήσεις αυτές, με το οποίο εξαντλείται η υποχρέωση τους για καταβολή ΦΠΑ στο δημόσιο. Ο προσδιορισμός του ποσού αυτού γίνεται με βάση μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία που υπάρχουν για το συγκεκριμένο κλάδο. Ένα ακόμη χαρακτηριστικό του εν λόγω καθεστώτος είναι ότι οι επιχειρήσεις που εντάσσονται σε αυτό, δεν υποχρεούνται να υποβάλουν περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις για την καταβολή ΦΠΑ, ούτε έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που έχει επιβαρύνει τις εισροές τους. Τέλος, πρέπει να αναφέρουμε ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν

υπάγονται υποχρεωτικά στο συγκεκριμένο ειδικό καθεστώς, γι' αυτό μπορούν να ζητήσουν, αν το επιθυμούν, να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ.

γ) Το ειδικό καθεστώς αγροτών, το οποίο ρυθμίζεται με τα άρθρα 41,42 ΚΦΠΑ και ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 25 της 6ης Οδηγίας. Το καθεστώς αυτό θεσπίστηκε με στόχο να προστατευθεί ο αγροτικός τομέας, που ενόψει των ιδιαιτεροτήτων και των ευαισθησιών που εμφανίζει, δεν ήταν εφικτό να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς. Εδώ υπάγονται όλοι οι αγρότες εξαιρουμένων εκείνων που i) ασκούν τις δραστηριότητες τους με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, ii) πωλούν τα προϊόντα τους έπειτα από επεξεργασία, iii) ασκούν συγχρόνως και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία υποχρεούνται να τηρούν βιβλία δεύτερης ή άνω κατηγορίας του ΚΒΣ. Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος – μέλος, καθώς και για τους αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το ν. 3874/2010 και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW ή τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων έως δέκα δωματίων.³⁵ Το βασικό χαρακτηριστικό του εν λόγω καθεστώτος, συνίσταται στην επιστροφή του ΦΠΑ που βάρυνε τις αγορές των αγροτών κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους. Πρέπει να σημειώσουμε ακόμη, ότι οι αγρότες του καθεστώτος αυτού μπορούν εφόσον το επιθυμούν να ζητήσουν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς, αρκεί να υποβάλουν σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, η οποία ισχύει για πέντε έτη.

δ) Το ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών, που προβλέπεται στο άρθρο 43 και υλοποιεί τα άρθρα 26 και 28 § 3 της 6ης Οδηγίας. Δεδομένου του ότι ο τουρισμός αποτελεί τη βασική πηγή εσόδων για τη χώρας μας, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με το συγκεκριμένο αντικείμενο, χρήζουν ειδικής φορολογικής μεταχείρισης και συνεπώς ο ΦΠΑ προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο. Έτσι, φορολογητέα αξία αποτελεί η μικτή αμοιβή που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλει ο πελάτης-ταξιδιώτης (χωρίς το ΦΠΑ),

³⁵ Το άρθρο 41 § 4 περ. γ' ΚΦΠΑ τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 § 12 του ν.3943/2011.

από το κόστος που επιβαρύνεται το πρακτορείο (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτό από τρίτους για την άμεση εξυπηρέτηση του πελάτη. Σε αυτή την περίπτωση ο ΦΠΑ δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται. Επίσης, σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται στη μικτή αμοιβή που πραγματοποιείται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ, ενώ δεν υπολογίζεται για μικτή αμοιβή που αντιστοιχεί σε τρίτες χώρες. Για όλες τις άλλες υποχρεώσεις τους (π.χ. τήρηση λογιστικών βιβλίων, υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ) οι επιχειρήσεις αυτές υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

ε) Το ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών που ρυθμίζεται με το άρθρο 44. Για τα βιομηχανοποιημένα καπνά ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο τελωνείο ήδη από το αρχικό στάδιο εμπορίας, δηλαδή από τον καπνοβιομήχανο ή τον εισαγωγέα καπνού μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού, όπως προβλέπεται στα άρθρα 98-104 του ΕΤΚ. Εάν υπάρξει φθορά ή βλάβη στα προϊόντα αυτά, παρέχεται στον καπνοβιομήχανο ή στον εισαγωγέα, δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου. Επιστροφή του φόρου γίνεται μόνο αν ο συμψηφισμός είναι αδύνατος.

