



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ**  
**ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

---

**ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ**  
**Π.Μ.Σ. ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ**  
**ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Σύγχρονες ευρωπαϊκές κατευθύνσεις στο πεδίο του Φόρου Προστιθέμενης  
Αξίας»**

**Επιβλέπων Καθηγητής : Βασίλειος Κουγέας**

**Τριμελής Επιτροπή : Βασίλειος Κουγέας**

**Βιργινία Θεοδοροπούλου**

**Ευγενία Κοκόλια**

**Ιωάννα Ε. Παραστατίδη**

**Α.Μ. :0912M020**

**Αθήνα, Μάρτιος 2015**

## Περιεχόμενα

|                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Εισαγωγή .....                                                                                       | 3  |
| Στόχος της Διπλωματικής Εργασίας.....                                                                | 4  |
| Κεφάλαιο Πρώτο .....                                                                                 | 7  |
| Ιστορικό .....                                                                                       | 7  |
| Προσπάθειες για ένα αποτελεσματικό και ουδέτερο σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ.....                             | 8  |
| Προσπάθειες για ένα λιγότερο στρεβλωτικό και εκσυγχρονισμένο σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ.....                | 9  |
| Πράσινη Βίβλος και Ανακοίνωση της Επιτροπής για το μέλλον του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ.....             | 11 |
| Τα επιθυμητά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.....                                                             | 13 |
| Προοπτικές της προσπάθειας μεταρρύθμισης .....                                                       | 14 |
| Αξιοποίηση της οικονομικής κρίσης .....                                                              | 15 |
| Απαντήσεις της ΕΕ στις εθνικές ανάγκες των κρατών μελών .....                                        | 17 |
| Κεφαλαίο Δεύτερο .....                                                                               | 21 |
| Μεταχείριση από άποψη ΦΠΑ των διασυνοριακών συναλλαγών στην ενιαία αγορά (οριστικό καθεώς ΦΠΑ) ..... | 21 |
| Ένα σύστημα ΦΠΑ για την ΕΕ το οποίο θα βασίζεται στην αρχή του προορισμού .....                      | 23 |
| Το ισχύον σύστημα .....                                                                              | 25 |
| Το μελλοντικό οριστικό καθεώς ΦΠΑ της ΕΕ.....                                                        | 28 |
| Προτάσεις της Επιτροπής για το νέο φορολογικό μοντέλο ΦΠΑ.....                                       | 29 |
| Διεύρυνση της φορολογικής βάσης .....                                                                | 34 |
| Επανεξέταση των συντελεστών ΦΠΑ και των απαλλαγών από τον ΦΠΑ.....                                   | 34 |
| Συντελεστές ΦΠΑ.....                                                                                 | 36 |
| Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στην ΕΕ .....                                                              | 36 |
| Το γενικό πλαίσιο της επανεξέτασης των συντελεστών .....                                             | 37 |
| Νέα προσέγγιση του ζητήματος.....                                                                    | 38 |
| Διαδικασία δημόσιας διαβούλευσης.....                                                                | 41 |
| Απαλλαγές από τον ΦΠΑ .....                                                                          | 46 |
| Στρεβλώσεις του ανταγωνισμού από τις απαλλαγές : Δημόσιοι οργανισμοί .....                           | 48 |
| Πρωτοβουλίες της Επιτροπής .....                                                                     | 51 |
| Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας.....                                                            | 52 |
| Προτεινόμενες μεταρρυθμιστικές επιλογές .....                                                        | 54 |
| Συμπέρασμα.....                                                                                      | 55 |

|                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------|----|
| Κεφάλαιο Τρίτο .....                                                       | 57 |
| Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ .....                                           | 57 |
| Το υφιστάμενο σύστημα ΦΠΑ και οι συνέπειές του όσον αφορά τον έλεγχο ..... | 58 |
| Ανάγκη για ενωσιακή προσέγγιση.....                                        | 59 |
| Το Έλλειμμα ΦΠΑ (VAT GAP).....                                             | 60 |
| Τύποι απάτης ΦΠΑ στην ΕΕ .....                                             | 63 |
| Η πρόταση της Επιτροπής.....                                               | 63 |
| Η απάτη του αφανούς εμπόρου ή απάτη γαϊτανάκι.....                         | 64 |
| Αντιμετώπιση της απάτης σε Ενωσιακό Επίπεδο .....                          | 68 |
| Μηχανισμός Ταχείας Αντίδρασης (ΜΤΑ).....                                   | 68 |
| Οδηγία 2013/42/ΕΕ του Συμβουλίου.....                                      | 68 |
| Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης.....                                | 70 |
| Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου.....                                      | 71 |
| Αποτελεσματικότητα του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.....         | 72 |
| Βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας.....                                  | 75 |
| Κεφάλαιο Τέταρτο .....                                                     | 77 |
| Συμπερασματικές Παρατηρήσεις.....                                          | 77 |
| Summary .....                                                              | 79 |
| Βιβλιογραφία .....                                                         | 80 |

## Εισαγωγή

Η επιτάχυνση της παγκοσμιοποίησης, ο εντεινόμενος ανταγωνισμός από νέες σημαντικές οικονομικές περιοχές του κόσμου, καθώς και η ταχεία εξέλιξη των επιχειρηματικών μοντέλων και η τεχνική πρόοδος, αποτελούν νέες προκλήσεις για την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα του ευρωπαϊκού φορολογικού συστήματος.

Επιπλέον, η τρέχουσα οικονομική κρίση έχει θέσει την οικονομική πολιτική των κρατών μελών μπροστά σε μια διπλή πρόκληση: την προώθηση μιας βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης με παράλληλη εξυγίανση των δημοσίων οικονομικών.<sup>1</sup> Όπως αναγνωρίζει η Επιτροπή αλλά και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο<sup>2</sup>, οι φορολογικές πολιτικές αποτελούν σημαντικό μοχλό για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Συνεπώς θα πρέπει να δοθεί μεγαλύτερη προσοχή στον σχεδιασμό και τη διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων, ώστε να είναι πιο αποτελεσματικά, αποδοτικά και δίκαια, και αυτό ισχύει ιδιαίτερα όσον αφορά το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ, καθώς ο ΦΠΑ έχει αποδειχθεί ένας σημαντικός πόρος τόσο για τους εθνικούς προϋπολογισμούς όσο και για τον προϋπολογισμό της ΕΕ.

Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή εξέδωσε, την 1η Δεκεμβρίου 2010, Πράσινη Βίβλο (στο εξής Πράσινη Βίβλος) σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ<sup>3</sup>, καθώς και εκτενές συνοδευτικό έγγραφο εργασίας<sup>4</sup> με τεχνική ανάλυση επί των ερωτημάτων που περιέχονται στην Πράσινη Βίβλο, με την οποία κάλεσε όλους τους εμπλεκόμενους παράγοντες να εξετάσουν με κριτικό βλέμμα όλες τις πτυχές του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, το οποίο εφαρμόζεται επί 40 και πλέον χρόνια. Ακολούθησε δημόσια διαβούλευση διάρκειας έξι μηνών, στην οποία η Επιτροπή έλαβε 1.700 εισηγήσεις από επιχειρήσεις, ακαδημαϊκούς κύκλους, πολίτες και φορολογικές αρχές. Η μεγάλη ανταπόκριση των επιχειρήσεων, των ακαδημαϊκών, των πολιτών και των φορολογικών

---

<sup>1</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, The European Commission's Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth? International VAT Monitor. Μάρτιος/Απρίλιος 2012, σ. 99

<sup>2</sup> Ευρωπαϊκό Συμβούλιο 1/2 Μαρτίου 2012 Συμπρασματα EUCO 4/3/12

<sup>3</sup> COM(2010) 695 τελικό, Πράσινη Βίβλος Σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ

<sup>4</sup> SEC(2010) 1455 final Commission staff working document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system {COM(2010) 695 final}

αρχών επιβεβαίωσε την ανάγκη διεξαγωγής της συζήτησης αυτής. Παράλληλα, η Επιτροπή διενήργησε οικονομική αξιολόγηση του συστήματος ΦΠΑ<sup>5</sup>.

Η διαβούλευση επιβεβαίωσε ότι πολλές επιχειρήσεις, και ειδικά οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) θεωρούν ότι η πολυπλοκότητα, το πρόσθετο κόστος συμμόρφωσης και η νομική αβεβαιότητα του συστήματος ΦΠΑ συχνά τους αποτρέπει από το να εμπλακούν σε διασυννοριακές δραστηριότητες και να καρπωθούν τα οφέλη της ενιαίας αγοράς. Παρείχε επίσης την ευκαιρία να εξεταστεί κατά πόσον η δέσμευση που ανέλαβε η Επιτροπή το 1967, για την δημιουργία ενός οριστικών συστήματος φορολόγησης στην ΕΕ με βάση την αρχή της καταγωγής, εξακολουθεί να είναι επίκαιρη.

Σε συνέχεια της ως άνω Πράσινης Βίβλου και της διαβούλευσης που ακολούθησε, στις 6 Δεκεμβρίου 2011 η Επιτροπή εξέδωσε την Ανακοίνωση για το μέλλον του ΦΠΑ- Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά<sup>6</sup> (στο εξής Ανακοίνωση)<sup>7</sup>. Στην Ανακοίνωση καθορίζονται τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά που οφείλουν να στηρίζουν το νέο καθεστώς ΦΠΑ, και οι δράσεις προτεραιότητας που χρειάζονται για να δημιουργηθεί ένα απλούστερο, αποδοτικότερο και αρτιότερο σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ, το οποίο θα επιτρέψει στα κράτη μέλη να αυξήσουν τα φορολογικά τους έσοδα και στην ΕΕ να αυξήσει την ανταγωνιστικότητά της. Το σύστημα του ΦΠΑ πρέπει να γίνει απλούστερο, αποτελεσματικότερο και ισχυρότερο, και να βασίζεται στην αρχή του προορισμού. Η Επιτροπή δεσμεύτηκε να υποβάλλει κατάλληλες προτάσεις για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού.

## **Στόχος της Διπλωματικής Εργασίας**

Στην παρούσα διπλωματική εργασία θα εξετάσω τα ζητήματα που προβλήθηκαν με τα δύο κείμενα που εξέδωσε η Επιτροπή, την Πράσινη Βίβλο και την Ανακοίνωση για το μέλλον

---

<sup>5</sup> Copenhagen Economics and KPMG, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, TAXUD/2009/DE/316 Report of 1 March 2011

<sup>6</sup> COM(2011) 851 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή για το μέλλον του ΦΠΑ Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά.

<sup>7</sup> Κείμενο που ενέκρινε το Συμβούλιο (στα συμπεράσματα που εξέδωσε στις 15 Μαΐου 2012).

του ΦΠΑ, στο πλαίσιο της επανεξέτασης του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ. Όπως αναλύεται και στη συνέχεια, η τελευταία απόπειρα της Επιτροπής, η οποία ξεκίνησε το 2010, να μεταρρυθμίσει το σύστημα του ΦΠΑ της ΕΕ πραγματοποιείται εν μέσω της παγκόσμιας οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης, η οποία ανάμεσα στις πολλές συνέπειες που είχε για τα δημόσια οικονομικά είναι και η μεταστροφή προς την έμμεση φορολογία, ως μια αποτελεσματικότερη πηγή εσόδων για τους εθνικούς προϋπολογισμούς<sup>8</sup>. Για το λόγο αυτό θα εξετάσω αναλυτικότερα τα ζητήματα εκείνα του ΦΠΑ που εντάσσονται στην προσπάθεια της Ένωσης αλλά και των κρατών μελών να επιδιώξουν «δημοσιονομική εξυγίανση» και «βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη».

Συγκριμένα στο Πρώτο Κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας θα παρουσιαστεί συνοπτικά το σύστημα του ΦΠΑ της ΕΕ, όπως αυτό εξελίχθηκε από την εισαγωγή του φόρου το 1967. Είναι πολύ σημαντικό να παρακολουθήσουμε την πορεία που ακολούθησε η διαμόρφωση του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ και κυρίως να κατανοήσουμε την δυναμική μεταξύ Επιτροπής και Συμβουλίου. Στη συνέχεια θα παρουσιαστεί το οικονομικό και πολιτικό κλίμα στο οποίο ξεκίνησε, και είναι ακόμα σε πλήρη εξέλιξη, η διαδικασία μεταρρύθμισης του συστήματος ΦΠΑ και πώς αυτό αναμένεται να ασκήσει καταλυτικό ρόλο στην επιτυχία ή αποτυχία του παρόντος εγχειρήματος της ΕΕ, με παράλληλο σχολιασμό του βασικού κειμένου της Επιτροπής, της Ανακοίνωσης για το μέλλον του ΦΠΑ.

Στο Δεύτερο Κεφάλαιο θα παρουσιαστούν το ζήτημα των Διασυνοριακών Συναλλαγών εντός της ΕΕ, οι Συντελεστές του ΦΠΑ και οι Απαλλαγές από τον ΦΠΑ, στο πλαίσιο πάντα της αναδιάρθρωσης του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ. Και για τα τρία αυτά ζητήματα έχει πραγματοποιηθεί, με πρωτοβουλία της Επιτροπής, εκτενής διαβούλευση, από το 2010 και την έκδοση της Πράσινης Βίβλου για το μέλλον του ΦΠΑ, η οποία είναι σε εξέλιξη και έχει προσχωρήσει σε σημαντικό βαθμό, χωρίς ωστόσο ακόμα να έχουν ληφθεί οριστικές αποφάσεις σε επίπεδο ΕΕ.

Στο Τρίτο Κεφάλαιο θα παρουσιαστεί το ζήτημα της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ της ΕΕ και το έλλειμμα του ΦΠΑ. Ιδιαίτερη έμφαση θα δοθεί στη απάτη του αφανούς εμπόρου,

---

<sup>8</sup>PwC, Shifting the balance from direct to indirect taxes, June 2013, [http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf)

γνωστή και ως απάτη carousel, ως μια ιδιαίτερη απειλή για το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ, στον προτεινόμενο μηχανισμό αντίδρασης των κρατών μελών για την καταπολέμηση της απάτης που θεσπίσθηκε πρόσφατα από την ΕΕ.

Στο Τέταρτο Κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας θα επιχειρηθεί μια αποτίμηση και αξιολόγηση της προσπάθειας (στο βαθμό που έχει προσχωρήσει έως σήμερα) της Επιτροπής και συνολικά της ΕΕ να αναδιαμορφώσει το σύστημα ΦΠΑ που ισχύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

## Κεφάλαιο Πρώτο

### Ιστορικό

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στο φορολογικό σύστημα των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει χαρακτηριστεί ως η μεγαλύτερη φορολογική καινοτομία του 20<sup>ου</sup> αιώνα. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) καθιερώθηκε για πρώτη φορά στην Ευρώπη το 1954 στη Γαλλία, υιοθετήθηκε δε πολύ σύντομα από την πλειοψηφία των ευρωπαϊκών κρατών. Έκτοτε, ο ΦΠΑ καθιερώθηκε σε περίπου 140<sup>9</sup> χώρες σε ολόκληρο τον κόσμο. Το 1967 τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, συμφώνησαν να αντικαταστήσουν τα εθνικά τους συστήματα φόρου επί του κύκλου εργασιών με ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ (Πρώτη και Δεύτερη Οδηγία ΦΠΑ), με την Έκτη Οδηγία ΦΠΑ του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων<sup>10</sup>, της 17-5-1977, «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση»<sup>11</sup>, με την οποία ενοποιήθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση και απαγορεύτηκε η επιβολή άλλων φόρων που θα έχουν το χαρακτήρα του φόρου κύκλου εργασιών<sup>12</sup>. Η παραπάνω οδηγία τροποποιήθηκε επανειλημμένα τα επόμενα χρόνια και για το λόγο αυτό το Συμβούλιο με την Οδηγία 2006/112/EK<sup>13</sup> προχώρησε σε ευρεία αναδιατύπωση της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας. Μετά από αυτή την αναμόρφωση κάθε αναφορά στην 6<sup>η</sup> Οδηγία θεωρείται ότι πλέον γίνεται στη νέα Οδηγία, ενώ η 6<sup>η</sup> όπως και οι άλλες Οδηγίες που αφορούν στον ΦΠΑ καταργήθηκαν από 1-1-2007, ημερομηνία θέσης σε ισχύ της Οδηγίας 2006/112/EK. Τριάντα οκτώ χρόνια μετά την έγκριση της πρώτης οδηγίας και την εισαγωγή ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ, το ισχύον σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ μπορεί σε γενικές γραμμές να χαρακτηριστεί ως τεράστιο, πολύπλοκο και εξαιρετικά λεπτομερές<sup>14</sup>.

<sup>9</sup>ΟΟΣΑ, Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, σ. 23.

<sup>10</sup> Η οποία ήταν προϊόν έντονου πολιτικού συμβιβασμού και διέφερε πολύ από την πρόταση της Έκθεσης Neumark (1962). Οι συζητήσεις στο Συμβούλιο αποδείχθηκαν πολύ δύσκολες με αποτέλεσμα η Επιτροπή να προτείνει μια τροποποιημένη πρόταση εν μέσω των διαπραγματεύσεων (1974). Το κείμενο που τελικά υιοθετήθηκε θεωρήθηκε πολύ μετριοπαθές σε σχέση με την φιλόδοξη αρχική πρόταση. de la Feria Rita, The 2011 Communication on the Future of VAT: harnessing the economic crisis for EU VAT reform, σ. 121

<sup>11</sup>Οδηγία 77/388/EOK.

<sup>12</sup> Φορτσάκης Π., Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σ. 307.

<sup>13</sup>Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

<sup>14</sup> Cnossen Sijbren, Tree VAT Studies, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy, Analysis No 90 Δεκέμβριος 2010, σ. 11

## Προσπάθειες για ένα αποτελεσματικό και ουδέτερο σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ

Σχεδόν δύο δεκαετίες μετά την εισαγωγή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, τα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί από την έλλειψη εναρμόνισης είχαν γίνει πιο εμφανή. Σε αυτό το πλαίσιο το 1985 η Επιτροπή παρουσίασε τη Λευκή Βίβλο για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς<sup>15</sup>, το τρίτο μέρος της οποίας κάλυπτε την «Άρση των φορολογικών φραγμών» και περιείχε διάφορα μέτρα που αφορούσαν τον ΦΠΑ, και ειδικά τρεις κύριους τομείς, ήτοι: α. την φορολογική βάση, β. τους φορολογικούς συντελεστές και γ. τις ρυθμίσεις για τις διασυνοριακές συναλλαγές<sup>16</sup>. Το καλοκαίρι του 1987, μετά την προώθηση της Λευκής Βίβλου, η Επιτροπή εξέδωσε μια Παγκόσμια Ανακοίνωση στην οποία σκιαγράφησε τις προτάσεις της για τους έμμεσους φόρους, με στόχο την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς<sup>17</sup>. Οι προτάσεις που παρουσιάστηκαν κατά την ίδια περίοδο έμειναν γνωστές ως προτάσεις του 1987 και προέβλεπαν σημαντικές αλλαγές στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, οι οποίες είχαν εν ολίγοις ως εξής: μετάβαση στη φορολογία που θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των αγαθών και των υπηρεσιών στο κράτος μέλος καταγωγής, την εισαγωγή ενός συστήματος αντιστάθμισης του ΦΠΑ για την εξασφάλιση δίκαιης κατανομής των εσόδων μετά τη μετάβαση στη φορολόγηση στη χώρα καταγωγής, και την προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ<sup>18</sup>.

Οι παραπάνω προτάσεις αποτελούν ακόμα και σήμερα σημείο αναφοράς για το τι πρέπει να επιτευχθεί σε επίπεδο ΦΠΑ, ούτως ώστε να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου εντός της ενιαίας αγοράς της ΕΕ<sup>19</sup>. Ήταν, ωστόσο, μια παταγώδης αποτυχία. Η όλη προσπάθεια της Επιτροπής θεωρήθηκε από την αρχή ως πολύ φιλόδοξη, ενώ από τα τέλη του 1989 ήταν σαφές ότι δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί αναγκαία πολιτική συναίνεση στο Συμβούλιο για την έγκρισή τους. Στη συνέχεια, η πολιτική έμφαση μετατοπίστηκε προς την κατεύθυνση έγκρισης ενός συστήματος ΦΠΑ, το οποίο συνέχισε να βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στη χώρα

<sup>15</sup> COM/85/0310 Τελικό Η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς: "Λευκό Βιβλίο" που υποβάλλει η Επιτροπή στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο (Μιλάνο, 28-29 Ιουνίου 1985)

<sup>16</sup> Κουγέας Βασίλης, Μηλιώνης Νίκος, Πεδιαδιτάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία, Οι Πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη 2013, σ. 205

<sup>17</sup> COM/87/320 Τελικό/2 Γενική ανακοίνωση της Επιτροπής - Ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς: προσέγγιση των συντελεστών και εναρμόνιση των διαρθρώσεων των εμμέσων φόρων

<sup>18</sup> de la Feria Rita, The 2011 Communication on the Future of VAT: harnessing the economic crisis for EU VAT reform, British Tax Review, [2012] BTR, No.2, σ. 122

<sup>19</sup> Aujean Michel, Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future, EC TAX Review 2012/3, 2012 Kluwer Law International, σ.136

προορισμού, αλλά που ταυτόχρονα επέτρεπε την κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα<sup>20</sup>. Κατά την περίοδο μεταξύ 1989 και 1991, μια σειρά από σημαντικές συνεδριάσεις του Συμβουλίου Υπουργών ECOFIN έλαβαν χώρα, από τις οποίες αναδύθηκε το βασικό σχήμα του συστήματος ΦΠΑ που έγινε γνωστό ως το «Μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ»<sup>21</sup>.

Το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ έπρεπε να ισχύσει για μια περίοδο τεσσάρων ετών από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων την 1η Ιανουαρίου 1993. Ωστόσο, μόλις το καλοκαίρι του 1996 η Επιτροπή παρουσίασε ένα πρόγραμμα εργασίας για την έγκριση του οριστικού συστήματος ΦΠΑ<sup>22</sup>.

Τα βασικά στοιχεία των προτάσεων που περιλαμβάνονταν στο πρόγραμμα της Επιτροπής το 1996 διέφεραν ουσιωδώς από εκείνα που περιλαμβάνονταν στις προτάσεις του 1987. Η σημαντικότερη, ίσως, διαφορά συνίστατο στην προσέγγιση που χρησιμοποίησε η Επιτροπή: οι προτάσεις του 1987 βασίστηκαν στην άμεση μετάβαση στο οριστικό σύστημα, ενώ το πρόγραμμα του 1996 προέβλεπε μια προοδευτική μετάβαση στο οριστικό σύστημα. Μετά από δύσκολες συζητήσεις στο Συμβούλιο, η Επιτροπή τελικά αναγκάστηκε να παραδεχτεί την ήττα της και επίσημα να προτείνει την απόσυρση των προτάσεων. Η Επιτροπή παραδέχθηκε, λίγα χρόνια αργότερα, ότι αυτή η σταδιακή προσέγγιση ήταν εξίσου δύσκολο να εφαρμοστεί<sup>23</sup>.

### **Προσπάθειες για ένα λιγότερο στρεβλωτικό και εκσυγχρονισμένο σύστημα ΦΠΑ στην ΕΕ**

Τελικώς το 2000 η Επιτροπή παραιτήθηκε από την προσπάθεια για ένα οριστικό σύστημα και στράφηκε σε μέτρα για τη βελτίωση του ισχύοντος μεταβατικού<sup>24</sup>. Αυτή η νέα στρατηγική βασιζόταν σε μια διπλή υπόθεση: αφενός, ότι το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ περιέχει ορισμένες ελλείψεις που απαιτούσαν επείγουσα δράση και αφετέρου, ότι ήταν προς το

---

<sup>20</sup> de la Feria Rita, ό.π., σ. 123

<sup>21</sup> Το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ θεσπίστηκε με τη Οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 16-12-1991 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της Οδηγίας 77/380/ΕΟΚ και την Οδηγία 92/111/ΕΟΚ, για την τροποποίηση της Οδηγίας 77/380/ΕΟΚ και για την λήψη των μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του ΦΠΑ.

<sup>22</sup> Aujean Michel, ό.π., (2012), σ.141

<sup>23</sup> de la Feria Rita, ό.π., (2012), σ. 124

<sup>24</sup> Κουγέας Βασίλης, Μηλιώνης Νίκος, Πεδιαδιτάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία, ό.π. (2013), σ. 206

παρόν απίθανο η πρόοδος για τη δημιουργία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ να επιτευχθεί. Η εισαγωγή ενός οριστικού συστήματος αναβλήθηκε επ' αόριστον ως ένας μακροπρόθεσμος στόχος.

Η νέα στρατηγική βασιζόταν ουσιαστικά σε τέσσερις κεντρικούς στόχους: την απλούστευση και τον εκσυγχρονισμό των κανόνων ΦΠΑ, την ομοιόμορφη εφαρμογή των ως άνω κανόνων και την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας. Για την επίτευξη των στόχων αυτών, η Ανακοίνωση (2003)<sup>25</sup> της Επιτροπής είχε δημιουργήσει ένα λεπτομερές σχέδιο δράσης το οποίο προσδιόρισε τους παρόντες και μελλοντικούς τομείς προτεραιότητας. Η γενική εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την επιτυχία της νέας στρατηγικής από το 2000 ήταν θετική, και ανέφερε ότι η νέα στρατηγική είχε δώσει νέα ώθηση στο Συμβούλιο σε θέματα ΦΠΑ<sup>26</sup>.

Ωστόσο, η επιτυχία αυτή ήταν πολύ πιο μέτρια από ό,τι παρουσιάστηκε, για τους παρακάτω δύο κύριους λόγους. Πρώτον, τα μέτρα που εγκρίθηκαν ήταν αποσπασματικά και δεν ασχολήθηκαν με πολλά από τα εγγενή προβλήματα του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ. Βασικοί τομείς όσον αφορά την αποτελεσματικότητα του φόρου έμειναν αμετάβλητοι, είτε χειροτέρευσαν σε σχέση με μια δεκαετία πριν, παρά τις διάφορες προσπάθειες της Επιτροπής για τη βελτίωσή τους<sup>27</sup>.

Η τελευταία πρωτοβουλία της Επιτροπής (2010) είναι από μόνη της μια σιωπηρή αναγνώριση της αποτυχίας της στρατηγικής του 2000 για τον ΦΠΑ, καθώς εάν ήταν τόσο επιτυχημένη όσο παρουσιάζεται από την Επιτροπή, σίγουρα δεν θα υπήρχε καμία ανάγκη για ανάληψη ακόμη μίας πρωτοβουλίας για τη μεταρρύθμιση του ευρωπαϊκού συστήματος ΦΠΑ.