στ) Το ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, και το ειδικό καθεστώς φορολογίας της παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, που πραγματοποιείται σε δημοπρασίες από διοργανωτή δημοπρασίας. Τα δύο αυτά ειδικά καθεστώτα προβλέπονται στα άρθρα 45 και 46 αντίστοιχα, με τα οποία έγινε εναρμόνιση του εσωτερικού δικαίου με την Οδηγία 94/5 (έβδομη Οδηγία ΦΠΑ). Με τα ειδικά αυτά καθεστώτα επιδιώκεται η αποφυγή της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των παραδόσεων μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας αλλά και η αποφυγή των αιτιών που στρέβλωναν τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στο φόρο. Το τελευταίο γίνεται εύκολα κατανοητό αν σκεφτούμε ότι η παράδοση ενός τέτοιου αντικειμένου από ιδιώτη-μη υποκείμενο στο φόρο σε ιδιώτη δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη. Επιπρόσθετα, με τα εν λόγω καθεστώτα επιδιώκεται και η αποφυγή της διπλής φορολόγησης στις συναλλαγές που γίνονται στο εσωτερικό και το

ενδοκοινοτικό εμπόριο. Για το πρώτο καθεστώς, φορολογητέα αξία είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής. Περιθώριο κέρδους είναι η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το ΦΠΑ που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά. Για το δεύτερο καθεστώς, φορολογητέα αξία είναι η αξία με την οποία ο δημοπράτης χρεώνει τον αγοραστή, μειωμένη κατά το ποσό που κατέβαλε ο δημοπράτης στον εντολέα του και συγχρόνως μειωμένη κατά το ποσό που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο δημοπράτης από τον εντολέα του, βάση της σύμβασης προμήθειας για την πώληση.

ζ) Το ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού, που προβλέπεται στο άρθρο 47, στο οποίο ενσωματώθηκε το άρθρο 36γ του ν. 1642/1986, με το οποίο έγινε εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 98/80/ΕΚ. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο καθεστώς, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού (δάνεια σε χρυσό, swaps, futures κλπ) και οι υπηρεσίες μεσιτών που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου. Υπάρχει η δυνατότητα για τα πρόσωπα αυτά, αν φυσικά συμφωνούν και οι αντισυμβαλλόμενοι τους, να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς και να έχουν έτσι έκπτωση του φόρου εισροών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ένας από τους σπουδαιότερους στόχους που είχε θέσει εξ' αρχής η Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν η δημιουργία της κοινής εσωτερικής αγοράς, με την οποία επιτυγχάνεται η ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, υπηρεσιών και προσώπων ανάμεσα στα κράτη-μέλη της, καθώς και η αύξηση της οικονομικής ευημερίας των κρατών-μελών της. Ταυτόχρονα με την κοινή αγορά απαγορεύεται κάθε είδους φορολογική διάκριση που αποσκοπεί στο να ευνοηθεί ένα κράτος-μέλος οδηγώντας ένα άλλο σε δυσχερέστερη θέση.

Για να μπορέσει, όμως, η κοινή αγορά να πετύχει τους στόχους της και να χαρακτηριστεί ως πλήρης, έπρεπε να εναρμονίσει οπωσδήποτε το φορολογικό σύστημα της, καθώς η ανομοιογένεια που εμφάνιζαν τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών της ένωσης, νόθευαν τον ανταγωνισμό. Έτσι, δόθηκε ιδιαίτερη βαρύτητα στη φορολογική ουδετερότητα, η οποία εξασφαλίζει την ίση μεταχείριση στα εθνικά και στα εισαγόμενα από άλλα κράτη-μέλη αγαθά, και παρέχει ίσους όρους ανταγωνισμού.

Για την επίτευξη της φορολογικής ουδετερότητας ήταν αναγκαία η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, τόσο των γενικών όσο και των ειδικών. Και αυτό, γιατί οι συγκεκριμένοι φόροι είναι αρκετά ικανοί να επηρεάσουν τις τιμές των αγαθών και συνεπώς την άριστη κατανομή των πόρων και τη διανομή του εισοδήματος. Έτσι, με αφετηρία την απόφαση της επιτροπής Neumark για εναρμόνιση των έμμεσων φόρων, εισήχθη το σύστημα του ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα σε όλα τα κράτη-μέλη της ΕΕ, αντικαθιστώντας τον ΦΚΕ καθώς και άλλους έμμεσους φόρους που δυσκόλευαν την επίτευξη των στόχων της κοινής αγοράς.

Η ανάγκη εναρμόνισης κρίθηκε επιτακτική και για το μεταβατικό σύστημα του ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίστηκε από αρκετούς κανόνες δικαίου, με σημαντικότερη την Οδηγία 77/388/ΕΟΚ. Η Οδηγία αυτή που είναι γνωστή ως 6^η Οδηγία, θέσπισε το ουσιαστικό περιεχόμενο του ΦΠΑ, το οποίο μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο μέσα από τον ΚΦΠΑ.

Ειδικότερα, μέσα από τα άρθρα του κώδικα, προσδιορίζονται τα πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο αυτό, τονίζοντας ότι δεν ταυίζονται πάντα με τους

υπόχρεους στο φόρο, ενώ ορίζονται το αντικείμενο του φόρου και οι φορολογητέες πράξεις. Ακόμη, στα επόμενα άρθρα του, προσδιορίζονται η φορολογητέα αξία και οι συντελεστές, ενώ αμέσως μετά διευκρινίζονται οι πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο και οι προϋποθέσεις που πρέπει να υφίστανται ώστε να επιστραφεί ο φόρος σε όσους είναι δικαιούχοι. Τέλος, στον ΚΦΠΑ προβλέπονται ορισμένα ειδικά καθεστώτα, τα οποία ενόψει των ιδιαιτεροτήτων που εμφανίζουν τα αντικείμενα τους, κρίνεται αδύνατο να λειτουργήσουν υπό το κανονικό καθεστώς του φόρου.

Εν κατακλείδι, η ύπαρξη ενός κοινού φορολογικού συστήματος μέσα στην ΕΕ, αποτελεί έναν ιδιαίτερα φιλόδοξο στόχο που επιτυγχάνεται με τη φορολογική εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών της. Σπουδαίος σε όλη αυτή την προσπάθεια, είναι ο ρόλος του συστήματος ΦΠΑ, το οποίο αν και θεωρείται πολύπλοκο ως προς τη χρήση του και συνεπάγεται και άλλα μειονεκτήματα, αποτελεί κοινό τόπο ότι η είσοδος και η εφαρμογή του, τόσο στην ΕΕ, όσο και στη χώρα μας, επέφερε μία πληθώρα θετικών επιδράσεων στην οικονομία (όπως π.χ. η αποφυγή της φοροδιαφυγής) καθώς τα βασικά του χαρακτηριστικά τον κάνουν ουδέτερο και αποτελεσματικότερο σε σχέση με τους φόρους που αντικατέστησε.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

Κράτη-μέλη	Υπερμειωμένος	Μειωμένος	Κανονικός	Ενδιάμεσος
Ουγγαρία	-	5/18	27	-
Δανία	-	-	25	-
Κροατία	-	5/13	25	-
Σουηδία	-	6/12	25	-
Ρουμανία	-	5/9	24	-
Φιλανδία	-	10/14	24	-
Ελλάδα	-	6,5/13	23	-
Ιρλανδία	4,8	9/13,5	23	13,5
Πολωνία	-	5/8	23	-
Πορτογαλία	-	6/13	23	13
Ιταλία	4	10	22	-
Σλοβενία	-	9,5	22	-
Βέλγιο	-	6/12	21	12
Τσεχία	-	10/15	21	-
Ισπανία	4	10	21	-
Λετονία	-	12	21	-
Λιθουανία	-	5/9	21	-
Ολλανδία	-	6	21	-
Βουλγαρία	-	9	20	-
Εσθονία	-	9	20	-
Γαλλία	2,1	5,5/10	20	-
Αυστρία	-	10	20	12
Σλοβακία	-	10	20	-
Ηνωμένο Βασίλειο	-	5	20	-
Γερμανία	-	7	19	-
Κύπρος	-	5/9	19	-
Μάλτα	-	5/7	18	-
Λουξεμβούργο	3	8	17	4

Πηγή: www.naftemporiki.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΚ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΦΠΑ

Ημερομηνία	Απόφαση	Διάδικοι	Κρινόμενο Εθνικό Δίκαιο	Λέξεις - Κλειδιά
06/07/1995	C-62/93	BP Σουπεργκάζ Ανώνυμος Εταιρία Γενική Εμπορική - Βιομηχανική και Αντιπροσωπειών/Ελλη νικό Δημόσιο	Ελλάδα	Παροχές υπηρεσιών που αφορούν την εισαγωγή αγαθών - Απαλλαγή υπηρεσιών μεταφοράς και αποθηκεύσεως εισαγόμενων πετρελαιοειδών
23/05/1996	C-331/94	Επιτροπή/Ελλάδα	Ελλάδα	Φορολόγηση μεταφοράς προσώπων, κυκλικών θαλασσίων περιηγήσεων και οργανωμένων ταξιδιών
12/09/2000	C-260/98	Επιτροπή/Ελλάδα	Ελλάδα	Διάθεση προς χρήση οδών έναντι καταβολής διοδίων - Μη υπαγωγή τους στο ΦΠΑ
06/11/2003	Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/02 έως C-80/02	Ελληνικό Δημόσιο/Μαρίας Καραγεώργου κ.λπ.	Ελλάδα	Πρόσωπο που αναγράφει το φόρο στο τιμολόγιο - Φόρος εκ πλάνης καταβληθείς από μη υποκείμενο στο φόρο και αναγραφείς στο εκδοθέν υπ' αυτού τιμολόγιο
14/09/2006	Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04	Εlmeκα ΝΕ/Υπουργός οικονομικών	Ελλάδα	Απαλλαγή της μισθώσεων πλοίων θαλάσσης- Έκταση
07/12/2006	C-13/06	Επιτροπή/Ελλάδα	Ελλάδα	Εργασίες ασφαλίσεως- Οργανισμός ο οποίος παρέχει υπηρεσίες οδικής βοήθειας
26/09/2013	C-293/11	Ευρωπαϊκή Επιτροπή/Ελληνικής Δημοκρατίας	Ελλάδα	Ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών - Αποκλίσεις μεταξύ γλωσσικών αποδόσεων