Το σημερινό πλαίσιο για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει πολλούς περιορισμούς, οι οποίοι δημιουργούν ιδίως δυσανάλογο διοικητικό φόρτο για τις επιχειρήσεις. Το σύνθετο σύστημα συντελεστών και απαλλαγών, οι παρεκκλίσεις και οι εναλλακτικές επιλογές που παρέχονται στα κράτη μέλη, καθώς και οι ειδικοί κανόνες για τις διασυνοριακές συναλλαγές παρακωλύουν την

---

<sup>25</sup>COM/2003/0614 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή - Απολογισμός και αναθεώρηση των προτεραιοτήτων της στρατηγικής για τον ΦΠΑ

<sup>26</sup> Κουγέας Βασίλης, Μηλιώνης Νίκος, Πεδιαδιτάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία, ό.π. (2013), σ. 207

<sup>27</sup> de la Feria Rita, ό.π. (2012), σ. 126

εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και την ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων, διότι συνεπάγονται σημαντικό κόστος συμμόρφωσης, ιδίως για τις επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε πολλά κράτη μέλη. Παρά τις σημαντικές εξελίξεις του τεχνολογικού και οικονομικού περιβάλλοντος που σημειώθηκαν από τη δημιουργία του ΦΠΑ, το σύστημα παρέμεινε σε μεγάλο βαθμό αμετάβλητο, ιδίως όσον αφορά τις υποχρεώσεις αναφοράς των επιχειρήσεων και τους τρόπους είσπραξης του ΦΠΑ<sup>28</sup>. Επιπλέον, το σημερινό σύστημα ευνοεί την απάτη: περίπου 12% του ΦΠΑ δεν εισπράττεται λόγω φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής, διαφυγόντων δασμών ή πτωχεύσεων.

Η μελλοντική στρατηγική σε θέματα ΦΠΑ θα τονίσει τις προτεραιότητες που πρέπει να τεθούν μέσω νομοθετικών προτάσεων, κατά τρόπον ώστε να δημιουργηθεί ένα στερεότερο και αποτελεσματικότερο πλαίσιο για τον ΦΠΑ για την ενιαία αγορά<sup>29</sup>. Κρίνοντας από τα αποτελέσματα της διαβούλευσης που ακολούθησε την Πράσινη Βίβλο, η ανάγκη για μεταρρύθμιση είναι πιο επίκαιρη από ποτέ.

## **Πράσινη Βίβλος και Ανακοίνωση της Επιτροπής για το μέλλον του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ**

Τον Δεκέμβριο του 2010 η Επιτροπή εξέδωσε την Πράσινη Βίβλο «Σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ».<sup>30</sup> Στόχος της Πράσινης Βίβλου ήταν να ξεκινήσει μια ευρεία διαδικασία διαβούλευσης με τα ενδιαφερόμενα μέρη για τη λειτουργία του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αναμορφωθεί το εν λόγω σύστημα στο μέλλον, προκειμένου να καταστεί πιο απλό, ισχυρό και αποτελεσματικό. Παρόλο που το ίδιο το έγγραφο δεν ήταν τόσο φιλόδοξο όσο ο σκοπός τον οποίο θα εξυπηρετούσε<sup>31</sup>, ήταν ωστόσο εκτεταμένο, καλύπτοντας πολλές από

---

<sup>28</sup> COM(2010) 608 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών Προς μια Πράξη για την Ενιαία αγορά Για μια κοινωνική οικονομία της αγοράς με υψηλό βαθμό ανταγωνιστικότητας 50 προτάσεις για βελτίωση της συνεργασίας, της από κοινού ανάληψης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και των συναλλαγών, σ.19

<sup>29</sup> COM(2010) 608 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών Προς μια Πράξη για την Ενιαία αγορά Για μια κοινωνική οικονομία της αγοράς με υψηλό βαθμό ανταγωνιστικότητας 50 προτάσεις για βελτίωση της συνεργασίας, της από κοινού ανάληψης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και των συναλλαγών

<sup>30</sup> COM(2010) 695 τελικό

<sup>31</sup> de la Feria Rita, ό.π. (2012), σ. 119

τις πλέον προβληματικές περιοχές του συστήματος. Σε λιγότερο από 28 σελίδες, η Επιτροπή έθιξε πολλά σημαντικά θέματα, ιδίως την αντιμετώπιση του ΦΠΑ των διασυνοριακών συναλλαγών, το θέμα των οργανισμών του δημοσίου τομέα, τις απαλλαγές, τους μειωμένους συντελεστές, τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, τις διοικητικές υποχρεώσεις, τις εκπτώσεις, την απλοποίηση των νομοθετικών διαδικασιών, τη χορήγηση παρεκκλίσεων, την εναρμόνιση των συντελεστών, τις μικρές επιχειρήσεις, τις μεθόδους καταπολέμησης της απάτης και τις τεχνολογικά καινοτόμες μεθόδους για την είσπραξη του ΦΠΑ.

Αν ο σκοπός της Επιτροπής ήταν να προκαλέσει μια ευρεία συζήτηση για το μέλλον του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, τότε η πρωτοβουλία αυτή ήταν σίγουρα επιτυχημένη. Κατά τη διάρκεια της εξάμηνης περιόδου της δημόσιας διαβούλευσης, η Επιτροπή έλαβε πάνω από 1.700 εισφορές από επιχειρήσεις, ακαδημαϊκούς, πολίτες και φορολογικές αρχές. Διοργανώθηκαν ακαδημαϊκά και πολιτικά συνέδρια για να συζητήσουν τα θέματα που τέθηκαν με την Πράσινη Βίβλο και έγινε μια σαφής συντονισμένη προσπάθεια από την Επιτροπή να προωθήσει το έγγραφο. Η Πράσινη Βίβλος έλαβε θετικές αντιδράσεις και από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, οι οποίοι εξέφρασαν την ικανοποίησή τους και επιβεβαίωσαν την ανάγκη για μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ.

Θέλοντας να αξιοποιήσει τη δυναμική που δημιουργήθηκε από την Πράσινη Βίβλο, η Επιτροπή εξέδωσε στις 6.12.2011 την πολυαναμενόμενη Ανακοίνωσή της για το μέλλον του ΦΠΑ «Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά»<sup>32</sup> στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή (στο εξής Ανακοίνωση).

Με βάση τα αποτελέσματα της δημόσιας διαβούλευσης, αλλά και τις συζητήσεις με τα κράτη μέλη και τις απόψεις που διατύπωσαν τα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα, η Ανακοίνωση έχει διττό σκοπό:

- Να καθορίσει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά ενός μελλοντικού συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, το οποίο θα μπορεί να συνεχίσει να αποτελεί πηγή εσόδων, ενώ παράλληλα θα

---

<sup>32</sup>COM(2011) 851 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή για το μέλλον του ΦΠΑ Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά.

συμβάλει στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα βασικά αυτά χαρακτηριστικά θα πρέπει να αποτελούν τους μακροπρόθεσμους στόχους που θα κατευθύνουν το σύνολο των μελλοντικών εργασιών σχετικά με τον ΦΠΑ.

- Να απαριθμήσει τους τομείς προτεραιότητας για την ανάληψη περαιτέρω δράσης κατά τα επόμενα έτη με σκοπό τον προσανατολισμό προς την κατεύθυνση των στόχων αυτών.

## **Τα επιθυμητά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ**

Και τελικά να οδηγήσει σε ένα σύστημα ΦΠΑ με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά<sup>33</sup>:

- *«Απλό»:* Οι υποκείμενοι στον φόρο που δραστηριοποιούνται σε ολόκληρη την ΕΕ θα πρέπει να υπόκεινται σε ενιαίο σύνολο σαφών και απλών κανόνων ΦΠΑ: στον κώδικα ΦΠΑ της ΕΕ. Ο κώδικας αυτός θα θεσπίζει κανόνες προσαρμοσμένους στα σύγχρονα επιχειρηματικά μοντέλα και τυποποιημένες υποχρεώσεις που θα λαμβάνουν πλήρως υπόψη την πρόοδο που έχει επιτευχθεί στις νέες τεχνολογίες. Κάθε υποκείμενος στον φόρο πρέπει να συναλλάσσεται με τις φορολογικές αρχές ενός μόνο κράτους μέλους.
- *«Αποτελεσματικό και ουδέτερο»:* Η καθιέρωση μιας ευρύτερης φορολογικής βάσης, καθώς και η εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης με τον κανονικό συντελεστή, θα αποφέρουν περισσότερα έσοδα με λιγότερο κόστος ή, εναλλακτικά, θα επιτρέψουν τη μείωση του κανονικού συντελεστή χωρίς επιπτώσεις για τα έσοδα. Οποιαδήποτε παρέκκλιση από τις αρχές αυτές θα πρέπει να είναι ορθολογική και να ορίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο. Η ουδετερότητα προϋποθέτει επίσης την εφαρμογή ισότιμων κανόνων όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης και ελάχιστους περιορισμούς στην άσκηση του δικαιώματος αυτού.
- *«Ισχυρό και θωρακισμένο έναντι της απάτης»:* Χάρη στις σύγχρονες μεθόδους είσπραξης και ελέγχου του ΦΠΑ, θα μεγιστοποιηθούν τα έσοδα που πράγματι εισπράττονται και θα περιοριστούν όσο το δυνατόν περισσότερο η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Πέραν του ότι θα διευκολυνθεί η συμμόρφωση των επιχειρήσεων, οι εθνικές φορολογικές αρχές θα επικεντρωθούν στις συμπεριφορές που ενέχουν κινδύνους και στους πραγματικούς φοροφυγάδες και, τέλος, θα ενεργούν συλλογικά ως μία ευρωπαϊκή αρχή ΦΠΑ. Ζωτικής

---

<sup>33</sup> COM(2011) 851 τελικό, σ. 6

*σημασίας για την επίτευξη του στόχου αυτού θα είναι η εντατική, αυτοματοποιημένη και ταχεία ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών.»<sup>34</sup>*

## **Προοπτικές της προσπάθειας μεταρρύθμισης**

Από τη στιγμή που κυκλοφόρησε η Πράσινη Βίβλος υπήρχε αρκετός σκεπτικισμός για την ικανότητα της Επιτροπής να φέρει σε πέρας μια πραγματική μεταρρύθμιση στον τομέα του ΦΠΑ<sup>35</sup>. Η ιστορία του ΦΠΑ της ΕΕ έχει ταυτιστεί με τον νομοθετικό και πολιτικό συμβιβασμό, γεμάτη με αποτυχημένες προσπάθειες για την επίτευξη μιας πραγματικής μεταρρύθμισης. Θα είναι αυτή η μοίρα και της τρέχουσας πρωτοβουλίας μεταρρύθμισης; Ένα πράγμα είναι σαφές, ότι η ιστορία μάς διδάσκει ότι η πολιτική διαπραγμάτευση, όσον αφορά τον ΦΠΑ είναι εξαιρετικά δύσκολη και μακροχρόνια. Το πόσο επιτυχής θα είναι η τελευταία αυτή πρωτοβουλία θα εξαρτηθεί σε μεγάλο βαθμό από έναν και μόνο παράγοντα, την ικανότητα, ή την ανικανότητα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής να αξιοποιήσει την τρέχουσα οικονομική κρίση για να πετύχει μια πραγματική μεταρρύθμιση στον τομέα του ΦΠΑ της ΕΕ.

Η Ανακοίνωση της Επιτροπής βασίζεται σε μεγάλο βαθμό σε παλιές και γνωστές ανησυχίες τοποθετημένες στο πλαίσιο μιας νέας οικονομικής πραγματικότητας. Πράγματι, η Ανακοίνωση αποτελεί μια ακόμη προσπάθεια να αντιμετωπιστούν μερικά από τα βαθιά ριζωμένα προβλήματα του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, όπως επισημάνθηκε και στη διαδικασία διαβούλευσης που ξεκίνησε με την δημοσίευση της Πράσινης Βίβλου, το Δεκέμβριο του 2010. Τα αποτελέσματα της διαδικασίας διαβούλευσης που πραγματοποίησε η Επιτροπή δείχνουν ότι οι ενδιαφερόμενοι φορείς είναι βαθιά δυσαρεστημένοι με το ισχύον σύστημα, η κύρια κριτική τους είναι ότι η έλλειψη εναρμόνισης έχει οδηγήσει σε πολυπλοκότητα, επιπλέον κόστος συμμόρφωσης και νομική αβεβαιότητα<sup>36</sup>. Το κύριο συμπέρασμα είναι ότι οι φορολογικοί κανόνες, και ειδικά οι κανόνες του ΦΠΑ, επηρεάζουν τις αποφάσεις σχετικά με τον τόπο αγοράς ή πώλησης αγαθών και υπηρεσιών, και ως εκ τούτου «η οικονομική ουδετερότητα του ΦΠΑ δεν είναι πλέον εξασφαλισμένη και η λειτουργία της ενιαίας αγοράς υπονομεύεται σοβαρά».<sup>37</sup> Το

---

<sup>34</sup> COM(2011) 851 τελικό, σ. 6

<sup>35</sup> de la Feria Rita, ό.π. (2012), σ. 125, Aujean Michel ό.π. (2012), σ.137

<sup>36</sup> Aujean Michel ό.π. (2012), σ.137

<sup>37</sup> COM(2011) 851 τελικό, σ.4.

σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ, ως εκ τούτου, είναι καταδικασμένο να νοθεύει τον ανταγωνισμό και να είναι απροετοίμαστο για τη νέα οικονομική πραγματικότητα, και, ιδιαίτερα ευαίσθητο στην απάτη.

Όλα τα ανωτέρω είναι όντως σοβαρά προβλήματα, αλλά δεν είναι κάτι το καινούριο ούτε αποτελούν έκπληξη. Παρόμοιες ανησυχίες εκ μέρους των ενδιαφερόμενων μερών έχουν εκφραστεί και στο παρελθόν, ενώ τα προβλήματα έχουν από καιρό ταυτοποιηθεί και πιθανές λύσεις έχουν συχνά παρουσιαστεί. Όπως αναλύεται ανωτέρω<sup>38</sup>, μέχρι στιγμής η πολιτική βούληση είναι το σημαντικότερο στοιχείο που εμποδίζει σταθερά οποιαδήποτε προσπάθεια για πραγματική αλλαγή.

Συνακόλουθα το πραγματικό ερώτημα είναι γιατί η παρούσα προσπάθεια να είναι διαφορετική; Υπάρχει λόγος να πιστεύουμε ότι αυτή η τελευταία πρωτοβουλία της Επιτροπής θα είναι πιο επιτυχής από τις προηγούμενες πρωτοβουλίες που περιγράφηκαν παραπάνω. Τα εσωτερικά κίνητρα για τη μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ παραμένουν αμετάβλητα και είναι ακόμα επίκαιρα, η διαφορά έγκειται στις εξωτερικές συνθήκες, έξω από το σύστημα του ΦΠΑ, οι οποίες μπορούν να λειτουργήσουν ως δυνητικά ισχυρά κίνητρα, και τελικά ως καταλύτες για την επίτευξη της πολυπόθητης αλλαγής<sup>39</sup>.

### **Αξιοποίηση της οικονομικής κρίσης**

Η διαδικασία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης είναι σήμερα αντιμέτωπη με μια από τις μεγαλύτερες, αν όχι τη μεγαλύτερη, πρόκληση στην ιστορία της. Εν μέσω μιας σοβαρής οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης, οι αδυναμίες της διαδικασίας ολοκλήρωσης έχουν έρθει στην επιφάνεια με τέτοια δύναμη που να απειλείται ακόμα και η ίδια η ύπαρξή της ΕΕ<sup>40</sup>. Περιορισμένοι στην ικανότητά τους να δράσουν αποτελεσματικά, οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής έχουν μετατρέψει την φορολογία ως μια εύκολη λύση στην τρέχουσα οικονομική κρίση, με τον ΦΠΑ να βρίσκεται στο επίκεντρο.

---

<sup>38</sup>Βλ. Ιστορικό

<sup>39</sup>de la Feria Rita, ό.π. (2012), σ. 126

<sup>40</sup>Lejeune Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, ό.π. (2012), σ. 99

Η χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση δημιούργησε σημαντικές προκλήσεις για τα δημόσια οικονομικά σε πολλά κράτη μέλη, αντιμέτωπα με υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα και περιορισμένη (ή αρνητική) οικονομική ανάπτυξη, ενώ την ίδια στιγμή στερούνται της δυνατότητας να προχωρήσουν σε υποτίμηση του νομίσματος και δεσμεύονται από ένα κοινό επιτόκιο, και ειδικά εκείνα που ανήκουν στην Ευρωζώνη, είναι αντιμέτωπα με σοβαρούς περιορισμούς στις δυνατότητές τους να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στις προκλήσεις της οικονομικής κρίσης. Ως εκ τούτου, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι τα περισσότερα κράτη μέλη, ειδικά τα νεότερα και οικονομικά πιο αδύναμα, έχουν στραφεί προς τη φορολογική πολιτική ως το προτιμώμενο μέσο τους για μια μακρό-οικονομική παρέμβαση<sup>41</sup>.

Στο πλαίσιο της φορολογικής πολιτικής το δημοφιλέστερο μέσο<sup>42</sup> φαίνεται να είναι ο ΦΠΑ: πάνω από τα μισά κράτη μέλη έχουν τροποποιήσει τους συντελεστές του ΦΠΑ τους, προκειμένου να αντιμετωπίσουν τα δημοσιονομικά ελλείμματα, μέσω είτε της αύξησης των συντελεστών ΦΠΑ ή της διεύρυνση την φορολογικής βάσης<sup>43, 44</sup> κάνοντας μια ορατή μεταστροφή από την άμεση φορολογία προς την έμμεση φορολογία. Η μεταστροφή προς την έμμεση φορολογία στην ΕΕ είναι θεμιτό να επιδιωχθεί, καθώς στα περισσότερα κράτη μέλη η φορολογική βάση είναι αρκετά περιορισμένη<sup>45</sup>.

Η εστίαση σε εθνικό επίπεδο στον τομέα του ΦΠΑ στην τρέχουσα οικονομική συγκυρία δεν αποτελεί έκπληξη, αλλά εντάσσεται στο πλαίσιο της γενικότερης τάσης για μακροπρόθεσμη στροφή προς την έμμεση φορολογία, αντί της άμεσης φορολογίας. Η τάση αυτή βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην παραδοσιακή οικονομική άποψη ότι οι φόροι κατανάλωσης είναι σχετικά

<sup>41</sup> Τα νεότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης φορολογούν κατά κύριο λόγο την κατανάλωση, ενώ τα παλαιότερα κράτη μέλη φορολογούν ως επί το πλείστον το εισόδημα και την περιουσία. Στα μισά περίπου κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (14 κράτη μέλη), οι φόροι επί της κατανάλωσης έχουν αυξηθεί κατά τα τελευταία πέντε χρόνια. Ταυτόχρονα, στα περισσότερα κράτη μέλη (21 χώρες) έχει μειωθεί σημαντικά το ποσοστό της φορολογίας του εισοδήματος και της περιουσίας που αντιστοιχεί στα συνολικά φορολογικά έσοδα. Lill Anu, Taxation of Consumption is still Prevalent in the European Union, Tax Trends in the European Union Statistics Estonia

<sup>42</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, ό.π., (2012), σ. 99

<sup>43</sup> European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union—Situation at 1<sup>st</sup> January 2012, taxud.c.1 (2012)134284-EN.

<sup>44</sup> Οι συμφωνίες διάσωσης του ΔΝΤ / ΕΚΤ / ΕΚ που υπεγράφησαν με την Ελλάδα, την Πορτογαλία και την Ιρλανδία επέβαλαν σημαντικές αλλαγές στο καθεστώς ΦΠΑ τους, ιδίως μέσω της διεύρυνσης της φορολογητέας βάσης τους, καθώς και τον περιορισμό στη διαφοροποίηση των συντελεστών.

<sup>45</sup> Στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η μέση κατανάλωση που υπόκειται σε ΦΠΑ αντιπροσώπευε το 52% του ΑΕΠ το 2005. Αντίθετα, το ποσοστό αυτό ήταν 105% στη Νέα Ζηλανδία. Βλ. OECD, Consumption Tax Trends, 2008, σ. 66-67

πιο αποτελεσματική πηγή εσόδων και είναι λιγότερο στρεβλωτικοί και έχει αποδειχθεί ότι έχουν ευνοϊκές επιδράσεις στην ανάπτυξη και την απασχόληση<sup>46</sup>. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να έχει γίνει σε πολλά κράτη μέλη κύρια πηγή εσόδων για τους εθνικούς προϋπολογισμούς: το 2009 αντιπροσώπευε το 21 % των εσόδων από φόρους των κρατών μελών της ΕΕ, σημειώνοντας μια αύξηση της τάξης του 12 % από το 1995<sup>47</sup>.

### **Απαντήσεις της ΕΕ στις εθνικές ανάγκες των κρατών μελών**

Η προσέγγιση της Επιτροπής για τη δημιουργία και, στη συνέχεια, για τη μεταρρύθμιση του ευρωπαϊκού συστήματος ΦΠΑ αποσκοπούσε κυρίως στο να πείσει τα κράτη μέλη ότι αυτό είναι ένα σημαντικό βήμα για τη δημιουργία και τη λειτουργία της ευρωπαϊκής ενιαίας αγοράς. Η προσέγγιση που υιοθετείται σήμερα από την Επιτροπή είναι πολύ διαφορετική. Είναι συγκριτικά λίγες οι αναφορές για την προοπτική της ΕΕ, και μάλιστα υπάρχει μόνο μία αναφορά σε ολόκληρο το έγγραφο της Ανακοίνωσης στην «Ενιαία Αγορά», αντ' αυτού η έμφαση δίδεται σαφώς στην «δημοσιονομική εξυγίανση» και στη «βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη»<sup>48</sup>.

Εν μέσω της οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης, η Επιτροπή έχει επαναπροωθήσει την μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ, παρέχοντας στα κράτη μέλη της ΕΕ απαντήσεις σε εθνικές ανάγκες, και αυτός είναι ο κύριος λόγος που αυτή η προσπάθεια της Επιτροπής θα μπορούσε να πετύχει<sup>49</sup>. Ακόμα και το Συμβούλιο<sup>50</sup> κατέδειξε ότι «η σημερινή δημοσιονομική και οικονομική κατάσταση είναι δύσκολη και περίπλοκη και επιτάσσει σθεναρή δημοσιονομική εξυγίανση των εθνικών προϋπολογισμών» και συμπλήρωσε ότι «Το ανωτέρω θα πρέπει να ληφθεί υπόψη σε ενωσιακό επίπεδο κατά την υλοποίηση των στόχων της Ανακοίνωσης. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων των εθνικών προϋπολογισμών και η μεταρρύθμιση του υπάρχοντος ενωσιακού συστήματος ΦΠΑ θα πρέπει, ειδικότερα, να στοχεύει στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους, την άρση των

---

<sup>46</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ. 3

<sup>47</sup> European Commission Taxation Trends in the European Union, 2011, Annex A, Table 8.

<sup>48</sup> COM(2011) 851 τελικό

<sup>49</sup> de la Feria Rita, ό.π. (2012), σ. 1268

<sup>50</sup> Βλ. 3167<sup>η</sup> σύνοδος του Συμβουλίου για τα Οικονομικά και Δημοσιονομικά Θέματα Το πλήρες κείμενο των συμπερασμάτων του Συμβουλίου διατίθεται στον ισότοπο του Συμβουλίου [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf)

*αδικαιολόγητων απαλλαγών και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, συντελώντας έτσι στη δημοσιονομική εξυγίανση και την οικονομική ανάπτυξη».*

Σε ό,τι αφορά τη **δημοσιονομική εξυγίανση**, τα κράτη μέλη έχουν, κατ' ουσίαν, δύο στόχους: α. να διατηρήσουν τα υφιστάμενα έσοδά τους και β. να αυξήσουν τα έσοδα αυτά διευρύνοντας την φορολογική τους βάση. Αναγνωρίζοντας τον πρώτο στόχο, η Επιτροπή παρουσιάζει την επίσημη πλέον εγκατάλειψη της αρχής της χώρας καταγωγής υπέρ της αρχής του κράτους προορισμού. Αναφέρει χαρακτηριστικά ότι Πράσινη Βίβλος αποτέλεσε ιδανική ευκαιρία, ή με άλλα λόγια, μια τελευταία ευκαιρία για την εξέταση του κατά πόσον εξακολουθεί να ισχύει η δέσμευση που είχε αναληφθεί το 1967 για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ το οποίο θα λειτουργεί στο εσωτερικό της ΕΕ με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό μιας χώρας, με βάση την αρχή της φορολόγησης στη χώρα καταγωγής<sup>51</sup>. Οι συζητήσεις με τα κράτη μέλη επιβεβαίωσαν ότι μια τέτοια κίνηση παραμένει πολιτικά ανέφικτη. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή αναγνώρισε το αδιέξοδο και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχουν πλέον βάσιμοι λόγοι για τη διατήρηση αυτού του στόχου και πρότεινε την εγκατάλειψή του, ταυτόχρονα υποστήριξε ένα νέο σύστημα βασιζόμενο στη φορολογία με βάση την αρχή του προορισμού ως μια ρεαλιστική λύση<sup>52</sup>. Η Επιτροπή δεσμεύτηκε να ερευνήσει διάφορες επιλογές, πράγμα που έπραξε<sup>53</sup>, και να υποβάλει μια πρόταση για ένα οριστικό σύστημα ΦΠΑ για την ΕΕ το οποίο θα βασίζεται στην αρχή του προορισμού.

Άλλα σημαντικά μέτρα που προτείνονται από την Επιτροπή για την προστασία των εθνικών εσόδων είναι αυτά που αφορούν στην καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Η Επιτροπή έχει δώσει ιδιαίτερη έμφαση στη δημιουργία ενός μηχανισμού γρήγορης καταπολέμησης της απάτης, ο οποίος θα παρέχει στα κράτη μέλη νομική βάση για την άμεση έγκριση εθνικών μέτρων για την καταπολέμηση της οργανωμένης, μαζικής και ξαφνικής απάτης, που απαιτεί άμεση εθνική παρέμβαση. Τέλος, η Επιτροπή προτείνει νέες πιθανές μεθόδους είσπραξης του ΦΠΑ με τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών.

<sup>51</sup> COM(2011) 851 τελικό, σ. 5

<sup>52</sup> Το αδιέξοδο αυτό έχει αναγνωριστεί ακόμη και από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (αλλά και το Συμβούλιο- 3167<sup>η</sup> σύνοδος του Συμβουλίου για τα Οικονομικά και Δημοσιονομικά Θέματα) το οποίο, αν και μέχρι στιγμής ήταν θερμός υποστηρικτής της αρχής του κράτους καταγωγής, απηύθυνε έκκληση για υιοθέτηση της αρχής του κράτους προορισμού.

<sup>53</sup> Βλ. SWD(2014) 338 final Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade (Κεφάλαιο Δεύτερο)

Όσον αφορά την οικονομική ανάπτυξη, το κλειδί είναι η αύξηση της αποτελεσματικότητας και η προώθηση του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Σε αυτό το πλαίσιο, ορισμένα από τα προτεινόμενα μέτρα που έχουν ήδη συζητηθεί, στοχεύουν κυρίως στην αντιμετώπιση του προβλήματος της δημοσιονομικής εξυγίανσης, θα συμβάλλουν επίσης στην βελτίωση της αποδοτικότητας και της ουδετερότητας του φόρου. Αυτό αφορά κυρίως τα μέτρα που αφορούν τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, όπως η επανεξέταση της διάρθρωσης συντελεστών ΦΠΑ και την κατάργηση των απαλλαγών, τα οποία αναμφίβολα θα έχουν θετικές επιπτώσεις στην οικονομική ανάπτυξη. Ωστόσο, μερικά από τα μέτρα που προτείνονται τώρα από την Επιτροπή στοχεύουν άμεσα στην αύξηση της αποδοτικότητας με τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και τη διευκόλυνση του ενδοκοινοτικού εμπορίου από τη σκοπιά του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό ένας από τους σημαντικότερους στόχους της Επιτροπής είναι να καταστήσει τους ισχύοντες κανόνες απλούστερους και σαφέστερους, μετατρέποντας την Οδηγία ΦΠΑ σε πραγματικό Κώδικα ΦΠΑ της ΕΕ<sup>54</sup>.

Για την επίτευξη των παραπάνω στόχων θα πρέπει να δρομολογηθούν αρκετά προτεινόμενα μέτρα, μερικά από τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ισχύ όπως η έκδοση ερμηνευτικών κατευθυντήριων γραμμών<sup>55</sup> σχετικά με τον ΦΠΑ της ΕΕ που θα απαντά στις ερωτήσεις των ενδιαφερόμενων μερών για μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου και διαφάνεια, καθώς και τη θέσπιση μίας επίσημης διαδικτυακής πύλης για τον ΦΠΑ της ΕΕ, η οποία θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με τα εθνικά συστήματα ΦΠΑ σε πολλές γλώσσες της ΕΕ για βασικά θέματα, όπως η εγγραφή στα μητρώα, η τιμολόγηση, οι περιορισμοί στο δικαίωμα έκπτωσης κ.λπ. Ένα άλλο σημαντικό προτεινόμενο μέτρο που αποσκοπεί στη διευκόλυνση της συμμόρφωσης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι η καθιέρωση μιας τυποποιημένης δήλωσης ΦΠΑ<sup>56</sup> που θα είναι διαθέσιμο σε όλες τις γλώσσες, ενώ έχει δεσμευτεί να υιοθετήσει μια παρόμοια προσέγγιση όσον αφορά τις άλλες υποχρεώσεις, όπως η εγγραφή στα μητρώα, η τιμολόγηση κ.λπ. Η

---

<sup>54</sup> COM(2011) 851 τελικό

<sup>55</sup> Βλ. π.χ. Επεξηγηματικές σημειώσεις της Επιτροπής Κανόνες τιμολόγησης για σκοπούς ΦΠΑ (Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου), Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον αφορά τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες τίθενται σε ισχύ το 2015

<sup>56</sup> COM(2013) 721 final, Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τυποποιημένη δήλωση ΦΠΑ, Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε τη θέσπιση μιας νέας τυποποιημένης δήλωσης ΦΠΑ η οποία μπορεί να μειώσει το κόστος για τις επιχειρήσεις της Ε μέχρι και κατά 15 δισ. ευρώ ετησίως.

Επιτροπή αναγνωρίζει ότι οι διαφορές στα κράτη μέλη στις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τον ΦΠΑ δημιουργούν ένα ιδιαίτερα «εχθρικό» περιβάλλον για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη<sup>57</sup>. Παράλληλα με αυτά τα νέα προτεινόμενα μέτρα της Επιτροπής για την διευκόλυνση του ενδοκοινοτικού εμπορίου, έχει ήδη τεθεί σε ισχύ η Μονοαπευθυντική Θυρίδα (One-Stop-Shop)<sup>58</sup>, και συγκεκριμένα ένα πιλοτικό πρόγραμμα (Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα –mini One Stop Shop) που θα ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2015<sup>59</sup>.

Τέλος, η Επιτροπή προτείνει ορισμένες μεσοπρόθεσμες δράσεις για τη διευκόλυνση του ενδοκοινοτικού εμπορίου και την αύξηση της αποτελεσματικότητας του φόρου, δηλαδή κανόνες για τη λειτουργία των μικρών επιχειρήσεων, οι κανόνες για την ομαδοποίηση του ΦΠΑ και κανόνες για τους περιορισμούς του δικαιώματος προς έκπτωση, θέματα διπλής φορολογίας και την αντιμετώπιση των μικρών αποστολών και τις πωλήσεις μέσω διαδικτύου.

---

<sup>57</sup> COM(2011) 851 τελικό σ. 7 «Οι αποκλίνουσες πρακτικές σε εθνικό επίπεδο προβάλλονται όλο και περισσότερο ως επιβάρυνση που αποτελεί πηγή απογοήτευσης.»

<sup>58</sup> COM(2009) 544, 22.10.2009, παράρτημα, σ. 83, Οδηγός για τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (mini One Stop Shop) στον τομέα του ΦΠΑ

<sup>59</sup> Η μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα τίθεται σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015 και θα δίνει τη δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε κράτη μέλη στα οποία δεν έχουν εγκατάσταση, να καταβάλλουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών μέσω διαδικτυακής πύλης στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένοι για φορολογικούς σκοπούς.

## Κεφαλαίο Δεύτερο

### Μεταχείριση από άποψη ΦΠΑ των διασυνοριακών συναλλαγών στην ενιαία αγορά (οριστικό καθεστώς ΦΠΑ)

Από την έγκριση των πρώτων νομοθετικών διατάξεων σε θέματα ΦΠΑ που συμφωνήθηκαν σε επίπεδο ΕΕ, τα κράτη μέλη ανέλαβαν τη δέσμευση να καθιερώσουν ένα σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά και λειτουργικό μεταξύ των κρατών μελών με τον ίδιο τρόπο όπως στο εσωτερικό μιας χώρας<sup>60</sup>. Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ είναι η οικονομική ουδετερότητα του φόρου αυτού. Στο εσωτερικό μίας χώρας η εφαρμογή του ΦΠΑ σημαίνει ότι παρόμοια αγαθά υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής τους και ότι το ποσό της φορολογικής επιβάρυνσης σε κάθε παραγωγική φάση είναι επακριβώς γνωστό, ενώ με το σύστημα των εκπτώσεων φόρου από φόρο επιτρέπεται ο ακριβής συμψηφισμός αυτού του βάρους<sup>61</sup>.

Όταν θεσπίσθηκε το 1967, το καθεστώς του ΦΠΑ μεταξύ κρατών μελών, που βασιζόταν στη φορολόγηση στη χώρα προορισμού, είχε χαρακτηριστεί ως «προσωρινό» και το Συμβούλιο δεσμεύτηκε ότι θα αντικατασταθεί από οριστικό καθεστώς που θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των αγαθών και των υπηρεσιών στο κράτος μέλος καταγωγής<sup>62</sup>. Σαράντα επτά χρόνια αργότερα, το «προσωρινό» καθεστώς εξακολουθεί να ισχύει<sup>63</sup>. Τα προβλήματα που υπήρχαν αρχικά, και εξακολουθούν να υφίστανται εν μέρει, όπως έχουν αναλυθεί παραπάνω, είχαν οδηγήσει το Συμβούλιο να επιλέξει την απλούστερη λύση<sup>64</sup> της είσπραξης του φόρου στο κράτος μέλος προορισμού, η προσέγγιση αυτή εξακολουθεί να ισχύει, αν και με σημαντικές εξαιρέσεις όσον αφορά κυρίως τις διασυνοριακές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά<sup>65</sup>.

---

<sup>60</sup> SEC(2010) 1455 final Commission staff working document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system {COM(2010) 695 final}

<sup>61</sup> Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, ό.π. (2013), σ. 309

<sup>62</sup> SEC(2010) 1455 final, σ. 4

<sup>63</sup> Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14)

<sup>64</sup> de la Feria Rita, ό.π., (2012), σ. 127

<sup>65</sup> SWD(2014) 338 final Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade, σ. 2

Η Επιτροπή επιχείρησε δύο φορές στο παρελθόν να εξασφαλίσει τη συμφωνία του Συμβουλίου για μια ενοποίηση του καθεστώτος του ΦΠΑ με βάση την αρχή της είσπραξης στη χώρα προέλευσης, πλην όμως οι προσπάθειές της απέτυχαν λόγω σοβαρών προβλημάτων εφαρμογής. Τον Ιούνιο 2007, το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή, στο πλαίσιο της συζήτησης για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα ΦΠΑ, να εξετάσει εκ νέου ένα σύστημα ΦΠΑ που θα βασίζεται στη φορολόγηση στον τόπο αναχώρησης των εμπορευμάτων. Για να αντιμετωπιστεί το ζήτημα των διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ, η Επιτροπή ανέλυσε ένα μοντέλο σύμφωνα με το οποίο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε φορολογούμενους θα φορολογούνται με συντελεστή 15%, ενώ το κράτος μέλος προορισμού είτε θα προβαίνει στην είσπραξη του πρόσθετου ΦΠΑ από τον πελάτη ώστε να φθάσει στο επίπεδο του εφαρμοστέου συντελεστή, είτε θα επιστρέφει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε καθ' υπέρβαση<sup>66</sup>. Το Συμβούλιο δεν έδωσε ωστόσο συνέχεια στο αίτημα της Επιτροπής η οποία περίμενε θετική αντίδραση για να προβεί σε εις βάθος ανάλυση αυτού του καθεστώτος<sup>67</sup>.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι λόγοι για τους οποίους η φορολόγηση στον τόπο καταγωγής δεν έχει γίνει αποδεκτή μέχρι σήμερα είναι εντελώς προσχηματικοί, τους εκθέτει στην Πράσινη Βίβλο και είναι οι ακόλουθοι<sup>68</sup>:

- *«Απαιτείται στενή εναρμόνιση των συντελεστών ΦΠΑ ώστε να μην επηρεάζεται η απόφαση σχετικά με τον τόπο της αγοράς από την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών, όχι μόνο για τους ιδιώτες αλλά και για τις επιχειρήσεις, αφού η καταβολή του ΦΠΑ – αν και ενδεχομένως εκπίπτει, επηρεάζει την ταμειακή ροή τους. Εντούτοις, είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι τα τελευταία έτη έχει επιτευχθεί κάποια σύγκλιση των κανονικών συντελεστών ΦΠΑ.*
- *Απαιτείται σύστημα αντιστάθμισης ώστε να διασφαλισθεί ότι τα έσοδα ΦΠΑ αποδίδονται στο κράτος μέλος κατανάλωσης. Οι νέες τεχνολογίες πληροφοριών, οι οποίες δεν υφίσταντο κατά τις προηγούμενες συζητήσεις, παρέχουν τη δυνατότητα να υπερκεραστεί αυτό το εμπόδιο.*

---

<sup>66</sup> Βλ και COM(2008) 109 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με μέτρα για την αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης, σ. 5.

<sup>67</sup> Κουγγέας Βασίλης, Μηλιώνης Νίκος, Πεδιαδιτάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία, ό.π., (2013), σ. 208

<sup>68</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ. 8

- *Κάθε κράτος μέλος θα πρέπει να βασίζεται στα άλλα κράτη μέλη για την είσπραξη σημαντικού μέρους των εσόδων τους ΦΠΑ.»*

### **Ένα σύστημα ΦΠΑ για την ΕΕ το οποίο θα βασίζεται στην αρχή του προορισμού**

Στην Πράξη για την Ενιαία Αγορά<sup>69</sup> τονίστηκε η θεμελιώδης σημασία της θέσπισης του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ για τις διασυνοριακές συναλλαγές.

Η Πράσινη Βίβλος αποτέλεσε ιδανική ευκαιρία για την εξέταση του κατά πόσον εξακολουθεί να ισχύει η δέσμευση που είχε αναληφθεί το 1967<sup>70</sup> για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ το οποίο θα λειτουργεί στο εσωτερικό της ΕΕ με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό μιας χώρας, με βάση την αρχή της φορολόγησης στη χώρα καταγωγής (στο κράτος εγκατάστασης του προμηθευτή/παρόχου). Οι συζητήσεις που ακολούθησαν την έκδοση της Πράσινης Βίβλου με τα κράτη μέλη επιβεβαίωσαν ότι αυτή η αρχή παραμένει ανέφικτη από πολιτική άποψη<sup>71</sup>. Το αδιέξοδο αυτό έχει αναγνωριστεί ακόμη και από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο το οποίο, αν και μέχρι στιγμής ήταν θερμός υποστηρικτής της αρχής του κράτους καταγωγής, απηύθυνε έκκληση για υιοθέτηση της αρχής του κράτους προορισμού. Αλλά και οι εμπλεκόμενοι παράγοντες, ενώ αναγνώρισαν ότι το σύστημα που βασίζεται στην αρχή του κράτους καταγωγής, κατά την άποψή τους, αποτελεί θεωρητικά την πλέον ελκυστική επιλογή, έκριναν ότι δεν θα είναι εφικτό στο εγγύς μέλλον<sup>72</sup>. Ως εκ τούτου, τάσσονται υπέρ ενός αποτελεσματικού συστήματος που θα βασίζεται στη φορολόγηση στον προορισμό ως μια ρεαλιστική και, από πολιτική άποψη, εφικτή λύση.

Η Πράσινη Βίβλος κινήθηκε προς τη σωστή κατεύθυνση, προσπαθώντας να εξασφαλίσει χρήσιμες πληροφορίες για να προταθούν βελτιώσεις, έχοντας υπόψη τις εμπειρίες του παρελθόντος και την τρέχουσα κατάσταση<sup>73</sup>. Με την Ανακοίνωση η Επιτροπή είχε ήδη

<sup>69</sup>COM(2011) 206.

<sup>70</sup> Πρώτη Οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και δεύτερη Οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967.

<sup>71</sup>Πράγμα που επιβεβαιώθηκε από το Συμβούλιο το 2011, [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf) και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, Resolution of 13 October 2012

<sup>72</sup>Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, ό.π., (2012), σ.101

<sup>73</sup> de la Feria Rita, ό.π., (2012), σ.120

καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχουν πλέον βάσιμοι λόγοι για τη διατήρηση του στόχου αυτού, και προτείνει την εγκατάλειψή του. Η διατήρηση της δέσμευσης αυτής, χωρίς να επιτυγχάνεται πρόοδος επί του θέματος αυτού από πολιτική άποψη, θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά την αξιοπιστία της ευρωπαϊκής διαδικασίας λήψης αποφάσεων<sup>74</sup>.

Η εγκατάλειψη της αρχής της χώρας καταγωγής επέτρεψε την έναρξη σημαντικών προσπαθειών για την εξεύρεση νέων ιδεών όσον αφορά το σύστημα ΦΠΑ της Ένωσης, ένα σύστημα που θα λειτουργεί με αποτελεσματικό τρόπο, με βάση την αρχή της χώρας προορισμού. Τίποτε δεν είχε γίνει στον τομέα αυτό από το 1993, αφού η λύση αυτή είχε απορριφθεί και είχε υιοθετηθεί η λύση της αρχής του κράτους καταγωγής.

Ήδη στις νέες οδηγίες για τον καθορισμό του τόπου φορολόγησης ορισμένων συναλλαγών<sup>75</sup> έχει σαφώς εγκαταλειφθεί η αρχή φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής και ως τόπος φορολόγησης ορίζεται ο τόπος όπου πραγματοποιείται η κατανάλωση ή όπου είναι εγκατεστημένος ο πελάτης.

Η ΕΟΚΕ<sup>76</sup>, στο θέμα της μετάβασης σε ένα οριστικό σύστημα φορολόγησης με βάση την αρχή του προορισμού, προτείνει να ακολουθηθεί μια πολιτική σταδιακών βημάτων παρά ριζικών λύσεων. Για τον λόγο αυτόν, θεωρεί ότι η λύση που αναφέρεται στην Πράσινη Βίβλο, δηλαδή η γενίκευση της φορολόγησης στο κράτος μέλος προορισμού και η διατήρηση των αρχών του ισχύοντος συστήματος, με σταδιακή καθιέρωση, αρχικά προαιρετική και τελικά υποχρεωτική, του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, είναι η καλύτερη. Παράλληλα, προτείνει να συσταθούν μονοαπευθυντικές θυρίδες<sup>77</sup> ώστε να διασφαλίζεται ότι οι επιχειρήσεις θα μπορούν να ρυθμίζουν τις διασυννοριακές φορολογικές οφειλές τους με την μικρότερη δυνατή γραφειοκρατία.

---

<sup>74</sup> COM(2011) 851 τελικό σ. 6

<sup>75</sup> Υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά από τρίτες χώρες σε ιδιώτες στην ΕΕ (Οδηγία 2002/38/ΕΚ), παροχή ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου (Οδηγία 2003/92/ΕΚ), παροχές υπηρεσιών (Οδηγία 2008/8/ΕΚ).

<sup>76</sup> Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14)

<sup>77</sup> COM(2009) 544, 22.10.2009, παράρτημα, σ. 83, Οδηγός για τη μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα (miniOneStopShop) στον τομέα του ΦΠΑ

Το ισχύον καθεστώς δεν είναι τέλειο: εμφανίζει αρκετά μειονεκτήματα, τα οποία οφείλονται κυρίως στις πολλές διευκολύνσεις, εξαιρέσεις, απαλλαγές κ.λπ. που παραχωρούνται στα κράτη μέλη. Ωστόσο, επειδή λειτουργεί επί μακρά σειρά ετών, δεν είναι εύλογο να αναμένεται η ριζική τροποποίησή του, ενώ μια ριζική μεταστροφή θα μπορούσε να είναι καταστροφική. Είναι προτιμότερο να επικεντρωθεί το ενδιαφέρον στην εφαρμογή των αρχών της χρηστής διακυβέρνησης, τις οποίες έχει αναφέρει κατ' επανάληψη η Επιτροπή, συνοψίζονται δε στο έγγραφο που συνοδεύει την Πράσινη Βίβλο<sup>78</sup>. Τα σημαντικά εμπόδια στη μεγιστοποίηση των πλεονεκτημάτων δεν πρέπει να αναζητηθούν στις αρχές, αλλά μάλλον στην πλημμελή εφαρμογή τους και στην αντίσταση των διοικητικών αρχών των κρατών μελών στην αλλαγή.

Είναι γεγονός ότι το πρόβλημα είναι πολύπλοκο και, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών επιπέδων φορολογίας και των διαφορών που εξακολουθούν να υφίστανται στις διοικητικές διαδικασίες, παρά τις προσπάθειες που έχει καταβάλει η Επιτροπή για την επίτευξη εναρμόνισης, είναι δύσκολο να βρεθεί μια τέλεια λύση. Ωστόσο, δεν μπορούμε να αγνοήσουμε την πρόοδο που επιτεύχθηκε μέχρι σήμερα.

## **Το ισχύον σύστημα**

Σύμφωνα με το ισχύον σύστημα η διασυνοριακή κυκλοφορία των αγαθών διαχωρίστηκε σε δύο διαφορετικές συναλλαγές: μια απαλλασσόμενη από ΦΠΑ εξαγωγή εντός της ΕΕ και μια εισαγωγή εντός της ΕΕ η οποία φορολογείται στη χώρα προορισμού. Για παράδειγμα, κάθε φορά που πωλούνται αγαθά από άλλο κράτος μέλος προς την Ελλάδα απαλλάσσονται στο κράτος μέλος της πώλησης (της αναχώρησης) και φορολογούνται στην κράτος μέλος εισαγωγής ή «ενδοκοινοτικής απόκτησης» (την Ελλάδα) με το συντελεστή που ισχύει για τα αγαθά αυτά.

Επιπλέον, γίνεται διάκριση μεταξύ παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στο φόρο (business to business ή «B2B» – επιχείρηση προς επιχείρηση) και

---

<sup>78</sup>Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14), SEC(2010) 1455 final Commission staff working document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system {COM(2010) 695 final}

παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών προς τους τελικούς καταναλωτές (business to consumer ή «B2C» - επιχείρηση προς καταναλωτή).

Για τις διασυνοριακές συναλλαγές επιχείρησης προς επιχείρηση («B2B») η γενική αρχή, τόσο για τα αγαθά όσο και για τις υπηρεσίες, είναι η φορολόγηση με τον φορολογικό συντελεστή και τους όρους του κράτους μέλους προορισμού (όπου φθάνουν τα εμπορεύματα ή, για τις υπηρεσίες, όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση του πελάτη) με τον πελάτη να καταβάλλει τον ΦΠΑ στο Δημόσιο<sup>79</sup>. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών να αποτελούν αντικείμενο διαφορετικής μεταχείρισης ανάλογα με το αν πρόκειται για εγχώριες ή ενδοενωσιακές συναλλαγές. Εξαιτίας της διάκρισης αυτής, το σύστημα γίνεται πολύπλοκο και ευάλωτο στην απάτη.

Οι παραδόσεις ή οι παροχές επιχείρησης προς καταναλωτή («B2C») φορολογούνται κατά κανόνα στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η πώληση των αγαθών ή στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο προμηθευτής ή ο πάροχος. Ωστόσο, λόγω του κινδύνου στρέβλωσης του ανταγωνισμού, εφαρμόζονται ειδικές ρυθμίσεις στη φορολόγηση των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών στον τόπο προορισμού, επιβάλλοντας υπέρογκες υποχρεώσεις στους προμηθευτές ή παρόχους (πωλήσεις αγαθών ή ορισμένων υπηρεσιών εξ αποστάσεως) ή στους αγοραστές (π.χ. αγορές που πραγματοποιούνται από απαλλασσόμενους υποκείμενους στο φόρο, ιδίως μικρές επιχειρήσεις ή νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο και αγορές νέων μέσων μεταφοράς).

Ειδικά σε ότι αφορά όλες οι τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο (B2C), από 1 Ιανουαρίου 2015 θα φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη ή, ελλείψει εγκατάστασης, στον τόπο όπου έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του<sup>80</sup>. Ταυτόχρονα από την 1η Ιανουαρίου 2015, θα καθιερωθεί προαιρετική μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα ως μέτρο απλούστευσης για ορισμένους εμπόρους. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορεί ένας πάροχος υπηρεσιών, αντί να είναι εγγεγραμμένος στα μητρώα ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο έχει πελάτη, να εγγράφεται,

---

<sup>79</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ. 9

<sup>80</sup> Άρθρο 58 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 5 της Οδηγίας 2008/8/EK

να υποβάλλει δηλώσεις και να καταβάλλει τον ΦΠΑ που οφείλει για την παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε άλλα κράτη μέλη μέσω μιας ενιαίας διαδικτυακής πύλης σε ένα και μόνο κράτος μέλος, ήτοι το κράτος μέλος εγγραφής<sup>81</sup>.

Στόχος της Επιτροπής είναι ο κανόνας αυτός να γενικευτεί στο άμεσο μέλλον ο τόπος παροχής θα θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο καταναλώνεται η υπηρεσία<sup>82</sup>.

Επιπλέον, θα πρέπει να τονιστεί ότι ο κανόνας αυτός συνάδει απολύτως με τις κατευθύνσεις πολιτικής που συζητούνται σήμερα σε διεθνές επίπεδο. Βάσει των αρχών του ΟΟΣΑ σχετικά με τη φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου, όπως συμφωνήθηκαν στην Οτάβα, οι φόροι κατανάλωσης (όπως ο ΦΠΑ) θα πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση στον τόπο της κατανάλωσης. Οι αρχές αυτές βρίσκονται στη βάση των κατευθυντήριων γραμμών ΦΠΑ/GST (φόρος αγαθών και υπηρεσιών) για τις υπηρεσίες από επιχειρήσεις προς καταναλωτές (B2C) που αναπτύσσονται σήμερα από τον ΟΟΣΑ.

Επιπλέον, η εφαρμογή της αρχής του προορισμού παρέχει τη βάση για μια βιώσιμη λύση στα προβλήματα που ανακύπτουν από την ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας, επειδή εξασφαλίζει ισότιμους όρους ανταγωνισμού για φορείς που παρέχουν αγαθά και υπηρεσίες από μακρινή τοποθεσία. Συνεπώς, συνάδει επίσης με τη γραμμή που υιοθέτησε η ομάδα εμπειρογνομόνων υψηλού επιπέδου για τη φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και με τις εργασίες του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών<sup>83</sup>.

Ωστόσο, το ισχύον σύστημα παρουσιάζει και πλεονεκτήματα. Για ορισμένα κράτη μέλη διασφαλίζει κάποιο βαθμό ελευθερίας δράσης και φορολογικής κυριαρχίας στη διαχείριση του ΦΠΑ. Για τους πελάτες επιχειρήσεων διασυνοριακών συναλλαγών επιχείρησης προς επιχείρηση, δεν φαίνεται να δημιουργεί σημαντικά προβλήματα σε θέματα ΦΠΑ και μπορεί ακόμη να

---

<sup>81</sup>COM(2014) 71 final Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, σ. 18.

<sup>82</sup> <http://www.oecd.org/ctp/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.

<sup>83</sup>COM(2014) 380 final Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, σ.11.

παρουσιάζει ορισμένα πλεονεκτήματα, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ δεν χρειάζεται να προχρηματοδοτείται. Το βάρος πέφτει κυρίως στον προμηθευτή ή στον πάροχο της υπηρεσίας, ο οποίος πρέπει να δικαιολογεί, στο κράτος μέλος του, την απαλλαγή (στην περίπτωση παράδοσης αγαθών) ή τη μη φορολόγηση (για υπηρεσίες) και υπόκειται σε ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις αναφοράς και σε ολοένα πιο αυστηρές διατυπώσεις για την καταπολέμηση της απάτης: η γραφειοκρατία που συνδέεται με τις διασυνοριακές συναλλαγές αυξάνεται συνεχώς<sup>84</sup>.

### **Το μελλοντικό οριστικό καθεστώς ΦΠΑ της ΕΕ**

Μετά την έκδοση της Ανακοίνωσης, οι υπηρεσίες της Επιτροπής κινητοποίησαν έναν ευρύ και διαφανή διάλογο με τα κράτη μέλη και με τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη για να εξετάσουν λεπτομερώς τους διάφορους πιθανούς τρόπους εφαρμογής της αρχής του προορισμού<sup>85</sup>. Κατευθυντήριες αρχές του έργου αυτού είναι, πρώτον, ότι η άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρη την ΕΕ πρέπει να είναι τόσο απλή και ασφαλής όσο και η άσκηση των αμιγώς εθνικών δραστηριοτήτων και, δεύτερον, ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ το οποίο συνδέεται με την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ευρώπη πρέπει να μειωθεί<sup>86</sup>. Σε κάθε περίπτωση, οι διασυνοριακές συναλλαγές δεν πρέπει να συνεπάγονται πρόσθετο κόστος ούτε να παρεμποδίζουν τον ανταγωνισμό.

Ύστερα από έντονη και σε βάθος αναλυτική εργασία από τις υπηρεσίες της Επιτροπής προτάθηκαν 12 πιθανές λύσεις οι οποίες πλέον έχουν περιοριστεί σε πέντε. Κάθε μία από αυτές τις επιλογές έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τα οποία χρήζουν προσεκτικής αξιολόγησης.