Πηγή : curia.europa.eu

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Βαβούρας Ι.**, *Οικονομική πολιτική*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2005
- **Γεωργακόπουλος Θ.**, *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2005
- **Γεωργακόπουλος Θ.**, *Δημόσια οικονομική και δημοσιονομική νομοθεσία*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1989
- **Γεωργακόπουλος Θ.**, *Ο φόρος προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, Αθήνα 1987
- **Γκιούρας Θ.**, *Φορολογία και πολιτική*, Αθήνα 2000
- **Ζαχαρόπουλος Κ.- Φωτόπουλος Γ. - Παπαναστασάτος Αν.**, *Εισαγωγή στο φόρο προστιθέμενης αξίας*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 1986
- **Κουγέας Β. - Μηλιώνης Ν. - Πεδιαδιτάκη Τ. - Κοκόλια Ε.**, *Οι πηγές του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012
- **Κουγέας Β.- Μπάλτα Ε.**, *Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2008
- **Μαραβέγιας Ν.- Σακελλαρόπουλος Θ.**, *Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και Ελλάδα*, Εκδόσεις Διόνικος, Αθήνα 2006
- **Μούσης Ν.**, *Ευρωπαϊκή Ένωση, δίκαιο, οικονομία, πολιτική*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013
- **Μπαλφούσιας Α.**, *Δημοσιονομικές εξελίξεις στη δεκαετία του '80*, Αθήνα 1993
- **Παπαγιάννης Δ.**, *Εισαγωγή στο ευρωπαϊκό δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2007
- **Παπαδέας Π.**, *ΚΒΣ με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*, Αθήνα 2010
- **Προβόπουλος Γ.**, *Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, τι είναι και πως εφαρμόζεται*, Αθήνα 1983
- **Προβόπουλος Γ.**, *Προτεραιότητες δημοσιονομικής πολιτικής*, Αθήνα 1989
- **Σαπουντζόγλου Γ.**, *Προβλήματα εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα*, Αθήνα 1983
- **Σκλίας Ν.**, *Η εναρμόνιση των φόρων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1992
- **Σταματίου Α.**, *Η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα : ερμηνεία των διατάξεων του νόμου*, Εκδόσεις Ολυμπία, Αθήνα 1986

- **Τάσος Ν.**, *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*, Εκδόσεις Κρητική, Αθήνα 2012
- **Τάσος Ν.**, *Τα δημόσια οικονομικά στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1991
- **Τραγάκης Γ.**, *Η κίνηση κεφαλαίων στην ευρωπαϊκή οικονομική κοινότητα και το ευρωπαϊκό νομισματικό σύστημα*, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 1987
- **Τραχανάς Κ.**, *Οι επιπτώσεις του φόρου προστιθέμενης αξίας : στην επιχείρηση, στα φορολογικά έσοδα, στον πληθωρισμό, στην ανταγωνιστικότητα*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1986
- **Τσιατούρας Φ.**, *Φόρος προστιθέμενης αξίας*, 2014
- **Φινοκαλιώτης Κ.**, *Φορολογικό δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005
- **Φορτσάκης Π.- Σαββαΐδου Κ.**, *Φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη*, 2013
- **Χολέβας Γ.**, *Ελληνικό και ευρωπαϊκό/κοινοτικό οικονομικό δίκαιο επίτομο*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1989
- *Περιοδικό Οικονομικά Χρονικά*, τεύχος 150-Φορολογική Μεταρρύθμιση, Αθήνα 2015

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- curia.europa.eu
- eur-lex.europa.eu
- www.europarl.europa.eu
- www.naftemoriki.gr
- www.taxheaven.gr