Η αρχική πρόθεση της Επιτροπής ήταν να υποβάλει μία νομοθετική πρόταση για την καθιέρωση του οριστικού καθεστώτος φορολόγησης των συναλλαγών εντός της ΕΕ κατά το πρώτο εξάμηνο του 2014. Εν όψει, όμως, της εκτενούς ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε και της

---

<sup>84</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ. 9

<sup>85</sup> SWD(2014) 338 final Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade, σ. 3

<sup>86</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, ό.π., (2012), σ. 101.

μεγάλης συμμετοχής των ενδιαφερομένων ήδη σε πρώιμο στάδιο, κρίθηκε ότι απαιτείται περαιτέρω επεξεργασία προτάσεων<sup>87</sup>.

## **Προτάσεις της Επιτροπής για το νέο φορολογικό μοντέλο ΦΠΑ**

Μετά από πάνω από 20 χρόνια από την καθιέρωση των σημερινών μεταβατικών ρυθμίσεων, ο στόχος της Επιτροπής είναι να καταλήξει σε ένα συμπέρασμα σχετικά με τη θέσπιση του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ. Η ανάγκη να προχωρήσει η Ένωση προς ένα οριστικό καθεστώς είναι πιο επιτακτική από ποτέ και συνεπώς αποφασίστηκε ότι οι προσπάθειες πρέπει να κατευθυνθούν προς το στόχο αυτό. Τα πιο πρόσφατα στοιχεία, που δημοσιεύθηκαν τον Οκτώβριο του 2014, σχετικά με το «έλλειμμα ΦΠΑ»<sup>88</sup> αποδεικνύουν ότι οι απώλειες ΦΠΑ των κρατών μελών είναι πολύ σημαντικές (εκτιμώνται περί τα 177 δις ευρώ) και ότι η κατάσταση δεν φαίνεται να βελτιώνεται. Επιπλέον, η απλούστευση του συστήματος ΦΠΑ θα μπορούσε να συμβάλει σημαντικά στη μείωση των κόστους συμμόρφωσης και του διοικητικού φόρτου για τις επιχειρήσεις, ιδιαίτερα για τις μικρότερες επιχειρήσεις. Το ισχύον μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ δεν συμβαδίζει με το νέο οικονομικό, ψηφιακό και διεθνές περιβάλλον.

Ο αρχικός στόχος των υπηρεσιών της Επιτροπής για την προώθηση της αρχής του προορισμού ήταν να προσδιοριστούν πιθανές επιλογές/λύσεις και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους. Μετά από εκτενή ανάλυση και συζήτηση με τα ενδιαφερόμενα μέρη, ένας περιορισμένος αριθμός επιλογών προτάθηκαν από τις υπηρεσίες της Επιτροπής, ως βάση για μια σε βάθος εργασία για την εκτίμηση των επιπτώσεων.

Όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη (κράτη μέλη, επιχειρήσεις, επαγγελματίες σε θέματα φορολογίας και ακαδημαϊκοί) συμφώνησαν με την μεθοδολογία που πρότεινε η Επιτροπή, δηλαδή να επικεντρωθεί πρώτα στις πιθανές επιλογές/λύσεις για την εφαρμογή της αρχής του προορισμού για την παράδοση αγαθών από επιχείρηση σε επιχείρηση (B2B). Μόλις επιτευχθεί

---

<sup>87</sup> SWD(2014) 338 final Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade σ.3

<sup>88</sup> Η διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων ΦΠΑ και του ΦΠΑ που πράγματι εισπράττεται από τις εθνικές αρχές [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).

σημαντική πρόοδος σε αυτόν τον τομέα, οι κανόνες που ισχύουν για άλλες διασυνοριακές συναλλαγές, όπως η φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών από επιχειρήσεις προς τους τελικούς καταναλωτές (B2C), θα μπορούσαν να αναθεωρηθούν προκειμένου να αναδειχθεί ένα πιο συνεκτικό και απλούστερο καθεστώς ΦΠΑ για όλες τις συναλλαγές εντός της ΕΕ<sup>89</sup>.

Όπως αναφέρεται και στην ανακοίνωση του 2011, δύο θεμελιώδη ζητήματα πρέπει να αντιμετωπιστούν<sup>90</sup>:

α. Ο καθορισμός του τύπου φορολόγησης: ο τύπος φορολόγησης καθορίζει το κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ για μια δεδομένη συναλλαγή. Σύμφωνα με την αρχή της φορολόγησης στον προορισμό, ως τύπος φορολόγησης θα μπορούσε να οριστεί το κράτος μέλος στο οποίο παραδίδονται τα εμπορεύματα, αλλά θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο αποδέκτης.

β. Ο καθορισμός του υπόχρεου για την καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές: ο προμηθευτής θα μπορούσε να χρεώσει και να καταβάλει τον ΦΠΑ στην αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους μέλους προορισμού, όπως γίνεται στις εγχώριες συναλλαγές. Εναλλακτικά, ο αγοραστής/λήπτης θα μπορούσε να καταβάλει τον ΦΠΑ σε ένα μηχανισμό «αντιστροφής της επιβάρυνσης».

Η Επιτροπή παρουσίασε συνολικά πέντε επιλογές/λύσεις, οι δύο πρώτες αποσκοπούν στη διατήρηση και βελτίωση του ισχύοντος συστήματος και οι τρεις επόμενες έχουν προταθεί για περαιτέρω εξέταση. Οι επιλογές/λύσεις αυτές καλύπτουν το φάσμα των εφικτών συνδυασμών των τρόπων αντιμετώπισης των δύο θεμελιωδών ζητημάτων (του τύπου φορολόγησης και του προσώπου υπόχρεου του φόρου) και αντανακλούν τις διαφορετικές απόψεις των ενδιαφερομένων μερών<sup>91</sup>.

Οι επιλογές μπορούν να συνοψισθούν ως εξής:

- Επιλογή 1: Φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο κράτος μέλος παράδοσης των αγαθών.

---

<sup>89</sup> SWD(2014) 338 final, σ. 3

<sup>90</sup> COM(2011) 851, 6.12.2011, σ. 17-18.

<sup>91</sup> SWD(2014) 338 final, σ. 4

Σύμφωνα με την επιλογή αυτή, ο προμηθευτής θα χρεώσει **και θα καταβάλει τον ΦΠΑ του κράτους μέλους στο οποίο παραδίδονται τα αγαθά**, δηλώνοντας τα αγαθά στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του. Η επιλογή αυτή απαιτεί μια μονοαπευθυντική θυρίδα<sup>92</sup> για να καταστεί ευκολότερο για τους προμηθευτές στα κράτη μέλη εγκατάστασής τους να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις τους σε άλλα κράτη μέλη.

- Επιλογή 2: Φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης ανεξάρτητα από τον τόπο παράδοσης των αγαθών.

Όπως και στην επιλογή 1, ο προμηθευτής θα χρεώσει και θα καταβάλει τον φόρο δηλώνοντας τα αγαθά στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, αλλά θα είναι ο ΦΠΑ της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένος ο αγοραστής/λήπτης, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία θα παραδοθούν τα αγαθά.

- Επιλογή 3: Μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης, όπου είναι εγκατεστημένος ο αγοραστής/λήπτης.

Σύμφωνα με αυτή την επιλογή, τα εμπορεύματα θα φορολογούνται στο κράτος μέλος εγκατάστασης του αγοραστή/λήπτη, με τον τελευταίο να είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ. Η επιλογή αυτή ανταποκρίνεται στους κανόνες που ήδη ισχύουν για την B2B παροχή υπηρεσιών.

- Επιλογή 4: Μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης, όπου παραδίδονται τα αγαθά.

Σε αυτή την περίπτωση, μια παραλλαγή που προτείνεται από τα κράτη μέλη, όπως και στην επιλογή 3, ο αποδέκτης θα είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τον φόρο, αλλά ο τρόπος φορολόγησης θα είναι ο τρόπος στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, όπως στην επιλογή 1. Δεν υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ αυτού του συστήματος και της τρέχουσας αντιμετώπισης των διασυνοριακών συναλλαγών. Και στις δύο περιπτώσεις, ο τρόπος φορολόγησης είναι το κράτος μέλος όπου παραδίδονται τα αγαθά και ο πελάτης είναι αυτός που πληρώνει τον ΦΠΑ.

---

<sup>92</sup>Μια μικρή μονοαπευθυντική θυρίδα τίθεται σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015 και θα δίνει τη δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα σε κράτη μέλη στα οποία δεν έχουν εγκατάσταση, να καταβάλλουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών μέσω διαδικτυακής πύλης στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένοι για φορολογικούς σκοπούς.

- Επιλογή 5: Να παραμείνει το status quo με κάποια απλούστευση των διαδικασιών.

Μια τελευταία επιλογή/λύση είναι να βελτιωθούν οι ισχύοντες κανόνες χωρίς να τροποποιηθούν ριζικά. Η λύση αυτή θα κρατήσει το σύστημα ως έχει και θα αντιμετωπίσει ορισμένες από τις αδυναμίες του. Θα μπορούσαν π.χ. να εφαρμοστούν απλούστερες διαδικασίες για την αποστολή των αγαθών, για τις αλυσιδωτές συναλλαγές και την παροχή αποδείξεων ότι τα εμπορεύματα έχουν μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος στο άλλο.

Έχοντας καταλήξει στις ως άνω πέντε επιλογές/λύσεις, οι υπηρεσίες της Επιτροπής ξεκίνησαν μια μελέτη για να προσδιοριστούν τα προβλήματα που σχετίζονται με τις διασυνοριακές συναλλαγές σε σύγκριση με τις εγχώριες συναλλαγές και την αξιολόγηση των επιπτώσεων κάθε μίας από τις ως άνω επιλογές σε σχέση με την τρέχουσα κατάσταση. Αυτή η αξιολόγηση θα εξετάζει τις επιπτώσεις στους υποκείμενους στο φόρο και στα κράτη μέλη. Η τελική έκθεση αναμένεται να είναι διαθέσιμη την άνοιξη του 2015<sup>93</sup>.

Οι υπηρεσίες της Επιτροπής θα συνεχίσουν να εργάζονται με όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, ιδίως για να ρυθμίσουν τις βασικές αρχές και τα χαρακτηριστικά του μελλοντικού συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, με γνώμονα την αρχή του προορισμού και θα ετοιμάσουν την αξιολόγηση των επιπτώσεων.

Τα μέλη της ομάδας εμπειρογνομόνων του ΦΠΑ<sup>94</sup> και η επιχειρηματική κοινότητα γενικά έχουν δείξει ότι είναι ιδιαίτερα προσηλωμένοι σε αυτό το έργο. Τα παρακάτω ποιοτικά κριτήρια, τα οποία συμφωνήθηκαν από τα ενδιαφερόμενα μέρη, θα συνεχίσουν να καθοδηγούν το έργο τα τελικής διαμόρφωσης του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ:

- Ισότητα και απλότητα –οι εγχώριες και οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, έτσι ώστε η επιχειρηματική δραστηριότητα σε όλη την ΕΕ να διεξάγεται τόσο άπλα και με τόση ασφάλεια όσο η επιχειρηματική

---

<sup>93</sup> SWD(2014) 338 final, ό.π. σ. 5

<sup>94</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/expert\\_group/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/expert_group/index_en.htm)

δραστηριότητα εντός ενός κράτους μέλους, ιδίως για τις ΜΜΕ<sup>95</sup>. Οι κανόνες του ΦΠΑ δεν πρέπει να αποτελούν εμπόδιο για την ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

- Δημοσιονομικές επιπτώσεις - τα έσοδα του ΦΠΑ θα πρέπει να κατανεμηθούν στα κράτη μέλη της τελικής κατανάλωσης των εμπορευμάτων σύμφωνα με τους όρους και κανόνες που ισχύουν στα κράτη αυτά, και ιδίως τους συντελεστές ΦΠΑ. Ο αντίκτυπος για την ταμειακή ροή των επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι παρόμοιος με εκείνη για τις εγχώριες συναλλαγές για να εξασφαλιστούν πραγματικά ίσοι όροι ανταγωνισμού.
- Απλούστευση της διοικητικής διαδικασίας και το κόστος της είσπραξης - Ο διοικητικός φόρτος για τις φορολογικές διοικήσεις και τις επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι τόσο χαμηλός όσο εκείνος για τις εγχώριες συναλλαγές ενώ θα πρέπει να διασφαλιστεί η ικανότητα των φορολογικών διοικήσεων για τη διεξαγωγή των διασυνοριακών ελέγχων.
- Πρόληψη της απάτης και της κατάχρησης - Διακοπές στην αλυσίδα του ΦΠΑ εντός της ενιαίας αγοράς θα πρέπει να αποφεύγονται όσο το δυνατόν περισσότερο για να διασφαλιστεί ότι το σύστημα του ΦΠΑ παραμένει ισχυρό και θωρακισμένο απέναντι στην απάτη.

---

<sup>95</sup>Μικρό Μεσαίες Επιχειρήσεις.

## Διεύρυνση της φορολογικής βάσης

### Επανεξέταση των συντελεστών ΦΠΑ και των απαλλαγών από τον ΦΠΑ

Το σύστημα του ΦΠΑ καθορίζεται κυρίως από τις παραμέτρους που προσδιορίζουν το πεδίο εφαρμογής του (φορολογική βάση), το επίπεδο του κανονικού συντελεστή και των μειωμένων συντελεστών, την ποσότητα και τα είδη των απαλλαγών, καθώς και μια σειρά διοικητικών διατάξεων σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικοί παράγοντες πρέπει να συμπεριφέρονται (κατώτατα όρια για εγγραφή των φορολογούμενων, η συχνότητα των δηλώσεων και των πληρωμών, των κανόνων για τις διασυνοριακές συναλλαγές, κλπ).

Ένα σύστημα ΦΠΑ με ευρεία βάση, κατά προτίμηση με ενιαίο συντελεστή, θα ήταν σχεδόν το ιδανικό για την επιβολή φόρου αποκλειστικά στην κατανάλωση με το ελάχιστο δυνατόν κόστος συμμόρφωσης<sup>96</sup>. Ωστόσο, στην ΕΕ, ο κανονικός συντελεστής καλύπτει μόνο τα δύο τρίτα της συνολικής κατανάλωσης, ενώ το υπόλοιπο ένα τρίτο αποτελεί αντικείμενο διαφόρων απαλλαγών ή μειωμένων συντελεστών<sup>97</sup>.

Η επανεξέταση της διάρθρωσης των συντελεστών ΦΠΑ και των υφιστάμενων απαλλαγών ήταν μέρος της προσπάθειας κάθε Επιτροπής να μεταρρυθμίσει το ευρωπαϊκό σύστημα ΦΠΑ<sup>98</sup>. Ενδεικτικό είναι ότι αρκετές μελέτες είχαν δείξει τις αρνητικές συνέπειες της διαφοροποίησης των συντελεστών ΦΠΑ και της διατήρησης των απαλλαγών από τον ΦΠΑ, ωστόσο, οι μελέτες αυτές από μόνες τους ήταν ανεπαρκείς για να πεισθούν τα κράτη μέλη να αναλάβουν δράση. Αντίθετα, αυτό που ανάγκασε πολλά κράτη μέλη να αναλάβουν δράση σε εθνικό επίπεδο<sup>99</sup> ήταν η επιτακτική ανάγκη για επιπλέον έσοδα στα δημόσια ταμεία. Στην ανακοίνωση της Επιτροπής δεν γίνεται καμία αναφορά σε αυτή την πραγματικότητα, είναι όμως σαφές ότι η Επιτροπή στηρίζεται σε αυτή την ανάγκη, προκειμένου να προωθήσει την πολιτική της στον τομέα των συντελεστών ΦΠΑ και των απαλλαγών από τον ΦΠΑ. Το γεγονός ότι πολλά

---

<sup>96</sup> Aujean Michel, ό.π. (2012), σ. 140

<sup>97</sup> Phillips David, Reforming VAT: a promising proposal, but much more still to be done (2011)

<sup>98</sup> House of Common Library VAT : European law on VAT rates, (2013)

<sup>99</sup> Σε ότι αφορά τους συντελεστές ΦΠΑ και όχι απαλλαγές, όπως θα εξηγήσουμε στη συνέχεια.

κράτη μέλη έχουν ήδη εφαρμόσει αυτή την πολιτική σε εθνικό επίπεδο, θα μπορούσε να δημιουργήσει την απαραίτητη ώθηση για την επίτευξη συμφωνίας σε επίπεδο ΕΕ<sup>100</sup>.

Συνεπώς, όσον αφορά την επιθυμία των κρατών μελών να αυξήσουν τα έσοδα τους, μέσω της διεύρυνσης της φορολογικής τους βάσης, η Επιτροπή παρουσιάζει δύο προτάσεις: την επανεξέταση της δομής των συντελεστών ΦΠΑ και την κατάργηση ορισμένων απαλλαγών.

Η εναρμόνιση του ΦΠΑ χρονολογείται από το 1977, πολύ πριν από την εμφάνιση του διαδικτύου και της παγκοσμιοποίησης, το κοινό σύστημα ΦΠΑ μοιάζει να είναι ένας αναχρονιστικός φόρος σε σύγκριση με σύγχρονα συστήματα ΦΠΑ, όπως αυτό της Νέας Ζηλανδίας, του Καναδά, της Αυστραλίας, της Νότιας Αφρικής και τη Σιγκαπούρης. Οι απαλλαγές και οι διαφοροποιημένοι συντελεστές που επικρατούν σε ολόκληρη την ΕΕ παραβιάζουν τη λογική και τη λειτουργικότητα του ΦΠΑ, δημιουργούν στρεβλώσεις στην αγορά και περιπλέκουν σε μεγάλο βαθμό τη συμμόρφωση με τους κανόνες του ΦΠΑ<sup>101</sup>.

Οι υποστηρικτές της αναδιάρθρωσης του συστήματος ΦΠΑ τονίζουν ότι θα ήταν πιο αποτελεσματική η διεύρυνση της βάσης του ΦΠΑ με έναν κανονικό συντελεστή, ελαχιστοποιώντας τους εγχώριους μηδενικούς και τους μειωμένους συντελεστές και αφαιρώντας τις περισσότερες απαλλαγές<sup>102</sup>. Ένα αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ είναι, συνεπώς, κατά κύριο λόγο προς το συμφέρον των κρατών μελών, αλλά θα μειώσει επίσης τον διοικητικό φόρτο για τις επιχειρήσεις.

---

<sup>100</sup> de la Feria Rita (2012), ό.π, σ. 129

<sup>101</sup> Cnossen Sijbren, Tree VAT Studies (2010) σ. 11

<sup>102</sup> ΟΟΣΑ (2010), Consumption tax trends 2010: VAT/GST and Excise rates, Trends and Administrative Issues.

## Συντελεστές ΦΠΑ

### Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στην ΕΕ

Η οδηγία ΦΠΑ<sup>103</sup> προβλέπει στα άρθρα 93 έως 130 και στο παράρτημα ΙΙΙ το νομικό πλαίσιο για την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ στα κράτη μέλη. Οι βασικοί κανόνες είναι οι ακόλουθοι<sup>104</sup>:

- Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν ενιαίο κανονικό συντελεστή κατώτερο του 15% (έως ότου υπάρξει συναίνεση επί ενός ενιαίου συντελεστή στη ΕΕ).
- Τα κράτη μέλη δύνανται να επιλέξουν να εφαρμόσουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές τουλάχιστον 5% για περιορισμένο κατάλογο αγαθών και υπηρεσιών (Παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ). Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή σε ολόκληρη κατηγορία ή να περιορίσουν την εφαρμογή του σε (ακόμα και σε πολύ μικρό) μέρος αυτής.

Αυτή η απλή διάρθρωση περιπλέκεται από πληθώρα παρεκκλίσεων διαφορετικού χαρακτήρα<sup>105</sup>, που αυξάνουν την πολυπλοκότητα του συστήματος<sup>106</sup>.

Για να εξασφαλιστεί στις επιχειρήσεις η απαραίτητη ασφάλεια δικαίου, και για να καταστεί δυνατή η περαιτέρω αξιολόγηση του ενδεδειγμένου ύψους του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ σε επίπεδο Ε.Ε., κρίθηκε σκόπιμο να παραταθεί η ισχύς της διάταξης για τον κατώτατο κανονικό συντελεστή (15%), έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015, ώστε να δοθεί και στην Επιτροπή ο χρόνος να μελετήσει μια νέα στρατηγική ΦΠΑ και να επανεξετάσει το κατάλληλο ύψος του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ για μια κοινή προσέγγιση<sup>107</sup>.

---

<sup>103</sup> Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

<sup>104</sup> House of Common Library VAT : European law on VAT rates, (2013), σ.4

<sup>105</sup> Π.χ. μηδενικοί ή εξαιρετικά μειωμένοι συντελεστές, συντελεστές αναμονής (ή ενδιάμεσοι συντελεστές)

<sup>106</sup> Όπως δείχνουν οι έρευνες για σχετικά μικρό κέρδος.

<sup>107</sup> Χωρίς την απαραίτητη ομοφωνία στο Συμβούλιο, η Επιτροπή αναγκάστηκε να προβεί σε τέσσερις παρατάσεις με βάση το μόνο αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε με ομοφωνία, δηλαδή τον κατώτατο συντελεστή 15%. Όλες οι προτάσεις που αποσκοπούσαν στην επίτευξη μιας οριστικής φορολογικής εναρμόνισης δεν κατάφεραν ποτέ να τύχουν της αναγκαίας ομοφωνίας.

Η εφαρμογή του κανονικού συντελεστή παραμένει η βασική αρχή και η Οδηγία για τον ΦΠΑ δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να κάνουν χρήση των μειωμένων συντελεστών.<sup>108</sup> Τα κράτη μέλη είναι συνεπώς κατά κύριο λόγο υπεύθυνα για τον περιορισμό, κατά το δυνατόν περισσότερο, του πεδίου εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών στις περιπτώσεις στις οποίες συνιστούν αδικαιολόγητη φορολογική ελάφρυνση<sup>109</sup>.

### **Το γενικό πλαίσιο της επανεξέτασης των συντελεστών**

Μία από τις δράσεις προτεραιότητας, όπως αυτές προβλήθηκαν στην Πράσινη Βίβλο και στην Ανακοίνωση είναι η επανεξέταση της τρέχουσας διάρθρωσης των συντελεστών ΦΠΑ, στο πλαίσιο της τρέχουσας οικονομικής και δημοσιονομικής συγκυρίας. Ωστόσο έχει αποδειχθεί ότι οι συζητήσεις με τα κράτη μέλη σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές είναι ιδιαίτερα δύσκολες καθώς εφαρμόζουν πολύ διαφορετικές πολιτικές στον τομέα αυτό<sup>110</sup>.

Υποστηρίζεται η άποψη ότι η διεύρυνση της φορολογικής βάσης και ο περιορισμός της χρήσης των μειωμένων συντελεστών θα δημιουργήσει νέες πηγές εσόδων με μικρότερο κόστος ή, εναλλακτικά, θα επιτρέψει σημαντική μείωση του σημερινού κανονικού συντελεστή χωρίς επιπτώσεις για τα έσοδα<sup>111</sup>.

Έρευνες που διεξήχθησαν για λογαριασμό της Επιτροπής έχουν δείξει ότι η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή ΦΠΑ για όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες θα αποτελούσε ιδανική λύση από την άποψη της βελτιστοποίησης της οικονομικής απόδοσης<sup>112</sup>. Παράλληλα, πολλοί συνηγορούν υπέρ της χρήσης μειωμένων συντελεστών ως μέσων δράσης, ιδίως στον τομέα της υγείας, στον πολιτιστικό και περιβαλλοντικό τομέα με στόχο την ευκολότερη και πιο ισότιμη πρόσβαση στο

---

<sup>108</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine and De Maeijer Stein, (2012) ό.π., σ. 102

<sup>109</sup> de la Feria Rita, (2012) ό.π., σ. 129

<sup>110</sup> Aujean Michel, Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future (2012), σ. 140

<sup>111</sup> ΟΟΣΑ (2010), Consumption tax trends 2010: VAT/GST and Excise rates, Trends and Administrative Issues.

<sup>112</sup> Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union (Μελέτη σχετικά με τον μειωμένο ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης) τελική έκθεση, 21.6.2007

εκπαιδευτικό και πολιτιστικό περιεχόμενο<sup>113</sup> και την παροχή κινήτρων για την οικοκαινοτομία και την ανάπτυξη που βασίζεται στη γνώση με αποδοτική χρήση των πόρων<sup>114</sup>.

Στην Πράσινη Βίβλο η Επιτροπή παρατηρεί ότι η ισχύουσα «ανομοιογένεια των κανονικών συντελεστών στην ΕΕ και οι μειωμένοι συντελεστές που εφαρμόζονται από ορισμένα κράτη μέλη δεν φαίνεται να διαταράσσουν την ενιαία αγορά. Αυτό οφείλεται κυρίως στους μηχανισμούς διόρθωσης (ειδικά καθεστώτα για εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών και καινούργιων οχημάτων) που προβλέπονται στο ισχύον σύστημα ΦΠΑ, οι οποίοι ωστόσο αυξάνουν σημαντικά την πολυπλοκότητά του.» αλλά διευκρινίζει ότι «Οι διασυννοριακές συναλλαγές που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή δημιουργούν, ωστόσο, κόστος συμμόρφωσης και αποτελούν πηγή νομικής αβεβαιότητας για τις επιχειρήσεις. Αυτό το πρόβλημα τίθεται κυρίως όταν μια επιχείρηση υπόκειται στον ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο οποίο είναι εγκατεστημένη.» Για την διευκόλυνση των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων προτείνει την πρόβλεψη «μιας υποχρεωτικής διαδικτυακής βάσης δεδομένων για αγαθά και υπηρεσίες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή.». Τέλος υπενθυμίζει την βασική αρχή ότι τα παρεμφερή προϊόντα και υπηρεσίες θα πρέπει να υπόκεινται στους ίδιους συντελεστές, ειδικά όσον αφορά την σύγκλιση μεταξύ του ψηφιακού και του φυσικού περιβάλλοντος<sup>115</sup>. Προκειμένου να τερματιστούν ειδικά οι διακρίσεις αυτές, η Επιτροπή προτείνει δύο λύσεις: «είτε να διατηρηθεί ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ, είτε να μεταφερθούν στο ψηφιακό περιβάλλον οι υφιστάμενοι μειωμένοι συντελεστές για τα αντίστοιχα αγαθά»<sup>116</sup>.

### Νέα προσέγγιση του ζητήματος

Στην Ανακοίνωση, και μετά τη διαβούλευση που μεσολάβησε μεταξύ της έκδοσης των δύο κειμένων, η στάση της Επιτροπής στο θέμα των μειωμένων συντελεστών άλλαξε. Αναφέρει χαρακτηριστικά ότι «Πολλοί εμπλεκόμενοι παράγοντες επισήμαναν ότι οι διαφορές στο ύψος των

<sup>113</sup> Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14)

<sup>114</sup> Η έκθεση σύνοψης των αποτελεσμάτων της δημόσιας διαβούλευσης που αφορούν την «επανεξέταση της υφιστάμενης νομοθεσίας όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ» η οποία εκπονήθηκε το 2008, είναι διαθέσιμη στην ακόλουθη διεύθυνση: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/summary\\_report\\_consultation\\_vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_vat_rates_en.pdf).

<sup>115</sup> Ανακοίνωση της Επιτροπής, Ψηφιακό θεματολόγιο για την Ευρώπη, COM(2010) 245 της 19.5.2010, σ. 9.

<sup>116</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ.18

συντελεστών ΦΠΑ επιφέρουν πρόσθετο κόστος συμμόρφωσης.»<sup>117</sup>. Για την αντιμετώπιση της νομικής αβεβαιότητας και του κόστους συμμόρφωσης που απορρέει από τις 27 διαφορετικές δομές συντελεστών, η Επιτροπή εμμένει στην πρόταση που είχε υποστηρίξει και στην Πράσινη Βίβλο, να αναρτηθούν στη δικτυακή πύλη της ΕΕ για τον ΦΠΑ σαφείς και δεσμευτικές πληροφορίες σχετικά με τον κατάλογο των αγαθών και υπηρεσιών που δεν υπόκεινται σε κανονικούς συντελεστές σε κάθε κράτος μέλος.

Παράλληλα με τη διαδικασία διαβούλευσης που δρομολογήθηκε με την Πράσινη Βίβλο για το μέλλον του ΦΠΑ, η Επιτροπή ανέθεσε την εκπόνηση μελέτης σχετικά με την αναδρομική αξιολόγηση των επιπτώσεων, σε οικονομικό επίπεδο, της λειτουργίας των σημαντικότερων στοιχείων του τρέχοντος συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ<sup>118</sup>. Η μελέτη αξιολόγησης δεν κατέληξε σε συγκεκριμένες στρεβλώσεις στην Ενιαία Αγορά που να οφείλονται στους μειωμένους συντελεστές. Βάσει όμως ενός οικονομετρικού μοντέλου, η μελέτη κατέδειξε ότι μείωση της ανομοιογένειας των συντελεστών ΦΠΑ για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες κατά 50% αυξάνει κατά 9,8% τις ενδοενωσιακές συναλλαγές. Η Επιτροπή συμφώνησε με τα πορίσματα της έρευνας και τόνισε ότι «*Η οικονομική αξιολόγηση επιβεβαίωσε επίσης τις απόψεις που έχουν ήδη διατυπωθεί σε προηγούμενες οικονομικές μελέτες*<sup>119</sup>, σύμφωνα με τις οποίες η χρήση μειωμένων συντελεστών συχνά δεν αποτελεί το καταλληλότερο μέσο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων πολιτικών στόχων, και ειδικότερα για την αναδιανομή του εισοδήματος σε φτωχά νοικοκυριά ή την ενθάρρυνση της κατανάλωσης ενός αγαθού, που είναι επιθυμητή από κοινωνική άποψη.».

Περαιτέρω, η Επιτροπή σημειώνει ότι ήδη η υπάρχουσα εφαρμογή μειωμένων συντελεστών έχει οδηγήσει σε σημαντικές επιδοτήσεις. Το εύρος τους διαφέρει, βέβαια, σε μεγάλο βαθμό μεταξύ των κρατών μελών, ανάλογα με τη χρήση των μειωμένων συντελεστών. «*Στο πλαίσιο της οικονομικής αξιολόγησης υπολογίστηκε ότι, για ένα δείγμα εννέα κρατών μελών*<sup>120</sup>, οι εν λόγω επιδοτήσεις αντιστοιχούν σε ποσοστό που κυμαίνεται από 8,2% έως 53,3% των εσόδων ΦΠΑ των εν λόγω κρατών μελών. Με την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών θα

<sup>117</sup> COM(2011) 851 τελικό, σ. 12

<sup>118</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm)

<sup>119</sup> Copenhagen Economics, ό.π.

<sup>120</sup> Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Ουγγαρία, Ιταλία, Πολωνία, Ισπανία και Ηνωμένο Βασίλειο

καταστεί θεωρητικά δυνατή μείωση του κανονικού συντελεστή που θα κυμαίνεται από 1,9 έως 7,5 εκατοστιαίες μονάδες.»

Η ΕΟΚΕ<sup>121</sup> θεωρεί ότι οι μειωμένοι συντελεστές θα πρέπει να καταργηθούν, ή έστω ο κατάλογος των μειωμένων συντελεστών θα πρέπει οπωσδήποτε να περιορισθεί, ή τουλάχιστον να υποβληθεί σε αυστηρή αναθεώρηση και επικαιροποίηση, Ωστόσο η πρόταση αυτή κρίνεται από την ΕΟΚΕ μη ρεαλιστική, για το λόγο ότι οι μειωμένοι συντελεστές χρησιμοποιούνται σε κάθε κράτος μέλος ως σημαντικός μοχλός της οικονομικής πολιτικής, και συχνά βάσει κοινωνικών ή καθαρά πολιτικών κινήτρων, και τα κράτη μέλη δεν θα δεχθούν να παραιτηθούν από τη μεμονωμένη χορήγηση μειωμένων συντελεστών.

Η Επιτροπή καταλήγει ότι η τρέχουσα διάρθρωση των συντελεστών ΦΠΑ χρήζει επανεξέτασης, η οποία θα πρέπει να βασίζεται σε διεξοδική εκτίμηση του αντίκτυπου, και θα καλύπτει όλες τις πτυχές του θέματος και θα ανταποκρίνεται στις ακόλουθες κατευθυντήριες αρχές:

- *«Κατάργηση των μειωμένων συντελεστών που αποτελούν εμπόδιο στην εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Μειωμένοι συντελεστές που ήταν δικαιολογημένοι κατά το παρελθόν σήμερα μπορεί να προκαλούν στρεβλώσεις, επειδή το οικονομικό, επιχειρηματικό και νομικό περιβάλλον έχει εν τω μεταξύ αλλάξει.*
- *Κατάργηση των μειωμένων συντελεστών σε αγαθά και υπηρεσίες η κατανάλωση των οποίων αποθαρρύνεται στο πλαίσιο άλλων ενωσιακών πολιτικών. Αυτό θα μπορούσε ιδίως να ισχύει για αγαθά και υπηρεσίες που είναι επιζήμια για το περιβάλλον, την υγεία και την ευημερία.*
- *Ομοειδή αγαθά και υπηρεσίες θα πρέπει να υπόκεινται στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ και, από την άποψη αυτή, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η τεχνολογική πρόοδος, ώστε να αντιμετωπιστεί κατάλληλα η πρόκληση της σύγκλισης μεταξύ ηλεκτρονικού και φυσικού περιβάλλοντος.<sup>122</sup>»*

---

<sup>121</sup>Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14)

<sup>122</sup> Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή θα πρέπει να λάβει υπόψη τις πολυάριθμες εισηγήσεις ως απάντηση στην Πράσινη Βίβλο σχετικά με τη διαφορετική μεταχείριση των προϊόντων που είναι διαθέσιμα τόσο σε υλική όσο και σε ηλεκτρονική μορφή, όπως τα έντυπα βιβλία και e-βιβλία. Είναι, επιτακτικό να ενισχυθεί η ουδετερότητα του

Προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα του συστήματος ΦΠΑ, η Επιτροπή τάσσεται υπέρ της περιορισμένης χρήσης μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ<sup>123</sup>. Το 2012 η Επιτροπή δρομολόγησε μια αξιολόγηση της υφιστάμενης δομής των συντελεστών ΦΠΑ, υπό το πρίσμα των κατευθυντηρίων αρχών που εξήγγειλε στην Ανακοίνωση<sup>124</sup>.

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται από την ΕΟΚΕ, μόνο με βάση το αποτέλεσμα των διαβουλεύσεων αυτών μεταξύ των κρατών μελών θα μπορέσει η Επιτροπή να λάβει τη σωστή απόφαση για το ύψος των κανονικών συντελεστών ΦΠΑ και τη χρήση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στην ΕΕ, ενώ επισημαίνει την ανάγκη να επιτευχθεί ένα απλό εναρμονισμένο σύστημα έμμεσης φορολογίας, με τη μείωση του διοικητικού φόρτου, με εμφανή οφέλη για τις επιχειρήσεις και τους πολίτες, το οποίο να εξασφαλίζει δίκαιη φορολόγηση και σίγουρα έσοδα για τα δημόσια οικονομικά, και να μειώνει τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής, στην ΕΕ<sup>125</sup>.

### **Διαδικασία δημόσιας διαβούλευσης**

Η Επιτροπή προέβη σε μία πρώτη αξιολόγηση της τρέχουσας διάρθρωσης των συντελεστών ΦΠΑ το 2012. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής που είναι αρμόδιες για πολιτικές εκτός της φορολογίας συμμετείχαν σε αυτή την πρώτη άσκηση αξιολόγησης και κατέδειξαν ορισμένες ασυνέπειες μεταξύ της εφαρμογής μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, και των στόχων που επιδιώκονται στον τομέα της πολιτικής τους, ιδίως τον μετριασμό της κλιματικής αλλαγής και τις περιβαλλοντικές πολιτικές. Οι ασυνέπειες εντοπίζονται ιδιαίτερα στον τομέα της ύδρευσης, της προμήθειας ενέργειας, τις υπηρεσίες παρεχόμενες σε σχέση με τον οδοκαθαρισμό, την αποκομιδή και επεξεργασία αποβλήτων και

---

συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, εφαρμόζοντας τον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ σε παρόμοια προϊόντα, ανεξάρτητα από τη μορφή με την οποία παρέχονται. Ine Lejeune, Jeanine Daou European Union and Stein De Maeijer, ό.π. σ. 102

<sup>123</sup>Ine Lejeune, Jeanine Daou European Union and Stein De Maeijer ό.π., σ. 102

<sup>124</sup>Βλ. TAXUD/C1 Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας όσον αφορά στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ

<sup>125</sup>Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ», (2011/C 318/14)

της στέγαση, και για αυτό το λόγο οι τομείς αυτοί απαιτούν περαιτέρω εξέταση υπό το πρίσμα των τριών κατευθυντήριων αρχών, που έθεσε η Επιτροπή στην Ανακοίνωση<sup>126</sup>.

Επιπλέον, ζητήματα προς περαιτέρω εξέταση εντοπίζονται και σε ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες στα οποία τα κράτη μέλη δύνανται να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή (σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ) και για τα οποία, ως αποτέλεσμα της τεχνολογικής προόδου, συγκρίσιμο προϊόν διατίθεται ηλεκτρονικά.

Τα ακόλουθα θέματα απαιτούν εμφανώς εξέταση υπό το πρίσμα της τρίτης κατευθυντήριας αρχής (για τα ομοειδή αγαθά):

- ηλεκτρονικές εκδόσεις σε σύγκριση με έντυπες εκδόσεις (βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά, κ.λπ.) και ηχοβιβλία (audiobooks),
- ηλεκτρονικές και μη ηλεκτρονικές ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές εκπομπές. Λαμβανόμενης υπόψη της αυξανόμενης προόδου των νέων τεχνολογιών, μπορεί να εμφανιστούν στο μέλλον κι άλλα παραδείγματα, όμως οι παράμετροι που καθορίζουν την ισοδυναμία δεν είναι πάντα εμφανείς.

Οι υπηρεσίες της Επιτροπής προέβησαν στη συνέχεια σε μια πρώτη αξιολόγηση της δομής των συντελεστών ΦΠΑ υπό το φως των ανωτέρω κατευθυντήριων αρχών και ζητημάτων. Αυτή η αξιολόγηση αποτέλεσε τη βάση του έγγραφου διαβούλευσης της Επιτροπής που καλούσε τους ενδιαφερόμενους φορείς να απαντήσουν σε 9 ερωτήσεις<sup>127</sup>.

Η διαβούλευση ολοκληρώθηκε στις 4 Ιανουαρίου 2013. Συνολικά 333 εισηγήσεις ελήφθησαν, με τις εθνικές αρχές να αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο μερίδιο (138 ή 41%) όλων των εισηγήσεων, ενώ ακολούθησαν οι απαντήσεις από τις επιχειρήσεις (56 ή 17%) και τις ευρωπαϊκές αρχές (48 ή 14%)<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup>European Commission Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 9

<sup>127</sup> European Commission Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 9-17

<sup>128</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 2

Η δημόσια διαβούλευση ήταν πολύ στοχευμένη: οκτώ από τις εννέα ερωτήσεις αφορούσαν τους συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας που προαναφέρθηκαν (ύδρευση, ενέργεια, e-books κλπ). Αυτό εξηγεί γιατί πάνω από το ήμισυ των εισηγήσεων προέρχονται από εθνικές ή ευρωπαϊκές αρχές, η μεγάλη πλειοψηφία των οποίων αντιπροσωπεύουν τομείς που επί του παρόντος επωφελοούνται από έναν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και είναι όχι μόνο αντίθετοι με την κατάργησή του αλλά συνηγορούν υπέρ της επέκτασής του. Το προφίλ της πλειοψηφίας των συμμετεχόντων στη διαβούλευση είναι, επομένως, ένας παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την ανάγνωση της έκθεσης επί της διαβούλευσης.

Η έκθεση που παρουσίασε η Επιτροπή επί της διαβούλευσης<sup>129</sup> αντανακλά τα επιχειρήματα που έχουν προταθεί από τους ερωτηθέντες. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής απέφυγαν στο στάδιο αυτό να σχολιάσουν ή να προσθέσουν τυχόν αντεπιχειρήματα.

Στο σημείο αυτό θα παρουσιαστούν τα βασικά σημεία στα οποία κατέληξε η ως άνω διαβούλευση<sup>130</sup>.

Κατάργηση των μειωμένων συντελεστών που αποτελούν εμπόδιο για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων από διάφορους τομείς δήλωσαν ότι δεν γνωρίζουν καταστάσεις όπου η σημερινή προαιρετική εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ από ένα ή περισσότερα κράτη μέλη δημιουργεί σημαντικές στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό ή αλλαγές στο εμπόριο εντός της ενιαίας αγοράς.

Ένα μέρος των ερωτηθέντων παραδέχθηκε, ωστόσο, ότι η παρούσα εφαρμογή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ για τα ηλεκτρονικά βιβλία από ορισμένα κράτη μέλη έχει ως αποτέλεσμα σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών σε βάρος των προμηθευτών στα κράτη μέλη που σύμφωνα με το δίκαιο της ΕΕ εφαρμόζουν τον κανονικό

---

<sup>129</sup>Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), 3

<sup>130</sup>Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 4

συντελεστή. Ενώ ορισμένοι από τους ερωτηθέντες σημείωσαν ότι δεν είναι δυνατόν να ποσοτικοποιηθεί ο οικονομικός αντίκτυπος αυτής της στρέβλωσης, ο αντίκτυπος είναι, ωστόσο, σημαντικός, οδηγώντας τις επιχειρήσεις να μεταφέρουν τις δραστηριότητές τους σε εκείνα τα κράτη μέλη όπου ισχύει η χαμηλή φορολόγηση. Αντίθετα, άλλοι εξέφρασαν την άποψη ότι η αγορά των e-books είναι μόλις μια αναδυόμενη αγορά και οι επιπτώσεις της στο γενικό εμπόριο είναι μόνο περιθωριακές<sup>131</sup>.

Ορισμένοι από τους συμμετέχοντες ανέφεραν επίσης ότι πιθανές στρεβλώσεις θα μπορούσαν να δημιουργηθούν και στην περίπτωση της παροχής αγαθών B2C, όπως σε περιπτώσεις που ισχύουν διαφορετικοί συντελεστές ΦΠΑ (κανονικός και μειωμένοι) σε όμορες περιοχές.

Πολλοί από τους ερωτηθέντες άδραξαν την ευκαιρία να αναφερθούν σε εγχώριες στρεβλώσεις και να ζητήσουν μια επέκταση του πεδίου εφαρμογής του υφιστάμενου μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι παρόμοιες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών, μερικές από τις οποίες βρίσκονται σε άμεσο ανταγωνισμό μεταξύ τους, δεν φορολογούνται διαφορετικά. Βέβαια η διαφορετική μεταχείριση είναι κυρίως το αποτέλεσμα εθνικών επιλογών σχετικά με το πεδίο εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, και όχι του νομικού πλαισίου που καθορίζεται στην οδηγία της ΕΕ για τον ΦΠΑ<sup>132</sup>.

Κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στα αγαθά και τις υπηρεσίες για τις οποίες η κατανάλωση αποθαρρύνεται από άλλες πολιτικές της ΕΕ

Σχεδόν όλοι οι ερωτηθέντες υποστήριζαν ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στο νερό πρέπει να διατηρηθεί για σαφείς κοινωνικούς λόγους, καθώς η πρόσβαση σε καθαρό νερό είναι ένα βασικό ανθρώπινο δικαίωμα και αγαθό πρώτης ανάγκης το οποίο θα πρέπει, επομένως, να είναι διαθέσιμο σε προσιτές τιμές για όλους, ιδιαίτερα όσους έχουν χαμηλά εισοδήματα. Στο πλαίσιο αυτό, ένα μέρος των ερωτηθέντων προέβαλε το επιχείρημα ότι οι μειωμένοι

---

<sup>131</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 7

<sup>132</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 7

συντελεστές ΦΠΑ διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες της ΕΕ ότι οι υπηρεσίες κοινής ωφέλειας πρέπει είναι προσιτές σε όλους τους πολίτες σε προσιτές τιμές. Η κατάργηση των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ για το νερό και για βασικά αγαθά και τις υπηρεσίες εν γένει, θα αυξήσει σημαντικά τις τιμές τους και θα αποτελέσει εμπόδιο στην προσβασιμότητα τους από τους απλούς καταναλωτές<sup>133</sup>.

Η μεγάλη πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν κάθετα αντίθετοι με την κατάργηση των υφιστάμενων μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στα ενεργειακά προϊόντα (αέριο, ηλεκτρική ενέργεια, τα καύσιμα για τη θέρμανση). Υποστήριζαν ότι οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ για τα ενεργειακά προϊόντα επιτρέπονται και θα πρέπει να διατηρηθούν πάνω από όλα για κοινωνικούς λόγους, προκειμένου να διασφαλιστεί η καθολική πρόσβαση και οι προσιτές τιμές για τα νοικοκυριά και κατά συνέπεια η μείωση της έκθεσης των νοικοκυριών στην ενεργειακή φτώχεια, εν όψει του αυξανόμενου ενεργειακού κόστους και της τρέχουσας οικονομικής κρίσης<sup>134</sup>.

Από περιβαλλοντική άποψη, πολλοί από τους ερωτηθέντες εξέφρασαν την άποψη ότι, ενώ ο μετριασμός της κλιματικής αλλαγής και η προώθηση της αποδοτικής χρήσης των πόρων είναι άξιοι στόχοι, δεν θα πρέπει να επιδιώκονται μέσω της χρήσης των φόρων που επιβάλλουν δυσανάλογη οικονομική επιβάρυνση για τους πιο ευάλωτους καταναλωτές.

Επιπλέον, η αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ για την ενέργεια δεν θεωρήθηκε κατάλληλο μέσο για τη μείωση της ενεργειακής κατανάλωσης εν όψει του γεγονότος ότι για τις επιχειρήσεις, οι οποίες είναι οι μεγαλύτεροι καταναλωτές, είναι ως επί το πλείστον άνευ σημασίας το ποιος συντελεστής ΦΠΑ θα επιβληθεί, δεδομένου ότι μπορούν να ανακτήσουν τον ΦΠΑ εισροών τους από το φορολογικές αρχές.

Κοινωνικά επιχειρήματα προβλήθηκαν κυρίως για να δικαιολογηθεί η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για τον καθαρισμό των δρόμων, την αποκομιδή απορριμμάτων

---

<sup>133</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 9

<sup>134</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 10

και την επεξεργασία των απορριμμάτων. Οποιαδήποτε αύξηση του ΦΠΑ θα επέφερε δυσανάλογο οικονομικό βάρος για τους πιο αδύναμους οικονομικά καταναλωτές<sup>135</sup>.

Τονίσθηκε ξανά ότι πρέπει να βρεθεί μια ισορροπία μεταξύ των κοινωνικών και των περιβαλλοντικών σκοπών. Η αξιοποίηση του ΦΠΑ ως μέσου επιρροής των επιλογών των καταναλωτών δεν συνάδει με την επιδίωξη αύξησης της λειτουργικότητας του ΦΠΑ, ούτε μπορεί να είναι δικαιολογημένη για κοινωνικούς λόγους.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι στο παρόν στάδιο δεν έχει ληφθεί απόφαση σχετικά με πιθανή κατάργηση ή επέκταση του πεδίου εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ.

### **Απαλλαγές από τον ΦΠΑ**

Το ζήτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ ήταν ένα από τα θέματα της δημόσιας διαβούλευσης που ξεκίνησε η Επιτροπή με βάση την Πράσινη Βίβλο σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ και - κατόπιν της εν λόγω διαβούλευσης - αποτέλεσε αντικείμενο της Ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ σύμφωνα με την οποία, η επανεξέταση και η ενδεχόμενη αναθεώρηση γενικά των υφιστάμενων απαλλαγών από τον ΦΠΑ και ειδικά των κανόνων ΦΠΑ για τον δημόσιο τομέα αποτελεί έναν από τους τομείς προτεραιότητας του περαιτέρω έργου της Επιτροπής για τη δημιουργία ενός απλούστερου, αποτελεσματικότερου και ισχυρότερου συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ.

Απαλλαγή δεν σημαίνει ότι δεν καταβάλλεται φόρος. Σημαίνει απλώς ότι δεν επιβάλλεται φόρος επί της προστιθέμενης αξίας μιας συγκεκριμένης παράδοσης. Αυτό όμως σημαίνει επίσης ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται στο σχετικό κόστος δεν εκπίπτει. Αυτό προκαλεί αναπόφευκτα στρέβλωση. Η κατάσταση αυτή οφείλεται στο αποτέλεσμα της απαλλαγής από τον κανονικά διαφανή ΦΠΑ σε μία σειρά παραδόσεων, και στα αποτελέσματα του "κρυφού" ΦΠΑ που προκύπτει (συχνά γνωστό ως αλυσιδωτό φαινόμενο)<sup>136</sup>. Υπό κανονικές συνθήκες, κάθε φορολογούμενος σε αλυσίδα συναλλαγών χρεώνει τον ΦΠΑ και εκπίπτει τον ΦΠΑ που έχει

---

<sup>135</sup> Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013), σ. 11

<sup>136</sup> COM(2007) 746, σ. 2-3

χρεωθεί. Κατ' αυτό τον τρόπο, ο φόρος κινείται κατά μήκος της αλυσίδας έως ότου φτάσει στον τελικό καταναλωτή ο οποίος δεν μπορεί να τον εκπέσει.

Όταν, μέσα στην αλυσίδα, υπάρχει εταιρεία που πραγματοποιεί παραδόσεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που έχει χρεωθεί. Αυτός ο ΦΠΑ αποτελεί κόστος που ενυπάρχει στις πωλήσεις του και εμφανίζεται στις δικές του τιμές πώλησης (ως "κρυφός" ΦΠΑ). Το αποτέλεσμα είναι οι τιμές του να είναι ελαφρώς χαμηλότερες από ό,τι θα ήταν εάν χρέωνε τον ΦΠΑ στις πωλήσεις του, διότι ο κρυφός ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει αυτή την προστιθέμενη αξία της επιχείρησης. Πρόκειται για τον ΦΠΑ επί του κόστους, και όχι για τον ΦΠΑ επί των πωλήσεων. Βέβαια, επειδή η απαλλασσόμενη εταιρεία δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο, ο πελάτης καταβάλλει κρυφό φόρο επί των δαπανών του προμηθευτή. Ωστόσο, όταν μία φορολογούμενη εταιρεία αποτελεί τον καταναλωτή απαλλασσόμενης προμήθειας, επιβαρύνεται με δαπάνες από την απαλλασσόμενη εταιρεία, που περιλαμβάνουν τον κρυφό ΦΠΑ τον οποίο δεν μπορεί να εκπέσει. Το αποτέλεσμα είναι να αυξάνεται το κόστος για τις φορολογούμενες εταιρείες. Όταν η φορολογούμενη αυτή εταιρεία εφαρμόζει τον ΦΠΑ στις δικές της πωλήσεις, ο υπολογισμός της προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνει τον κρυφό ΦΠΑ στη φορολογική βάση. Κατά συνέπεια, ο τελικός καταναλωτής θα πληρώσει μεγαλύτερο φόρο, εφόσον θα πληρώσει ΦΠΑ επί του κρυφού ΦΠΑ.

Για να διορθωθούν οι στρεβλώσεις που προκαλεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μια βιώσιμη λύση είναι να φορολογούνται όλες οι δραστηριότητες που τώρα απαλλάσσονται και προκαλούν πραγματική στρέβλωση του ανταγωνισμού. Εντούτοις, οι συνέπειες μιας τέτοιας αλλαγής για τον τελικό καταναλωτή θα μπορούσαν να αμβλυνθούν με την εισαγωγή ενός περιορισμένου μειωμένου συντελεστή χωρίς σημαντικές επιπτώσεις για τα έσοδα και χωρίς σημαντικές στρεβλώσεις<sup>137</sup>.

Στην Πράσινη Βίβλο που εξέδωσε η Επιτροπή, αλλά και στην Ανακοίνωση που ακολούθησε, η Επιτροπή αναγνώρισε ότι οι απαλλαγές (από τον ΦΠΑ) αντιβαίνουν στην αρχή του ΦΠΑ ως φόρου ευρείας βάσης και ότι πολλές απ' αυτές δεν είναι ενδεχομένως πλέον

---

<sup>137</sup>Βλ. σχετική πρόταση της Επιτροπής για τις ταχυδρομικές μεταφορές COM(2003) 234, η Επιτροπή απέσυρε την πρόταση αυτή καθώς δεν επετεύχθη ομοφωνία στο Συμβούλιο.

κατάλληλες<sup>138</sup> και κατέληξε στο ότι είναι ανάγκη να επανεξεταστούν οι απαλλαγές αυτές, ιδίως λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών και τεχνολογικών εξελίξεων<sup>139</sup>.

Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης με τη μείωση του αριθμού των απαλλαγών θα έχει ως αποτέλεσμα να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα και η ουδετερότητα του φόρου. Επιπλέον, θα αποτελέσει ικανοποιητική εναλλακτική λύση έναντι της αύξησης των συντελεστών ΦΠΑ καθώς θα δημιουργήσει νέες πηγές εσόδων με μικρότερο κόστος ή, εναλλακτικά, θα επιτρέψει σημαντική μείωση του σημερινού κανονικού συντελεστή χωρίς επιπτώσεις για τα έσοδα<sup>140</sup>. Ένα αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ είναι κατά κύριο λόγο προς το συμφέρον των κρατών μελών, αλλά θα μειώσει επίσης τον διοικητικό φόρτο για τις επιχειρήσεις.

### **Στρεβλώσεις του ανταγωνισμού από τις απαλλαγές : Δημόσιοι οργανισμοί**

Η μεταχείριση των δημόσιων οργανισμών από την άποψη του ΦΠΑ και οι απαλλαγές για λόγους γενικού συμφέροντος έχουν εγείρει έντονες ανησυχίες και επικρίσεις με την πάροδο των ετών<sup>141</sup>. Η επιτροπή επιχειρεί να τροποποιήσει το καθεστώς της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των δημόσιων οργανισμών από το 2000, όμως χωρίς επιτυχία.

Σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο της ΕΕ σε γενικές γραμμές, κάθε παράδοση ή παροχή είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ εφόσον πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας που συνδέεται στενά με την παροχή (άρθρο 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ) και μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ. Υπάρχουν, όμως, ειδικοί κανόνες για τις δραστηριότητες του δημόσιου τομέα, δηλαδή ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από δημόσιους οργανισμούς θεωρούνται μη υποκείμενες σε ΦΠΑ ακόμη και αν χαρακτηρίζονται ως οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τις γενικές αρχές του ΦΠΑ<sup>142</sup>. Συγκεκριμένα, στην Οδηγία ΦΠΑ γίνεται διάκριση μεταξύ απαλλαγών για ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (π.χ. για κοινωνικούς, εκπαιδευτικούς και πολιτιστικούς

<sup>138</sup> Πολλές από τις ισχύουσες απαλλαγές χρονολογούνται από το 1970 και πλέον δεν είναι κατάλληλες για να εξυπηρετήσουν τους στόχους για τους οποίους πρωτοψηφίστηκαν.

<sup>139</sup> COM(2010) 695, σ. 13

<sup>140</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine, de Maeijer Stein (2012), ό.π., σ. 101

<sup>141</sup> Aujean Michel, (2012), ό.π., σ. 137

<sup>142</sup> Έγγραφο διαβούλευσης : Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος (2014), σ.6

λόγους)<sup>143</sup> και απαλλαγών για άλλες δραστηριότητες, π.χ. ιδίως λόγω τεχνικών προβλημάτων που συνδέονται με την επιβολή του ΦΠΑ στις υποκείμενες συναλλαγές (χρηματοοικονομικές υπηρεσίες και τυχερά παιχνίδια) ή λόγω αλληλεπίδρασης με άλλους φόρους (συναλλαγές που αφορούν ακίνητη περιουσία)<sup>144</sup>. Ορισμένες άλλες δραστηριότητες που διεξάγονται για λόγους γενικού συμφέροντος απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ<sup>145</sup>.

Οι κανόνες αυτοί χρονολογούνται από τη δεκαετία του 1970, όταν πολλές από τις δημόσιες υπηρεσίες παρέχονταν μόνο από δημόσιους οργανισμούς. Είναι αμφίβολο κατά πόσον οι κανόνες αυτοί εξακολουθούν να ενδείκνυνται. Η αυξανόμενη ιδιωτικοποίηση και το άνοιγμα (ή η απορρύθμιση) δραστηριοτήτων που παραδοσιακά προορίζονταν αποκλειστικά για τον δημόσιο τομέα έχουν οδηγήσει σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών φορέων που ασχολούνται με παρόμοιες δραστηριότητες. Επιπλέον, οι συμπράξεις δημόσιου και ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζονται ολοένα και περισσότερο για ένα φάσμα δραστηριοτήτων (π.χ. έργα υποδομών) δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την κατάρτιση της νομοθεσίας<sup>146</sup>.

Η αναθεώρηση των διατάξεων σχετικά με τον ΦΠΑ στον δημόσιο τομέα εντάσσεται στο πλαίσιο της γενικής επανεξέτασης του συστήματος ΦΠΑ που διεξάγεται από το 2010. Η αναθεώρηση των κανόνων ΦΠΑ όσον αφορά τον δημόσιο τομέα αποτέλεσε αντικείμενο της δημόσιας διαβούλευσης του Δεκεμβρίου 2010 για την Πράσινη Βίβλο, κατά την οποία η συντριπτική πλειονότητα των ιδιωτικών εμπλεκόμενων φορέων εξέφρασε την άποψη ότι είναι αναγκαία η μεταρρύθμιση του ΦΠΑ στον δημόσιο τομέα, ενώ οι δημόσιοι εμπλεκόμενοι φορείς ήταν συχνά της άποψης ότι δικαιολογείται η διαφορετική μεταχείριση των ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών και ότι θα πρέπει να διατηρηθούν οι ισχύοντες κανόνες<sup>147</sup>. Λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα της δημόσιας διαβούλευσης και τις συζητήσεις με τα κράτη μέλη, η

---

<sup>143</sup>Ειδικότερα Άρθρο 13 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ - Δημόσιοι οργανισμοί που ενεργούν ως δημόσιες Αρχές και άρθρα 132-134 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ - Φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος

<sup>144</sup> Aujean Michel, (2012), ό.π., σ. 138

<sup>145</sup>Π.χ. μεταφορές επιβατών

<sup>146</sup> TAXUD/C1 Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος

<sup>147</sup>Για μια σύνοψη των εισηγήσεων στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης για την Πράσινη Βίβλο βλ. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/summary\\_vat\\_greenpaper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf) βλ. E3

Επιτροπή δεσμεύτηκε στην Ανακοίνωσή της να προωθήσει μια σταδιακή προσέγγιση προς την κατεύθυνση της φορολόγησης (των δημόσιων οργανισμών), εξαγγέλλοντας ότι μια μελλοντική νομοθετική πρόταση «θα επικεντρώνεται σε δραστηριότητες με μεγαλύτερο βαθμό συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα και αυξημένο κίνδυνο στρέβλωσης του ανταγωνισμού»<sup>148</sup>.

Το Συμβούλιο, στα συμπεράσματα της Συνόδου του Μαΐου 2012 για τα Οικονομικά και Δημοσιονομικά Θέματα, σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ, συμφώνησε με την ανάγκη να εξετασθούν λεπτομερέστερα οι ισχύοντες κανόνες της ΕΕ σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ στον δημόσιο τομέα, στον βαθμό που υφίσταται ανταγωνισμός μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα<sup>149</sup>. Παράλληλα τόνισε ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων των εθνικών προϋπολογισμών και η μεταρρύθμιση του υπάρχοντος ενωσιακού συστήματος ΦΠΑ θα πρέπει, ειδικότερα, να στοχεύει στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους, την άρση των αδικαιολόγητων απαλλαγών και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, συντελώντας έτσι στη δημοσιονομική εξυγίανση και την οικονομική ανάπτυξη<sup>150</sup>.

Η ΕΟΚΕ<sup>151</sup> στο πλαίσιο της διαβούλευσης για την Πράσινη Βίβλο υιοθέτησε την άποψη ότι «οι απαλλαγές που χορηγούνται στους δημόσιους οργανισμούς που ασκούν δραστηριότητες στις οποίες ανταγωνίζονται ιδιωτικούς παρόχους (π.χ. μεταφορές, υγειονομική περίθαλψη) δικαιολογούνται από τους κοινωνικούς σκοπούς που χαρακτηρίζουν τη δημόσια υπηρεσία.». Αναγνώρισε ωστόσο ότι «συχνά ο ιδιωτικός πάροχος ασκεί μια λειτουργία, η οποία συμπληρώνει τις ανεπάρκειες ή τις αδυναμίες του δημόσιου παρόχου. Υπάρχει αναμφίβολα στρέβλωση του ανταγωνισμού, την οποία προσπαθούμε να μετριάσουμε με νέες μορφές συνεργασίας. Σε κάθε περίπτωση, ο καταναλωτής μπορεί να επιλέξει να πληρώσει λιγότερο, καταφεύγοντας σε δημόσια υπηρεσία ή περισσότερο καταφεύγοντας σε ιδιωτικό πάροχο.».

<sup>148</sup>COM(2011) 851 τελικό, σ. 11

<sup>149</sup>[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf),

<sup>150</sup> Ανακοινωθέν Τύπου 3167 Σύνοδος του Συμβουλίου Οικονομικά και Δημοσιονομικά Θέματα, Βρυξέλλες, 15 Μαΐου 2012

<sup>151</sup> Την 1η Δεκεμβρίου 2010, και σύμφωνα με το άρθρο 304 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε να ζητήσει γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ - Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ» COM (2010) 695 τελικό, ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ - Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ» COM (2010) 695 τελικό

Η ΕΟΚΕ θεωρεί ότι μια δίκαιη και ευνοϊκή για τους καταναλωτές λύση θα ήταν η διατήρηση των απαλλαγών για τις δημόσιες υπηρεσίες και η επέκτασή τους στις ιδιωτικές υπηρεσίες, όταν προσφέρουν μια υπηρεσία απαραίτητη, την οποία δεν παρέχει ο δημόσιος τομέας. Χωρίς να αγνοεί τις δυσκολίες εφαρμογής της αρχής αυτής, επισημαίνει ότι είναι απαράδεκτο οι καταναλωτές που διαμένουν σε λιγότερο ευνοημένους τόπους να πρέπει να πληρώνουν ακριβότερα για τις υπηρεσίες που τους παρέχονται χωρίς δυνατότητα επιλογής. Για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού σε σχέση με την ιδιωτική αγορά, η εξαίρεση θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να περιορίζεται στα δημόσια καθήκοντα<sup>152</sup>.

Δυσκολότερο και πιο εξειδικευμένο κρίνει ότι είναι το πρόβλημα που αφορά τις απαλλαγές υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος ή άλλων δραστηριοτήτων. Οι μεν και οι δε εξαρτώνται από τους πολιτικούς προσανατολισμούς και τις οικονομικές πολιτικές κάθε κράτους μέλους· παρότι εξακολουθούν να συνιστούν παρέκκλιση από τις αρχές της ενιαίας αγοράς, μπορούν ωστόσο να χρησιμοποιηθούν ως μέσο ενίσχυσης μιας εθνικής πολιτικής ανάπτυξης και απασχόλησης<sup>153</sup>. Σε κάθε περίπτωση, μια μελλοντική πολιτική χρηστής διακυβέρνησης δεν θα πρέπει να επιτρέπει τέτοιου είδους απαλλαγές παρά μόνον ως εξαιρετικά και προσωρινά μέτρα.

### **Πρωτοβουλίες της Επιτροπής**

Η αφαίρεση των απαλλαγών θα μπορούσε όχι μόνο να αυξήσει τα έσοδα, αλλά και σημαντικότερα, θα ενίσχυε την ουδετερότητα του φόρου και θα οδηγούσε στην άρση των διοικητικών βαρών και των βαρών συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις<sup>154</sup>. Παρ' όλα αυτά, η Επιτροπή είναι διστακτική στο να υποβάλει οποιαδήποτε νομοθετική πρόταση για την πραγματική απομάκρυνση των υπαρχουσών απαλλαγών.<sup>155</sup> Αξίζει να επισημανθεί ότι οι πρωτοβουλίες της Επιτροπής στο ζήτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ φορέων του δημόσιου τομέα δεν έχουν ευοδωθεί καθώς δεν συγκεντρώσαν την απαραίτητη ομοφωνία στο Συμβούλιο.

---

<sup>152</sup>Υπηρεσίες γενικού συμφέροντος – Πρωτόκολλο της διακυβερνητικής διάσκεψης αριθ. 26, 23.7.2007.

<sup>153</sup> Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ - Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ» COM (2010) 695 τελικό.

<sup>154</sup> Lejeune Ine, Daou Jeanine, de Maeijer Stein (2012), ό.π., σ. 101

<sup>155</sup> de la FERIA Rita, ό.π., σ. 130

Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση της πρότασης της Επιτροπής για την φορολόγηση των ταχυδρομικών υπηρεσιών. Το 2003 η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση για την τροποποίηση της (μέχρι τότε) έκτης Οδηγίας για τον ΦΠΑ σχετικά με τη μεταχείριση του ταχυδρομικού τομέα από την άποψη του ΦΠΑ, για τον σκοπό φορολόγησης των ταχυδρομικών υπηρεσιών και των πωλήσεων γραμματοσήμων.<sup>156</sup> Μετά από αρκετά χρόνια διαπραγματεύσεων στο Συμβούλιο, δεν επιτεύχθηκε συναίνεση σε σχέση με την εν λόγω πρόταση και τον Δεκέμβριο του 2010 το Συμβούλιο συμφώνησε ότι ο μόνος ρεαλιστικός τρόπος εξέλιξης ήταν η διατήρηση της υφιστάμενης κατάστασης. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή απέσυρε την πρόταση αυτή<sup>157</sup>.

Η Επιτροπή παρά την αντίσταση που συναντά στο Συμβούλιο εμμένει στην άποψή της για το θέμα της επιβολής ΦΠΑ στις δραστηριότητες των δημόσιων οργανισμών και στην Ανακοίνωση δεσμεύτηκε για μια ακόμη φορά ότι *«Λαμβάνοντας υπόψη τις δυνητικά σημαντικές επιπτώσεις που θα είχε στο κόστος των δημόσιων αγαθών ή της κοινωνικής ασφάλισης η σταδιακή κατάργηση των υφιστάμενων απαλλαγών μεγάλης κλίμακας, για παράδειγμα στον τομέα της εκπαίδευσης ή της υγείας, θα εξεταστεί με ιδιαίτερη προσοχή η λύση μιας σταδιακής προσέγγισης προς την κατεύθυνση της φορολόγησης.»*<sup>158</sup> και, όπως προαναφέρθηκε, θα υποβάλει πρόταση που θα επικεντρώνεται σε δραστηριότητες με μεγαλύτερο βαθμό συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα και αυξημένο κίνδυνο στρέβλωσης του ανταγωνισμού.

### **Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας**

Δημόσια διαβούλευση περιόδου 2013-2014 δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος.

Για να προετοιμάσει το έδαφος για μια πιθανή μελλοντική νομοθετική πρωτοβουλία στον τομέα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των δημόσιων οργανισμών και γενικά των υπηρεσιών δημοσίου συμφέροντος, η Επιτροπή διεξήγαγε εκτενείς οικονομικές μελέτες για την εκτίμηση

---

<sup>156</sup>COM(2003)234 Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των υπηρεσιών που παρέχονται στον ταχυδρομικό τομέα

<sup>157</sup>ΕΕ 2013-C109, σ. 7, 8

<sup>158</sup>COM(2011) 851 τελικό, σ. 11

των επιπτώσεων από τις υφιστάμενες απαλλαγές, μεταξύ άλλων και στον δημόσιο τομέα<sup>159</sup>, οι οποίες κατέδειξαν τις αδυναμίες των ισχύοντων κανόνων από οικονομική άποψη, την έλλειψη ουδετερότητας, τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και την πολυπλοκότητά τους. Στο πλαίσιο αυτό η Επιτροπή ξεκίνησε δημόσια διαβούλευση<sup>160</sup> προκειμένου να παρέχει σε όλους τους ενδιαφερόμενους εμπλεκόμενους φορείς μια ακόμη ευκαιρία να εκφράσουν τις απόψεις τους για το συγκεκριμένο ζήτημα.

Το ζήτημα του ΦΠΑ στον δημόσιο τομέα συζητήθηκε τον Ιανουάριο του 2013 με τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ομάδας για το μέλλον του ΦΠΑ και με εμπειρογνώμονες σε θέματα ΦΠΑ στο πλαίσιο της ομάδας εμπειρογνομόνων σε θέματα ΦΠΑ. Πολλοί εμπειρογνώμονες σε θέματα ΦΠΑ και εμπλεκόμενοι φορείς που εκπροσωπούσαν ιδιωτικές οντότητες ανέφεραν ότι το άρθρο 13 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί πηγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και αντικίνητρο για υπεργολαβικές αναθέσεις. Επιπλέον, η έλλειψη εναρμόνισης αναφέρθηκε ως σημαντικό εμπόδιο για το ενδοκοινοτικό εμπόριο. Δεν υπήρχε κοινή άποψη ως προς τον τρόπο επίλυσης των προβλημάτων του σημερινού συστήματος. Αρκετοί συμμετέχοντες εξέφρασαν την προτίμησή τους για μια επιλογή πλήρους φορολόγησης. Από την άλλη πλευρά, εκφράστηκαν ανησυχίες ότι μια τέτοια λύση θα μπορούσε να έχει αρνητικές συνέπειες, π.χ. σε φιланθρωπικά ιδρύματα, στον τομέα της υγείας ή στον προϋπολογισμό των δήμων. Οι εκπρόσωποι των κρατών μελών αντιτάχθηκαν γενικά σε ένα ευρύ ενωσιακό σύστημα επιστροφής και – στο παρόν στάδιο – είναι απρόθυμοι να υποστηρίξουν μια επιλογή πλήρους φορολόγησης. Ωστόσο, οι περισσότεροι από αυτούς υποστήριξαν μια περαιτέρω εξέταση των άλλων λύσεων που προτείνονται στις μελέτες της Copenhagen Economics<sup>161</sup>.

Τα κύρια προβλήματα που εντόπισε η Επιτροπή στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος είναι η έλλειψη ουδετερότητας των κανόνων ΦΠΑ, η πολυπλοκότητα των κανόνων και η

---

<sup>159</sup>Η τελική έκθεση της Copenhagen Economics της 10ης Ιανουαρίου 2013 είναι διαθέσιμη στην ακόλουθη διεύθυνση:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_public\\_sector\\_exemptions\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf)

<sup>160</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2013\\_vat\\_public\\_bodies\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_vat_public_bodies_en.htm)

Περίοδος διαβούλευσης από 14.10.2013 έως 25.04.2014

<sup>161</sup> Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος (2014), σ. 9

έλλειψη εναρμόνισης. Στο παρόν στάδιο της διαβούλευσης δεν έχει ληφθεί ακόμα οριστική απόφαση όσον αφορά την αρχή και το πλαίσιο μιας μελλοντικής νομοθετικής πρότασης.

### **Προτεινόμενες μεταρρυθμιστικές επιλογές**

Στο έγγραφο διαβούλευσης<sup>162</sup> που εξέδωσε η Επιτροπή παρουσίασε τέσσερις μεταρρυθμιστικές επιλογές που τελούν επί του παρόντος υπό συζήτηση<sup>163</sup>:

- Πλήρης φορολόγηση των δημόσιων οργανισμών και των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος
- Πλήρης αντιστάθμιση του ΦΠΑ επί των εισροών («Σύστημα επιστροφής») σε επίπεδο ΕΕ
- Κατάργηση των ειδικών κανόνων που αφορούν δημόσιους οργανισμούς (άρθρο 13 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ) με ταυτόχρονη διατήρηση όλων ή των περισσότερων από τις ισχύουσες απαλλαγές γενικού συμφέροντος
- Τομεακή μεταρρύθμιση Πιθανές (συμπληρωματικές) επιλεκτικές τροποποιήσεις των ισχυόντων κανόνων

Η ως άνω δημόσια διαβούλευση έχει ολοκληρωθεί, η Επιτροπή δέχθηκε πάνω από 500 εισηγήσεις από όλους τους ενδιαφερόμενους εμπλεκόμενους φορείς σχετικά με τα ζητήματα που περιγράφηκαν στο έγγραφο διαβούλευσης. Οι υπηρεσίες της Επιτροπή θα προβούν σε επεξεργασία των εισηγήσεων και θα εκδώσουν μια έκθεση με τα αποτελέσματα της δημόσιας διαβούλευσης που προηγήθηκε. Η Επιτροπή, αφού αξιολογήσει τα αποτελέσματα αυτά, θα προγραμματίσει την πολιτική που θα ασκήσει στον τομέα αυτό των απαλλαγών.

Πέρα από τις απαλλαγές στο δημόσιο τομέα πρέπει να εξεταστούν και άλλες απαλλαγές που περιορίζουν τη φορολογική βάση και είναι δυνατόν να προκαλέσουν στρεβλώσεις, ενώ θα πρέπει να εξετασθεί κατά ποσό εξακολουθούν να υφίστανται οι οικονομικοί, κοινωνικοί ή τεχνικοί λόγοι ύπαρξής τους και αν μπορεί να βελτιωθεί ο τρόπος εφαρμογής τους.

---

<sup>162</sup>TAXUD/C1 Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος, σ.10

<sup>163</sup>Αναλυτικότερα οι επιλογές στο TAXUD/C1 Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος

Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των μεταφορών επιβατών σε ορισμένα κράτη μέλη, των μη κερδοσκοπικών οργανώσεων για τις υπόλοιπες δραστηριότητές τους, οι οποίες δεν ασκούνται προς το γενικό συμφέρον, και οι απαλλαγές που χορηγήθηκαν στα κράτη μέλη πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978 που δεν έχουν πλέον κανένα λόγο ύπαρξης και θα έπρεπε να εγκαταλειφθούν.

## Συμπέρασμα

Η επανεξέταση της υφιστάμενης διάρθρωσης των συντελεστών του ΦΠΑ, με στόχο την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών που είναι επιβλαβείς για την εσωτερική αγορά, ή που ισχύουν για εμπορεύματα των οποίων η κατανάλωση αποθαρρύνεται από άλλες πολιτικές της ΕΕ, εξασφαλίζοντας παράλληλα ότι παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες θα αντιμετωπίζονται με τον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ, θα μπορούσε να έχει πραγματικά οικονομικά οφέλη τόσο για τους εθνικού προϋπολογισμούς, όσο και για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας εντός της ΕΕ και της μείωσης της πολυπλοκότητας<sup>164</sup>.

Ωστόσο, όπως ανέφερε και η Επιτροπή τα κράτη μέλη είναι κυρίως υπεύθυνα για τον περιορισμό όσο το δυνατόν περισσότερο του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω μειωμένων συντελεστών. Ο περιορισμός στη χρήση μειωμένων συντελεστών είναι πολιτικά δύσκολο να επιτευχθεί, οι τομείς που επωφελούνται από αυτούς θα ασκήσουν πιέσεις σε πιθανή κατάργησή τους, και είναι σχεδόν απίθανο μια εθνική κυβέρνηση να αναλάβει το πολιτικό κόστος μια τέτοιας φορολογικής πολιτικής πρότασης<sup>165</sup>. Αλλά κάτι τέτοιο θα φέρει πραγματικά οικονομικά οφέλη. Ως εκ τούτου, ενώ οι προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι ένα καλό βήμα προς τη βελτίωση της λειτουργίας και της δομής του ΦΠΑ στην ΕΕ, απαιτούνται πολλά περισσότερα για την πραγματική βελτίωση του συστήματος. Μια πιο ουσιαστική διεύρυνση του ΦΠΑ για την κάλυψη περισσότερων αγαθών και υπηρεσιών με τον κανονικό συντελεστή θα μπορούσε να φέρει πραγματικά οικονομικά οφέλη, αν μη τι άλλο μια σημαντική μείωση της πολυπλοκότητας<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup>Phillips David Reforming VAT: a promising proposal, but much more still to be done <http://www.ifs.org.uk/publications/5958>, 19-12-2011

<sup>165</sup>de la Feria Rita, (2012), ό.π., σ. 129

<sup>166</sup>Aujean Michel, (2012), ό.π., σ. 140

Οι απαλλαγές, αντίθετα, μπορούν να αφαιρεθούν μόνο σε επίπεδο ΕΕ, με συμφωνία (ομόφωνη απόφαση) για την κατάργησή τους από την Οδηγία για τον ΦΠΑ. Οι απαλλαγές αποτελούν μία από τις πιο προβληματικές περιοχές του συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ, και έχουν υπάρξει αφορμή για ατελείωτες δικαστικές διαμάχες ενώπιον των Εθνικών Δικαστηρίων και του ΔΕΕ (ΔΕΚ). Η αφαίρεση των απαλλαγών θα μπορούσε να επιφέρει σημαντική αύξηση των εθνικών εσόδων<sup>167</sup>. Η Επιτροπή, ωστόσο, είναι, δικαιολογημένα, διστακτική στο να υποβάλει οποιαδήποτε νομοθετική πρόταση για την πραγματική απομάκρυνση των υπαρχουσών απαλλαγών. Για παράδειγμα η διαδικασία αναθεώρησης των υφιστάμενων απαλλαγών, ιδίως εκείνων που ισχύουν για τις χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, αλλά και τις ταχυδρομικές υπηρεσίες, που προαναφέραμε, έχει συχνά ξεκινήσει, αλλά είτε έχει σταματήσει πριν φτάσει ακόμη στο επίπεδο της νομοθετικής πρότασης, ή η πρόταση που υποβλήθηκε δεν έγινε δεκτή ή στην πραγματικότητα δεν περιλάμβανε καν την απομάκρυνση της απαλλαγής<sup>168</sup>.

Στο πλαίσιο, ωστόσο, της ανάγκης των κρατών μελών να αυξήσουν τα έσοδά τους με τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, η κατάργηση ορισμένων απαλλαγών κρίνεται επιτακτική. Δεδομένου ότι αυτό δεν μπορεί να γίνει από τα κράτη μέλη σε εθνικό επίπεδο, υπάρχει μια αυξημένη προσδοκία ότι η συμφωνία θα μπορούσε να επιτευχθεί σε επίπεδο ΕΕ. Παρά τη δικαιολογημένη αισιοδοξία, και δεδομένης της προηγούμενης εμπειρίας, η Επιτροπή είναι επιφυλακτική προτείνοντας μια σταδιακή προσέγγιση, καταπιανόμενη αρχικά με τις απαλλαγές στον δημόσιο τομέα όταν δραστηριοποιείται σε τομείς με μεγαλύτερο βαθμό συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα και αυξημένους κινδύνους στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

---

<sup>167</sup> Aujean Michel, (2012), ό.π., σ. 138

<sup>168</sup> de la Feria Rita, (2012), ό.π., σ. 130

## Κεφάλαιο Τρίτο

### Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ

Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ έχει από πολλού αποτελέσει το αντικείμενο ανησυχιών της Επιτροπής, των κρατών μελών και του επιχειρηματικού κόσμου. Η Επιτροπή την τελευταία σχεδόν δεκαετία έχει προγραμματίσει μια συντονισμένη στρατηγική για τη βελτίωση της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ<sup>169</sup>, ενώ παράλληλα τονίζει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα κατά των φοροδιαφυγόντων ώστε να διασφαλίζονται τα έσοδα από τον ΦΠΑ και να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην ενιαία αγορά. Εξαιτίας των πρόσφατων δημοσιονομικών προβλημάτων, η απάτη στον ΦΠΑ προξενεί πλέον ιδιαίτερες ανησυχίες σε ορισμένα κράτη μέλη.

Το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ προβλέπει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών δεν φορολογούνται στο κράτος μέλος καταγωγής των αγαθών αλλά στο κράτος μέλος προορισμού. Πέρα δε από αυτό το «φυσιολογικό» σύστημα, καταρτίστηκαν πολλά άλλα ειδικά καθεστώτα, συχνά ιδιαίτερα περίπλοκα, σε τομείς στους οποίους τα κράτη μέλη επιθυμούσαν να διατηρήσουν εκτενέστερο φορολογικό έλεγχο. Αυτός ο μηχανισμός απαλλαγής καθιστά το σύστημα ΦΠΑ ευάλωτο στην απάτη, και ειδικότερα στους ειδικούς μηχανισμούς ενδοκοινοτικής απάτης που ονομάζονται απάτη τύπου «carousel», στην οποία θα γίνει εκτενής αναφορά στη συνέχεια. Πράγματι, τα αγαθά μπορούν να κυκλοφορούν αφορολόγητα, οπότε είναι αναγκαίο τα κοινοτικά μέσα διοικητικής συνεργασίας να χρησιμοποιούνται όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά, και τα εθνικά συστήματα ελέγχου να προσαρμοσθούν στις προκλήσεις αυτές.<sup>170</sup>

Τα τελευταία χρόνια έχει αναπτυχθεί έντονος προβληματισμός σχετικά με τον προσδιορισμό πρόσθετων μέτρων που θα μπορούσαν να ληφθούν ώστε να καταστεί πιο αποτελεσματική η καταπολέμηση της απάτης στο τομέα του ΦΠΑ γενικά αλλά και ειδικότερα των μηχανισμών της λεγόμενης απάτης τύπου «carousel».

---

<sup>169</sup> Ενδεικτικά COM(2004) 260 τελικό, COM(2006) 254 τελικό, COM(2007) 758 τελικό, COM(2008) 109 τελικό, COM(2008) 807 τελικό, COM(2009) 511 τελικό, COM(2012) 428 τελικό, COM(2012) 722 τελικό, COM(2014) 71 τελικό.

<sup>170</sup> COM(2004) 260 τελικό Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη χρήση μέσων διοικητικής συνεργασίας για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

## Το υφιστάμενο σύστημα ΦΠΑ και οι συνέπειές του όσον αφορά τον έλεγχο

Προκειμένου να επιτευχθεί η κατάργηση των ελέγχων για φορολογικούς σκοπούς στα εσωτερικά σύνορα της Κοινότητας από 1.1.1993, το Συμβούλιο αποφάσισε το 1991 να θεσπίσει το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ<sup>171</sup>. Το καθεστώς αυτό, που ισχύει και σήμερα, προβλέπει ότι οι ενδοκοινοτικές πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο, πρέπει να φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού, με τους συντελεστές και υπό τους όρους αυτών των κρατών μελών. Η ετήσια αξία αυτών των αγαθών που κυκλοφορούν εντός των συνόρων της Κοινότητας χωρίς να υπόκεινται σε ΦΠΑ υπερβαίνει πλέον τα 1.500 δισ. ευρώ (ποσό που αντιπροσωπεύει έσοδα ΦΠΑ ύψους 150 έως 200 δισ. ευρώ)<sup>172</sup>.

Η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα είχε ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση του ελέγχου της φορολογίας στο ενδοκοινοτικό εμπόριο στον εγχώριο έλεγχο του ΦΠΑ, γεγονός που απαιτεί συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών σε νέα κλίμακα. Ειδικότερα, τα κράτη μέλη χρειάζονται πληροφορίες από άλλα κράτη μέλη προκειμένου να μπορούν να ελέγχουν τη φορολόγηση, καθώς δεν είναι πλέον σε θέση να λαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τη ροή των αγαθών στην επικράτειά τους με τη χρήση των παραδοσιακών τελωνειακών ελέγχων στα σύνορά τους<sup>173</sup>.

Οι πληροφορίες αυτές, που αποτελούν εισροές στη μεθοδολογία των κρατών μελών για τον έλεγχο του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, παρέχονται από το VIES<sup>174</sup>, ένα κοινό δίκτυο υπολογιστών που παρέχει λεπτομερή πληροφόρηση σχετικά με τον έλεγχο των απαλλασσόμενων ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

---

<sup>171</sup> Οδηγία του Συμβουλίου αριθ. 91/680/ΕΟΚ για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, τη Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L376, 31. 12. 1991, σ. 1).

<sup>172</sup> COM(2004) 260 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη χρήση μέσων διοικητικής συνεργασίας για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

<sup>173</sup> COM(2014) 71 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας

<sup>174</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=el](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=el)

## Ανάγκη για ενωσιακή προσέγγιση

Η αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης σε θέματα ΦΠΑ σε μια εσωτερική αγορά απαιτεί κοινή προσέγγιση τόσο στον νομοθετικό τομέα όσο και ως προς ορισμένες πτυχές της επιχειρησιακής διαχείρισης του συστήματος ΦΠΑ, οι οποίες μέχρι σήμερα αποτελούσαν αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών<sup>175</sup>. Πράγματι, οι επιχειρησιακές διαφορές μεταξύ κρατών μελών μπορεί να προσφέρουν στους φοροφυγάδες τη δυνατότητα να υπονομεύουν την αποτελεσματικότητα των θεμελιωδών κοινοτικών νομοθετικών μέτρων, μετατοπίζοντας τις συναλλαγές τους στα κράτη μέλη εκείνα τα οποία δεν εφαρμόζουν αποτελεσματικά τα εν λόγω μέτρα. Οι διαφορές στις εθνικές διαδικασίες αυξάνουν, επίσης, σημαντικά το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα εν προκειμένω αποτελούν οι εθνικές διαδικασίες που καθιερώθηκαν για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ με ηλεκτρονικά μέσα<sup>176</sup>.

Μολονότι το ποσοστό εντοπισμού της απάτης είναι αβέβαιο και το ακριβές ποσό που αφορά είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, πρόκειται αναμφίβολα για σημαντικά ποσά. Ορισμένα κράτη μέλη εκτίμησαν απώλειες ύψους έως και 10 % των καθαρών εισπράξεων ΦΠΑ. Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ αποτελεί, συνεπώς, πραγματικό πρόβλημα σε πολλά κράτη μέλη. Πέρα από την απώλεια εθνικών εσόδων, η εν λόγω απάτη διακυβεύει και το νόμιμο εμπόριο σε ορισμένους τομείς της οικονομίας και στρεβλώνει τον ανταγωνισμό προς όφελος ανέντιμων εμπόρων.

---

<sup>175</sup> Το Συμβούλιο, ήδη στα συμπεράσματά του Νοεμβρίου 2006 και του Ιουνίου 2007, αναγνώρισε την ανάγκη εκπόνησης στρατηγικής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε κοινοτική κλίμακα, η οποία συμπληρώνει και υποστηρίζει τις εθνικές προσπάθειες. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέφρασε επίσης την υποστήριξή του για μια στρατηγική κατά της φοροδιαφυγής σε επίπεδο ΕΕ.

<sup>176</sup> COM(2008) 807 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με μια συντονισμένη στρατηγική για τη βελτίωση της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση

## Το Έλλειμμα ΦΠΑ (VAT GAP)

Το έλλειμμα ΦΠΑ είναι η διαφορά ανάμεσα στα (θεωρητικά) αναμενόμενα έσοδα ΦΠΑ και τα ποσά ΦΠΑ που πραγματικά εισπράττουν οι εθνικές αρχές<sup>177</sup>. Παρόλο που η μη συμμόρφωση με τους κανόνες αποτελεί σίγουρα τη σημαντικότερη αιτία γι' αυτή τη μείωση εσόδων, **το έλλειμμα ΦΠΑ δεν οφείλεται μόνο στην απάτη**<sup>178</sup>. Η μη καταβολή του ΦΠΑ οφείλεται επίσης, μεταξύ άλλων, σε πτωχεύσεις, αφερεγγυότητα, στατιστικά σφάλματα, καθυστερημένες πληρωμές και φοροαποφυγή. Οποιαδήποτε εκτίμηση επί των επιπτώσεων της απάτης στο έλλειμμα ΦΠΑ θα πρέπει να αντιμετωπιστεί με μεγάλη προσοχή, διότι είναι αδύνατο να υπολογιστούν με ακρίβεια τα έσοδα από τον ΦΠΑ που χάνονται λόγω της απάτης<sup>179</sup>. Στα ως άνω ποσά θα πρέπει ακόμα να προστεθούν και οι απώλειες επιχειρηματικών ευκαιριών, το δυσανάλογο κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις, οι πρόσθετες δαπάνες της διοίκησης, το κόστος των διοικητικών διαφορών και των δικαστικών διαδικασιών λόγω της ασαφούς νομοθεσίας για τον ΦΠΑ και το κόστος των εσφαλμένων αποφάσεων των φορολογικών αρχών<sup>180181</sup>. Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω διαφυγόντα κέρδη και έξοδα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τελικά το έλλειμμα ΦΠΑ ίσως να είναι πολύ σημαντικότερο.

Η τελευταία μελέτη<sup>182</sup> για το έλλειμμα ΦΠΑ, που δημοσίευσε η Επιτροπή το 2014, έδειξε απώλεια εσόδων ύψους 177 δισ. ευρώ περίπου λόγω μη συμμόρφωσης με τους κανόνες ή μη είσπραξης του φόρου το 2012. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί στο 16% των συνολικών

---

<sup>177</sup>Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104

<sup>178</sup>Είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί το μακροοικονομικό κόστος της απάτης ΦΠΑ και των μέτρων καταπολέμησης της απάτης.

<sup>179</sup> Reckon Report, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 September 2009.

<sup>180</sup> Οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα αθώες επιχειρήσεις να πτωχεύουν λόγω της με επιστροφής ΦΠΑ από τις αρχές λόγω απάτης που διέπραξαν άλλοι.

<sup>181</sup>Christian Amand and Kris Boucquez A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?, σ.234

<sup>182</sup>Η μελέτη για το έλλειμμα ΦΠΑ χρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο των προσπαθειών της για τη μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ στην Ευρώπη και την πάταξη της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Η αντιμετώπιση του ελλείμματος ΦΠΑ απαιτεί μια πολύπλευρη προσέγγιση.

αναμενόμενων εσόδων ΦΠΑ 26 κρατών μελών<sup>183</sup>, ενώ σε πολλά κράτη μέλη αντιστοιχεί σε πάνω από 20 %<sup>184, 185</sup>.

Ο αρμόδιος για τη φορολογία επίτροπος Άλγκιριντας Σεμετά δήλωσε σχετικά: «Το έλλειμμα ΦΠΑ είναι στην ουσία ένας δείκτης για το αν είναι αποτελεσματικά – ή όχι – τα μέτρα επιβολής και συμμόρφωσης σχετικά με τον ΦΠΑ σε όλες τις χώρες της ΕΕ. Τα σημερινά στοιχεία δείχνουν ότι απομένουν ακόμη να γίνουν πολλά. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αντέξουν απώλειες εσόδων αυτής της κλίμακας. Θα πρέπει να εντείνουν τις προσπάθειές τους και να λάβουν αποφασιστικά μέτρα για την ανάκτηση αυτών των δημόσιων εσόδων. Η Επιτροπή, από την πλευρά της, παραμένει προσηλωμένη στη ριζική μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ, ώστε αυτό να καταστεί πιο ισχυρό, πιο αποτελεσματικό και λιγότερο ευάλωτο στην απάτη.»<sup>186</sup>.

Λόγω της πολυπλοκότητας του προβλήματος του ελλείμματος ΦΠΑ η αποτελεσματική αντιμετώπισή του απαιτεί πολύπλευρη προσέγγιση και συνεργασία από τα ενωσιακά όργανα και από τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις.

Πρώτον, ιδιαίτερα σημαντική είναι η υιοθέτηση μιας αυστηρότερης στάσης απέναντι στη φοροδιαφυγή, καθώς και η αυστηρότερη επιβολή της νομοθεσίας σε εθνικό επίπεδο. Η μεταρρύθμιση του ΦΠΑ, που ξεκίνησε τον Δεκέμβριο του 2011, έχει ήδη παράσχει σημαντικά εργαλεία για την καλύτερη προστασία από την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Για παράδειγμα, ο Μηχανισμός Ταχείας Αντίδρασης, ο οποίος εγκρίθηκε τον Ιούλιο του 2013<sup>187</sup>, επιτρέπει στα

---

<sup>183</sup> Ενώ αναμενόταν ότι η επικαιροποιημένη μελέτη θα κάλυπτε επίσης την Κύπρο και την Κροατία, αυτό δεν κατέστη δυνατό, καθώς δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί η αναθεώρηση των εθνικών λογαριασμών για την Κύπρο και η κατάρτιση των πινάκων χρήσης για την Κροατία.

<sup>184</sup> Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union (Μελέτη σχετικά με τον μειωμένο ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης) τελική έκθεση, 21.6.2007.

<sup>185</sup> Έκθεση που δημοσιεύθηκε το 2013 εκτιμά ότι το συνολικό έλλειμμα ΦΠΑ για τις 26 χώρες της ΕΕ ανήλθε σε 193 δισεκατομμύρια Ευρώ περίπου το 2011, ή περίπου στο 1,5 % του ΑΕΠ της ΕΕ των 26 (εκτός Κύπρου και Κροατίας), αυξημένο σε σχέση με το 1,1 % του ΑΕΠ της ΕΕ των 26 που καταγράφηκε το 2006. Ιταλία, Γαλλία, Γερμανία και το Ηνωμένο Βασίλειο «συνεισέφεραν» πάνω από το ήμισυ του συνολικού ελλείμματος ΦΠΑ σε απόλυτους όρους, ενώ από την άποψη του δικού τους ΑΕΠ οι χώρες με τα μεγαλύτερα ελλείμματα είναι η Ρουμανία, η Λετονία, η Ελλάδα και η Λιθουανία. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104 σ. 10

<sup>186</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή Δελτίου Τύπου Βρυξέλλες, 23 Οκτωβρίου 2014, IP/14/1187

<sup>187</sup> Οδηγία 2013/42/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

κράτη μέλη να αντιδρούν πολύ πιο γρήγορα και αποτελεσματικά στις αιφνίδιες και μεγάλης κλίμακας περιπτώσεις απάτης ΦΠΑ και ο Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης θα επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν, σε προσωρινή βάση, ένα μηχανισμό στο πλαίσιο του οποίου η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ, για τις παραδόσεις ορισμένων κατηγοριών αγαθών και τις παροχές ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών, που είναι επιδεκτικά απάτης, θα μετατίθεται στο πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιείται η υποκείμενη σε φόρο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών<sup>188</sup>.

Δεύτερον, όσο απλούστερο είναι το σύστημα τόσο ευκολότερη θα είναι η συμμόρφωση των φορολογουμένων με τους κανόνες. Η Επιτροπή έχει εστιάσει τις προσπάθειές της στην απλούστευση του συστήματος ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις σε όλη την Ευρώπη. Για παράδειγμα, το 2013 τέθηκαν σε ισχύ νέα μέτρα για τη διευκόλυνση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης<sup>189</sup> και ειδικές διατάξεις για τις μικρές επιχειρήσεις<sup>190</sup>, ενώ η προτεινόμενη τυποποιημένη δήλωση ΦΠΑ<sup>191</sup> θα μειώσει σημαντικά τον διοικητικό φόρτο για τις διασυνοριακές επιχειρήσεις. Την 1η Ιανουαρίου 2015 θα αρχίσει να λειτουργεί υπηρεσία μιας στάσης για τις επιχειρήσεις ηλεκτρονικών υπηρεσιών και τηλεπικοινωνιών<sup>192</sup>. Έτσι, θα απλουστευθούν σημαντικά οι διαδικασίες απόδοσης ΦΠΑ γι' αυτές τις επιχειρήσεις, οι οποίες θα μπορούν να υποβάλλουν μια ενιαία δήλωση ΦΠΑ για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους σε όλη την ΕΕ, γεγονός που θα συμβάλει στην τήρηση των κανόνων<sup>193</sup>.

Τρίτον, τα κράτη μέλη πρέπει να αναμορφώσουν τα εθνικά φορολογικά τους συστήματα, έτσι ώστε αυτά να διευκολύνουν τη συμμόρφωση, να αποθαρρύνουν τη φοροδιαφυγή και

---

<sup>188</sup> Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι επιδεκτικά απάτης

<sup>189</sup> Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2010 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης

<sup>190</sup> Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών

<sup>191</sup> COM(2013) 721 final Πρόταση Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τυποποιημένη δήλωση ΦΠΑ

<sup>192</sup> Εκτελεστικός Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 815/2012 της Επιτροπής της 13ης Σεπτεμβρίου 2012 για τον καθορισμό των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα για μη εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενους στο φόρο

<sup>193</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή - Δελτίο τύπου Βρυξέλλες, 13 Ιανουαρίου 2012, IP 12/17

φοροαποφυγή, να εκσυγχρονίσουν τις διοικητικές υπηρεσίες που είναι αρμόδιες για τον ΦΠΑ προκειμένου να μειωθεί το έλλειμμα ΦΠΑ και να εφαρμόσουν νέα σύγχρονα και πιο αποτελεσματικά μέσα στις διαδικασίες είσπραξης και ελέγχου του ΦΠΑ. Η Επιτροπή δίνει σαφείς οδηγίες σχετικά με το θέμα αυτό στις ειδικές συστάσεις της ανά χώρα<sup>194</sup>.

Καθώς έχει αποδειχθεί ότι μια από τις αιτίες της μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων και των φορολογικών διοικήσεων είναι η πολυπλοκότητα των φορολογικών συστημάτων με πολλούς συντελεστές, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις επανειλημμένες συστάσεις της Επιτροπής προς τα κράτη μέλη να διευρύνουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις και να περιορίσουν τις φορολογικές εκπτώσεις και απαλλαγές. Αυτό θα συμβάλει όχι μόνο στην απλούστευση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, αλλά και στην αποφυγή αυξήσεων των κανονικών συντελεστών ΦΠΑ.

### **Τύποι απάτης ΦΠΑ στην ΕΕ**

Υπάρχουν διάφοροι τύποι της απάτης ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση το επίπεδο της απάτης μπορούν να διακριθούν σε «εγχώρια» απάτη ΦΠΑ, «ενδοκοινοτική» απάτη ΦΠΑ και «διεθνή» απάτη ΦΠΑ. Μεταξύ των τύπων της «ενδοκοινοτικής» απάτης συναντώνται κυρίως οι παρακάτω τρεις μορφές απάτης:

- Η μη δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών
- Η απάτη του αφανούς εμπόρου ή απάτη γαϊτανάκι (MTIC /Carousel fraud)
- Η λανθασμένη κατηγοριοποίηση των εγχώριων συναλλαγών ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών
- Η απάτη στο εμπόριο πιστοποιητικών εκπομπών.

### **Η πρόταση της Επιτροπής**

Η Επιτροπή και τα κράτη μέλη έχουν λάβει διάφορα μέτρα προκειμένου να προλάβουν και να καταπολεμήσουν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, ωστόσο τα μέτρα αυτά έχουν επικριθεί

---

<sup>194</sup>SPEECH/13/480

ως πρόχειρά και εμβολωματικά<sup>195</sup> και απορριφθεί υπέρ μια μόνιμης και αποτελεσματικής λύσης, η οποία θα «διορθώσει την αλυσίδα του ΦΠΑ με τον τερματισμό του μηδενικού συντελεστή επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.»<sup>196</sup>. Η Επιτροπή εξέτασε ιδιαίτερα το ενδεχόμενο να αντικαταστήσει την απαλλαγή των παραδόσεων εντός της ΕΕ των αγαθών από το σύστημα της φορολόγησης με ενιαίο συντελεστή 15%<sup>197</sup>. Την άποψή αυτή έχει εκφράσει προ πολλού και επανέλαβε στη Πράσινη Βίβλο, ότι δηλαδή «οι ενδοενωσιακές παραδόσεις σε φορολογούμενους θα (πρέπει να) φορολογούνται με συντελεστή 15%, ενώ το κράτος μέλος προορισμού είτε θα προβαίνει στην είσπραξη του πρόσθετου ΦΠΑ από τον πελάτη ώστε να φθάσει στο επίπεδο του εφαρμοστέου συντελεστή, είτε θα επιστρέφει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε καθ' υπέρβαση.»<sup>198, 199</sup>. Το Συμβούλιο δεν έδωσε ωστόσο συνέχεια στην πρόταση της Επιτροπής η οποία περίμενε θετική αντίδραση για να προβεί σε εις βάθος ανάλυση αυτού του καθεστώτος. Στην απουσία πολιτικής συμφωνίας σχετικά με τα περισσότερα «φιλόδοξα μέτρα», οι προσπάθειες της Επιτροπής επικεντρώνονται πλέον σε πιο συμβατικά μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης σε θέματα ΦΠΑ<sup>200</sup>.

### **Η απάτη του αφανούς εμπόρου ή απάτη γαϊτανάκι**

Η απάτη του αφανούς εμπόρου (MTIC /Carousel fraud) ως η πιο δημοφιλής μορφή απάτης στην ΕΕ και μια ιδιαίτερη απειλή για το σύστημα ΦΠΑ.

Μία μορφή απάτης που φαίνεται να έχει αναπτυχθεί τα τελευταία χρόνια και αποτελεί πλέον μείζονα λόγο ανησυχίας για τα κράτη μέλη είναι η απάτη του αφανούς εμπόρου ((Missing Trader Intra-Community fraud – MTIC) στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, η λεγόμενη απάτη τύπου «carrousel» ή «απάτη-γαϊτανάκι»<sup>201</sup>.

<sup>195</sup> Cnossen Sijbren, Tree VAT Studies, (2010), σ. 56, Terra Ben, Europe's failing VAT system T Magazine

<sup>196</sup> Cnossen Sijbren, ό.π., σ. 56

<sup>197</sup> COM(2008) 109 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με μέτρα για την αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης, σ.5

<sup>198</sup> COM(2010) 695 τελικό, σ. 8

<sup>199</sup> Το σύστημα αυτό θα μπορούσε να συνδυαστεί με ένα μηχανισμό αναδιανομής μεταξύ των κρατών μελών.

<sup>200</sup> SEC(2010) 1455 final Commission staff working document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system {COM(2010) 695 final}

<sup>201</sup> Η Επιτροπή θεωρεί ότι «Αυτός ο μηχανισμός απάτης είναι σαφές παράδειγμα κατάχρησης της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.» COM (2004) 260 τελικό, σ. 6

Η γενική περιγραφή του μηχανισμού της απάτης του αφανούς εμπόρου/ή «απάτης γαϊτανάκι» είναι ότι αυτή λαμβάνει χώρα «όταν ένας έμπορος εισάγει εμπορεύματα από κάποιον προμηθευτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, τα τιμολογεί και εισπράττει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασής του αλλά δεν επιστέφει τον φόρο στο κράτος αυτό<sup>202</sup>. Μέχρι οι φορολογικές αρχές να διαπιστώσουν ότι έχει συντελεστεί η απάτη, η εταιρεία έχει ήδη εξαφανιστεί<sup>203</sup>.

Αναλυτικότερα, στον τύπο αυτό απάτης οι συναλλαγές σε ένα κράτος μέλος στο οποίο χρεώνεται ΦΠΑ συνδυάζονται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές που έχουν μηδενικό συντελεστή. Μια τουλάχιστον επιχείρηση εξαφανίζεται και δεν αποδίνει ΦΠΑ που εισέπραξε ενώ άλλες επιχειρήσεις, εάν η απάτη είναι αλυσιδωτή, εκπίπτουν πλασματικά ποσά του ΦΠΑ εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές ΦΠΑ<sup>204</sup>.

Η απλούστερη μορφή της είναι η παρουσίαση μιας εθνικής συναλλαγής ως διασυνοριακής. Αυτό που συνήθως συμβαίνει είναι ότι ένας υποκείμενος στο ΦΠΑ (έμπορος Α), εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES, αγοράζει αγαθά από επιχείρηση άλλου κράτους μέλους χωρίς την καταβολή ΦΠΑ (ενδοκοινοτική απόκτηση – αρχή προορισμού). Στη συνέχεια ο έμπορος Α προβαίνει σε πώληση σε εγχώρια επιχείρηση ή απευθείας στους καταναλωτές (συχνά στη μαύρη αγορά), εισπράττοντας τον ΦΠΑ επί των πωλήσεών του, χωρίς να τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές, και κατόπιν εξαφανίζεται. Ο κύκλος της απάτης ολοκληρώνεται όταν τα αγαθά μεταπωληθούν για δεύτερη φορά και ο ενδιαμέσος έμπορος αξιώσει επιστροφή του ΦΠΑ που χρεώθηκε<sup>205</sup>.

Στην πράξη, αυτού του είδους οι απάτες διαρθρώνονται κατά τρόπο περίπλοκο, που περιλαμβάνει περισσότερες συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, αλλά και περισσότερων εταιρειών σε κάθε κράτος μέλος. Παρά το γεγονός ότι η απάτη αφορά τις εγχώριες συναλλαγές, το προπαρασκευαστικό στάδιο βρίσκεται στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

---

<sup>202</sup> Aujean Michel, ό.π., (2012), σ.141

<sup>203</sup> Sergiou Loukia, Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union., Journal of Accounting and Management, vol. 2, no. 2 (2012) σ. 10., Cnossen Sijbren, ό.π. (2012), σ. 52

<sup>204</sup> Ainsworth Richard T, VAT Fraud: MTIC & MTEC- The Tradable Services Problem (2010), σ.3

<sup>205</sup> Sergiou Loukia, ό.π., (2012), σ. 10

Επιπρόσθετα, με την ολοκλήρωση του κύκλου απάτης δημιουργείται στρέβλωση στην αγορά και τις συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού, καθότι το κύκλωμα, έχοντας αποκομίσει κέρδη από την απάτη ΦΠΑ, θα πωλήσει τα αγαθά σε τιμές χαμηλότερες από αυτές που επικρατούν στην αγορά.

Επισημαίνουμε ότι τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά που επιτρέπουν την πραγματοποίηση της «απάτης-γαϊτανάκι»:

- ο μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- η κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων<sup>206</sup>
- το σύστημα των τμηματικών πληρωμών για τον ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων<sup>207</sup>

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε, ότι η απάτη του αφανούς εμπόρου βρίσκει εφαρμογή κυρίως στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών και αυτό γιατί βασίζεται στους ισχύοντες στη ΕΕ κανόνες για τον ΦΠΑ<sup>208</sup>. Όσο το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ θα βασίζεται στην απαλλαγή από ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, η απάτη του αφανούς εμπόρου ή απάτη γαϊτανάκι θα βρίσκει πρόσφορο έδαφος εφαρμογής, αποδεικνύοντας τις εγγενείς αδυναμίες του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ<sup>209</sup>, όποιες και αν είναι οι βελτιώσεις που γίνουν σε επίπεδο διοικητικής συνεργασίας, αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής και ανταλλαγής πληροφοριών<sup>210</sup>.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπίστωσε στην έκθεσή της το 2004 ότι «Οι περισσότερες περιπτώσεις απάτης τύπου «carousel» αφορούν αγαθά υψηλής αξίας, τα οποία μεταφέρονται εύκολα, όπως εξαρτήματα υπολογιστών και κινητά τηλέφωνα.<sup>211</sup>, ενώ έχει περαιτέρω διαπιστωθεί ότι η μορφή αυτή απάτης έχει εξαπλωθεί σε περίπου 40 διαφορετικούς τομείς εμπορίου που συνδέονται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών». Όπως έχει διαπιστωθεί «για να καταστεί αυτού του είδους η απάτη κερδοφόρα πρέπει τα εμπορεύματα να είναι μεγάλης αξίας, εύκολα

<sup>206</sup> Amand Christian and Boucquez Kris, A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?, σ. 234

<sup>207</sup> Sergiou Loukia, ό.π., (2012), σ. 10

<sup>208</sup> Ainsworth Richard T, ό.π., σ. 2

<sup>209</sup> Aujean Michel ό.π., (2012), σ. 141

<sup>210</sup> Aujean Michel .ό.π. (2012), σ. 141

<sup>211</sup> COM (2004) 260 τελικό, 17.

μεταφερόμενα, να υπόκεινται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, να απορροφώνται εύκολα από την αγορά και, κατά προτίμηση, οι τιμές τους στην αγορά πρέπει να είναι ευμετάβλητες λόγω της συχνής εισαγωγής νέων μοντέλων, ιδανικά προϊόντα για το σκοπό είναι οι ηλεκτρονικές συσκευές, τα κινητά τηλέφωνα, τα αυτοκίνητα, καθώς και τα ανταλλακτικά και εξαρτήματα για τα εν λόγω προϊόντα<sup>212</sup>.

Η Επιτροπή εξηγεί σχηματικά πώς λειτουργεί ο μηχανισμός της απάτης του αφανούς εμπόρου/απάτη γαιϊτανάκι<sup>213</sup>. Η απάτη οργανώνεται ως εξής: «Μία λεγόμενη «εταιρία όχημα» (Α) προβαίνει σε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών με απαλλαγή από φόρο σε έναν «αφανή έμπορο» (Β) σε άλλο κράτος μέλος. Αυτή η εταιρεία (Β) αποκτά αγαθά χωρίς την καταβολή ΦΠΑ και στη συνέχεια προβαίνει σε εγχώρια παράδοση σε τρίτη εταιρεία (Γ), που αποκαλείται «διαμεσολαβητής». Ο «αφανής έμπορος» εισπράττει τον ΦΠΑ επί των πωλήσεων προς τον «διαμεσολαβητή», αλλά δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ στο Δημόσιο και εξαφανίζεται. Ο «διαμεσολαβητής» (Γ) ζητεί επιστροφή ΦΠΑ επί των αγορών του από τον Β. Συνεπώς, η οικονομική ζημία για το Δημόσιο ισούται με το ποσό του ΦΠΑ που καταβάλλει ο Γ στον Β. Στη συνέχεια, η εταιρεία Γ μπορεί να δηλώσει ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών με απαλλαγή από φόρο στην εταιρεία (Α), και με τη σειρά της η (Α) μπορεί να προβεί σε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών με απαλλαγή από φόρο στη (Β), και έτσι αρχίζει ξανά ο κύκλος της απάτης, γεγονός που εξηγεί και τον όρο «απάτη-γαϊτανάκι». Προκειμένου να παραπλανηθούν οι έρευνες σχετικά με τον ΦΠΑ, τα αγαθά παραδίδονται συχνά από τον (Β) στον (Γ) μέσω ενδιάμεσων εταιριών («buffers»). Η ενδιάμεση εταιρία ενδέχεται να αγνοεί την απάτη, αλλά στις περισσότερες περιπτώσεις γνωρίζει ότι συμμετέχει σε μία παράνομη συναλλαγή (λόγω της ασυνήθους φύσης της).»

Το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι όταν η φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να αποδείξει ότι ο πελάτης γνώριζε ή έπρεπε να γνωρίζει ότι η αγορά του αποτελούσε μέρος συναλλαγής συνδεδεμένης με απάτη σε θέματα ΦΠΑ, μπορεί να του αρνηθεί το δικαίωμα της έκπτωσης<sup>214</sup>. Στην πραγματικότητα, οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αντέξουν οικονομικά να διαθέσουν μεγάλο χρονικό διάστημα ώστε να συλλέξουν τα πλήρη στοιχεία των προμηθευτών τους και να

<sup>212</sup> Ainsworth Richard T, ό.π., (2010), σ. 3.

<sup>213</sup> COM (2004) 260 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη χρήση μέσων διοικητικής συνεργασίας για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ σ. 6.

<sup>214</sup> C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen, Fulcrum and Bond House και C-439/04 και C-440/04 Axel Kitteland Recolta Recycling

εξακριβώσουν την αξιοπιστία τους. Αν δεν ανταποκριθούν γρήγορα στις επιχειρηματικές ευκαιρίες που εμφανίζονται, οι έμποροι θα εξαφανιστούν<sup>215</sup>.

### **Αντιμετώπιση της απάτης σε Ενωσιακό Επίπεδο**

Η ενίσχυση του συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ αποτελεί επίσης έναν από τους βασικούς στόχους της ανακοίνωσης για το μέλλον του ΦΠΑ η οποία υποβλήθηκε στις 6 Δεκεμβρίου 2011, και η παρούσα πρόταση αναφέρθηκε ως δράση προτεραιότητας για την επίτευξη του εν λόγω στόχου.

Πολλά έχουν γραφτεί για το πώς τα κράτη μέλη της ΕΕ ανταποκρίθηκαν στην απάτη του αφανούς εμπόρου και πώς πρέπει να εκτιμηθεί η αποτελεσματικότητα και οι συνέπειες των μέτρων καταπολέμησης της απάτης στις επιχειρήσεις. Τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις κατηγορίες:<sup>216</sup>

- Τα μέτρα που αποσκοπούν στην προστασία των φορολογικών εσόδων<sup>217</sup>
- Διοικητικές υποχρεώσεις στις επιχειρήσεις
- Μέτρα που αποσκοπούν στον περιορισμό της δυνατότητας των επιχειρήσεων να αποκτήσουν αγαθά και υπηρεσίες, χωρίς να χρειάζεται να πληρώσουν ΦΠΑ και
- Τα μέτρα που αποσκοπούν στη μείωση του χρόνου ανταπόκρισης των φορολογικών αρχών στην απάτη

### **Μηχανισμός Ταχείας Αντίδρασης (ΜΤΑ)**

#### **Οδηγία 2013/42/ΕΕ του Συμβουλίου**

Η πρόσφατη εμπειρία σχετικά με μηχανισμούς οργανωμένης, μαζικής και αιφνίδιας απάτης στον τομέα του ΦΠΑ κατέδειξε ότι η διαδικασία τροποποίησης της νομοθεσίας ή

---

<sup>215</sup> Amand Christian and Boucquez Kris, ό.π. (2011), σ.235

<sup>216</sup> Amand Christian and Boucquez Kris, ό.π., (2011), σ. 237

<sup>217</sup> Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα αυτών των μέτρων είναι ο μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης στον οποίο θα αναφερθούμε αναλυτικά στη συνέχεια.

χορήγησης παρεκκλίσεων στα κράτη μέλη δεν είναι πάντα αρκετά ευέλικτη<sup>218</sup> ώστε να εξασφαλίσει την ταχεία και κατάλληλη αντίδραση<sup>219</sup>.

Τον Ιούλιο του 2013 εκδόθηκε η 2013/42/ΕΕ Οδηγία του Συμβουλίου «Για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ» η οποία παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα, σε πολύ ειδικές περιπτώσεις, να εξουσιοδοτεί ένα κράτος μέλος να εγκρίνει άμεσα μέτρα παρέκκλισης προσωρινού χαρακτήρα με σκοπό να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις αιφνίδιας και μαζικής απάτης με μεγάλο οικονομικό αντίκτυπο. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται μηχανισμός ταχείας αντίδρασης (για την αντιμετώπιση αιφνίδιων περιπτώσεων απάτης).

Το μόνο μέτρο καταπολέμησης της απάτης επί του παρόντος που προσδιορίζεται στην παρούσα Οδηγία είναι ο λεγόμενος μηχανισμός αντίστροφης επιβάρυνσης, σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ, αντί, κατά γενικό κανόνα, του προμηθευτή των αγαθών ή του παρόχου των υπηρεσιών<sup>220</sup>.

Με λίγα λόγια ο μηχανισμός ταχείας αντίδρασης αποτελεί μια μορφή αδειοδότησης των κρατών μελών από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης προκειμένου να καταπολεμηθεί η ξαφνική και μαζική μορφή απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντική και ανεπανόρθωτη οικονομική ζημία.

Σε διαδικαστικό επίπεδο, τα κράτη μέλη θα πρέπει να αποστείλουν αίτηση στην Επιτροπή, αναφέροντας την πρόθεσή τους να θεσπίσουν μέτρο παρέκκλισης βάσει του συστήματος ΜΤΑ. Οι εξαιρετικές περιστάσεις της κατάστασης απάτης θα πρέπει να εξηγηθούν λεπτομερώς ώστε να αιτιολογηθεί η εφαρμογή του ΜΤΑ, η Επιτροπή θα ζητήσει συμπληρωματικές πληροφορίες, εφόσον απαιτείται. Όταν θα έχει στη διάθεσή της όλες τις

---

<sup>218</sup> Απαιτείται (θετική) πρόταση της Επιτροπής, μια διαδικασία η οποία μπορεί να διαρκέσει μέχρι και 8 μήνες, σύμφωνα με το άρθρο 395 παράγραφος 4 της οδηγίας ΦΠΑ, και ομόφωνη έγκριση από το Συμβούλιο, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε περαιτέρω καθυστερήσεις.

<sup>219</sup> COM(2011) 851 τελικό.

<sup>220</sup> Αρ. 199β της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

απαιτούμενες πληροφορίες, η Επιτροπή θα εγκρίνει το μέτρο ή θα ενημερώσει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος σχετικά με την απόρριψη του εν λόγω μέτρου εντός μηνός<sup>221</sup>.

### **Μηχανισμός Αντιστροφής της Επιβάρυνσης**

Τα μέτρα που αποσκοπούν στην προστασία των φορολογικών εσόδων έχουν αποδειχθεί αποτελεσματικά στην πρόληψη της απάτης. Δεν στοχεύουν στη σύλληψη των απατεώνων, αλλά στην αποτροπή της απώλειας εσόδων από ΦΠΑ μέσω της εφαρμογής του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.

Η συνεκτικότητα μεταξύ των εγχώριων και των ενδοενωσιακών συναλλαγών θα μπορούσε να επιτευχθεί με την εφαρμογή ενός συστήματος αντιστροφής της επιβάρυνσης στις εγχώριες συναλλαγές επιχείρησης προς επιχείρηση. Το σύστημα αυτό θα συνέβαλλε στην αποκατάσταση της ενδημικής ευαισθησίας όσον αφορά την απάτη που χαρακτηρίζει το ισχύον σύστημα ΦΠΑ. Αφετέρου, θα απαιτούσε να υπόκεινται οι εγχώριες συναλλαγές σε πρόσθετους ελέγχους και υποχρεώσεις αναφοράς ώστε να περιοριστεί η μετατόπιση της απάτης στο επίπεδο του λιανικού εμπορίου, δεδομένου ότι θα συνεπαγόταν την εγκατάλειψη της αρχής της «τμηματικής καταβολής του φόρου», η οποία θεωρείται ένα από τα μεγάλα πλεονεκτήματα του ΦΠΑ<sup>222</sup>.

Υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 193 της Οδηγίας ΦΠΑ, θεωρείται ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Σκοπός του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης είναι να μετατοπιστεί η ευθύνη στον υποκείμενο στον φόρο προς τον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης έχει ως αποτέλεσμα ο προμηθευτής να μην χρεώνει με τον ΦΠΑ τους υποκείμενους στον φόρο πελάτες οι οποίοι, διαδοχικά, καθίστανται

---

<sup>221</sup>COM(2012) 428 final Πρόταση Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξία όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

<sup>222</sup>COM(2010) 695 τελικό, σ. 24

υπεύθυνοι για την πληρωμή του ΦΠΑ. Ο προμηθευτής θα είναι αποκλειστικά υπεύθυνος για την υπόδειξη στις φορολογικές αρχές της συναλλαγής<sup>223</sup>. Στην πράξη, οι πελάτες (εφόσον πρόκειται για κανονικά υποκείμενους στο φόρο με πλήρες δικαίωμα έκπτωσης) δηλώνουν και εκπίπτουν ταυτόχρονα τον ΦΠΑ χωρίς πραγματική καταβολή του στο δημόσιο ταμείο<sup>224</sup>. Η έκπτωση φόρου είναι άμεση, κατά την έννοια ότι δεν εξαρτάται από το κατά πόσον ο προμηθευτής έχει προηγουμένως αποδώσει τον ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εκλείπει η θεωρητική δυνατότητα να διαπραχθεί απάτη. Το πρόβλημα είναι ότι, εάν αυτός που εκδίδει το τιμολόγιο δεν καταβάλει προηγουμένως τον ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο, τότε το τελευταίο παρέχει πίστωση εισροής ΦΠΑ, τον οποίο ουδέποτε εισέπραξε.

Με τον καθορισμό του προσώπου στο οποίο παραδίδονται τα αγαθά ή παρέχονται οι υπηρεσίες ως υπόχρεου πληρωμής του ΦΠΑ, έχει διαπιστωθεί ότι εξαλείφεται τη δυνατότητα αυτής της μορφής φοροδιαφυγής<sup>225</sup>, ενώ θεωρείται ως μια ικανοποιητική λύση για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ της ΕΕ σύμφωνα με την αρχή του προορισμού<sup>226</sup>.

### **Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου**

Τον Ιούλιο του 2013, ύστερα από πρόταση της Επιτροπής,<sup>227</sup> εξεδόθη η Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου<sup>228</sup>, σύμφωνα με την οποία επετράπη στα κράτη μέλη σε

---

<sup>223</sup>International VAT Association. Combating fraud in the EU. The way forward. Report presented to the European Commission – March 2007. σ. 22

<sup>224</sup>COM(2009) 511 τελικό 2009/0139 (CNS) Πρόταση Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι πιθανό να αποτελέσουν αντικείμενο απάτης, σ. 3

<sup>225</sup>COM(2006) 404 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ

<sup>226</sup> Institute for Fiscal Studies. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final Report. TAXUD/2010/DE/328. FWCNo. TAXUD/2010/CC/104. σ. 142.

<sup>227</sup> COM(2009) 511 τελικό Πρόταση Οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι πιθανό να αποτελέσουν αντικείμενο απάτης. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι η Επιτροπή σε προηγούμενα έγγραφα της είχε ταχθεί κατά ενός προαιρετικού και προσωρινού μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.

<sup>228</sup> Οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι επιδεκτικά απάτης

προαιρετική και προσωρινή βάση «και για ορισμένους εγχώριους τομείς υψηλού κινδύνου» να εφαρμόζουν «μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης».

*«Λόγω της σοβαρότητας της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, θα πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν, σε προσωρινή βάση, ένα μηχανισμό στο πλαίσιο του οποίου η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ, για τις παραδόσεις ορισμένων κατηγοριών αγαθών και τις παροχές ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών, μετατίθεται στο πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιείται η υποκείμενη σε φόρο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.»*

*«Η θέσπιση ενός μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης που αφορά αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες, τα οποία σύμφωνα με την πρόσφατη εμπειρία είναι ιδιαίτερα επιδεκτικά απάτης, σε αντίθεση με την γενική του εφαρμογή, δεν θα πρέπει να επηρεάσει δυσμενώς τις θεμελιώδεις αρχές του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι τμηματικές πληρωμές.»*

*«Τα κράτη μέλη μπορούν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018 και για ελάχιστη περίοδο δύο ετών, να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο προς τον οποίο πραγματοποιείται οποιαδήποτε από τις ακόλουθες παραδόσεις ή παροχές...»*

### **Αποτελεσματικότητα του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης**

Για το σκοπό της μείωσης του κινδύνου της απάτης του αφανούς εμπόρου, τα κράτη μέλη έχουν επιλέξει μια σειρά από μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης. Ως αποτέλεσμα αυτών των μέτρων, οι επιχειρήσεις σήμερα αντιμετωπίζουν υψηλό κόστος συμμόρφωσης και έρχονται αντιμέτωποι με ένα απαράδεκτα υψηλό επίπεδο νομικής αβεβαιότητας. Στην επιστημονική βιβλιογραφία υπάρχουν διαφορετικές απόψεις σχετικά με το βαθμό αποτελεσματικότητας του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, ως μέτρο για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ της ΕΕ.

Η Επιτροπή στην ανακοίνωσή της προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο<sup>229</sup>, αν και, από τη μία πλευρά, υπογράμμισε τα θετικά αποτελέσματα της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης που θα μπορούσε να επιτύχει θεωρητικά η εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, από την άλλη πλευρά, υπογράμμισε όλους τις πιθανούς κινδύνους για νέες απάτες και την ανάγκη να ενισχυθούν οι έλεγχοι, αλλά κυρίως η διοικητική συνεργασία.

Από μια σφαιρική ανάλυση προκύπτει ότι χρειάζεται ένα αυστηρό σύστημα ελέγχου για την προστασία των κρατών μελών από τις αρνητικές συνέπειες που ενδεχομένως δημιουργήσει το σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης. Είναι αναγκαίο η διαδικασία της ενίσχυσης του ελέγχου να διεξάγεται παράλληλα με την ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας και τη χρήση των τυποποιημένων ηλεκτρονικών συστημάτων για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ διοικήσεων.

Είναι σαφές ότι ένα γενικευμένο σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης θα συνιστούσε νέα προσέγγιση που θα μπορούσε να έχει και θετικές και αρνητικές συνέπειες. Ανεξάρτητα από την τελική απόφαση όσον αφορά το σύστημα, η ιδέα ενός προαιρετικού συστήματος αντιστροφής της επιβάρυνσης είναι ιδιαίτερα προβληματική, καθώς πρόκειται για σύστημα ριζικά διαφορετικό από αυτό που εφαρμόζεται σήμερα. Θα απαιτούσε τη διαμόρφωση ενός δεύτερου συστήματος σε επίπεδο ΕΕ, γεγονός το οποίο θα είχε αρνητικές επιπτώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Επίσης, θα υπονόμευε την εναρμόνιση και τις δυνατότητες περαιτέρω βελτίωσης του συστήματος του ΦΠΑ. Ειδικότερα, ένα τέτοιο σύστημα θα ερχόταν σε αντίθεση με τη στρατηγική που ακολουθείται μέχρι σήμερα όσον αφορά τον ΦΠΑ, στόχος της οποίας είναι η περαιτέρω απλούστευση της εφαρμογής του ΦΠΑ στην ενιαία αγορά χάρη στη μείωση των επιβαρύνσεων και υποχρεώσεων που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις και στην ασφάλεια δικαίου.<sup>230</sup> Ένα ανισοβαρές σύστημα αυτού του είδους θα διακύβευε σοβαρά τη μελλοντική εναρμόνιση του ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη θα έχουν διαφορετικά κίνητρα

---

<sup>229</sup>COM(2008) 109 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με μέτρα για την αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης σ. 8.

<sup>230</sup>COM(2008) 109 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με μέτρα για την αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης, σ. ...

για να επιφέρουν βελτιώσεις, ανάλογα με το σύστημα που εφαρμόζουν<sup>231</sup>. Σήμερα, ένα μεγάλο ποσοστό του ΦΠΑ που εισπράττει κάθε κράτος μέλος καταβάλλεται από μια πολύ μικρή ομάδα μεγάλων και συμμορφούμενων προς τη φορολογική νομοθεσία υποκείμενων στο φόρο. Αν εφαρμοζόταν ένα γενικευμένο σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης, αυτό θα σήμαινε ότι ο φόρος θα καταβαλλόταν από μια πολύ ευρύτερη ομάδα φορολογούμενων, πράγμα που θα δυσχέραινε κατ' αναλογία τη διενέργεια ελέγχων<sup>232</sup>. Το σύστημα αυξάνει τον κίνδυνο απώλειας εσόδων εάν εξαλειφθεί ο κατακερματισμός των πληρωμών.

Εισαγωγή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, για παράδειγμα, στο εμπόριο πιστοποιητικών εκπομπών<sup>233</sup> ήταν μια επιτυχία, με την έννοια ότι στον τομέα αυτό τα πλεονεκτήματα αντισταθμίζουν τα μειονεκτήματα. Ωστόσο, προχωρώντας αυτή την πρόταση ένα βήμα παραπέρα, δηλαδή την εισαγωγή ενός γενικευμένου μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης που θα ισχύει για όλες τις εγχώριες συναλλαγές B2B, θα μετατοπίσει τον κίνδυνο της απάτης στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, πράγμα που θα έχει πιθανότατα σημαντικό αρνητικό αντίκτυπο στα έσοδα ΦΠΑ.

Είναι γενικά αποδεκτή η άποψη ότι ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης θα συμβάλει στην εξάλειψη της απάτης στον ΦΠΑ στην ΕΕ, διότι ο προμηθευτής δεν ενεργεί πλέον ως «φοροεισπράκτορας», δεν θα εισπράττει ΦΠΑ από τους πελάτες του, και δεν μπορεί συνεπώς να παρακρατήσει τον ΦΠΑ<sup>234</sup>.

Ωστόσο, κατά την εφαρμογή ενός μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις θα πρέπει να έχουμε κατά νου ότι η εφαρμογή της θα «δημιουργήσει μια ισχυρή τάση για απάτη από τον τελευταίο προμηθευτή, τον έμπορο του λιανικού εμπορίου»<sup>235</sup>. Ωστόσο υποστηρίζεται ότι αυτού του είδους οι επιχειρήσεις είναι εύκολο να

---

<sup>231</sup> COM(2008) 109 τελικό, σ.

<sup>232</sup> COM(2006) 404 τελικό Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σ.5

<sup>233</sup> Οδηγία 2010/23/ΕΚ 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud

<sup>234</sup> Wohlfahrt Beate, The Future of the European VAT System, INTERNATIONAL VAT MONITOR NOVEMBER/DECEMBER 2011, σ. 393

<sup>235</sup> International VAT Association. Combating fraud in the EU. The way forward. Report presented to the European Commission – March 2007

ελεγχθούν, καθώς οι λιανοπωλητές είναι ορατοί<sup>236</sup>. Ως βασική αδυναμία του σημερινού συστήματος αντιστροφής της επιβάρυνσης στην ΕΕ μπορεί να θεωρηθεί το γεγονός ότι διασπά τον υπάρχοντα μηχανισμό της τμηματικής καταβολής του φόρου.

### **Βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας.**

Πέραν των άλλων μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης που έχει δρομολογήσει η Επιτροπή, η βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών αποτελεί βασικό στόχο της στρατηγικής σε αυτόν τον τομέα. Όπως έχει αναφερθεί επανειλημμένως αλλά και στο πλαίσιο της συντονισμένης στρατηγικής για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία καθορίστηκε στην ανακοίνωση της Επιτροπής όσον αφορά σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής<sup>237</sup>, τα κράτη μέλη μπορούν να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά την φορολογική απάτη και τη φοροδιαφυγή μόνον εφόσον συνεργαστούν.

Η Επιτροπή μπορεί να βοηθήσει προετοιμάζοντας το έδαφος για την πορεία προς την αποτελεσματική διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών με στόχο την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Είναι πρόθυμη να στηρίζει κάθε πρωτοβουλία για ενίσχυση της συνεργασίας και να προβεί σε νομικές ενέργειες όποτε παραστεί ανάγκη. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να επιδείξουν την απαραίτητη πολιτική βούληση να ακολουθήσουν αυτή τη λύση. Πρέπει να καταβάλουν τις απαραίτητες προσπάθειες σε εγχώριο επίπεδο για τη βελτίωση της λειτουργίας των ρυθμίσεων της διοικητικής συνεργασίας στην πράξη με στόχο την πλήρη αξιοποίηση των εν λόγω μέσων<sup>238</sup>.

Η διασυνοριακή συνεργασία αποτελεί τον μοναδικό κατάλληλο τρόπο καταπολέμησης της διασυνοριακής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίσουν τους τομείς προτεραιότητας στους οποίους θα διαθέσουν τους πόρους στο πλαίσιο των σημερινών δυσχερών οικονομικών συνθηκών. Η Επιτροπή είναι πεπεισμένη ότι οι ζημίες στα δημόσια

---

<sup>236</sup> Gabriel Biris. EU VAT legislation, an invitation to fraud. Presentation for TTN conference Rome 2013

<sup>237</sup> COM(2012) 722 final

<sup>238</sup> COM(2014) 71 final, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας

ταμεία λόγω της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ μπορούν να μειωθούν μόνο μέσω της πλήρους αξιοποίησης των μέσων αυτών σε συνδυασμό με τη διάθεση επαρκών πόρων σε εγγώριο επίπεδο.

## Κεφάλαιο Τέταρτο

### Συμπερασματικές Παρατηρήσεις

Ο ΦΠΑ της ΕΕ αποτελεί σύμβολο ενός μεγάλου επιτεύγματος, της φορολογικής εναρμόνισης στην ΕΕ. Στις μέρες μας, όμως υπάρχει μια αυξανόμενη δυσαρέσκεια για τον τρόπο εφαρμογής του και συχνά «κατηγορείται» ότι είχε αποτύχει να ανταποκριθεί αποτελεσματικά στην πρόκληση μιας πραγματικής ενιαίας αγοράς και αποτελεί σήμερα εμπόδιο στην εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Αν η Ένωση επιθυμεί να πραγματοποιήσει μια πραγματική αναθεώρηση σε έναν από τους πιο θεμελιώδεις πυλώνες της ενιαίας αγοράς: της επιδίωξης της οικονομικής ολοκλήρωσης μέσω της ανάπτυξης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, θα πρέπει να δώσει απαντήσεις σε όλα τα ερωτήματα που έχουν ανακύψει στην πορεία εξέλιξης του ΦΠΑ στη διάρκεια των τελευταίων πενήντα ετών.

Η οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση είχε ως αποτέλεσμα πολλές εθνικές αρχές να υιοθετήσουν αυστηρότερες δημοσιονομικές πολιτικές για τη βελτίωση της ισορροπίας των προϋπολογισμών τους και ταυτόχρονα να επιδιώξουν την εφαρμογή αποτελεσματικότερων φορολογικών συστημάτων. Την ίδια στιγμή, οι επιστημονικές μελέτες γύρω από τη σχέση μεταξύ της φορολογίας και της οικονομικής ανάπτυξης έχουν καταδείξει τη σημασία της μετατόπισης των εσόδων από την φορολόγηση των φυσικών και νομικών προσώπων στην φορολόγηση της κατανάλωσης. Η ΕΕ δεν μπορεί να αγνοήσει τις εξελίξεις αυτές. Η φορολογική πολιτική που θα προωθήσει μπορεί να συμβάλει σημαντικά στη δημοσιονομική εξυγίανση και την οικονομική ανάπτυξη.

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, στο ως άνω περιγραφέν πλαίσιο, καλεί τα κράτη μέλη να επανεξετάσουν τα φορολογικά τους συστήματα με σκοπό την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους, την άρση των αδικαιολόγητων απαλλαγών, τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, την ελάφρυνση της φορολόγησης της εργασίας, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

Στη διεθνή φορολογία, οι έμμεσοι φόροι επί της κατανάλωσης διέπονται από μια θεμελιώδη αρχή: της φορολόγησης στη χώρα προορισμού. Με άλλα λόγια, οι φόροι χρεώνονται στην χώρα στην οποία καταναλώνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες. Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα εμπορεύματα όταν εξάγονται απαλλάσσονται από τον φόρο και φορολογούνται στο κράτος εισαγωγής. Το μελλοντικό και οριστικό σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ θα συμβαδίζει με τις διεθνείς τάσεις στον τομέα αυτό, και θα βασίζεται στην αρχή της φορολογίας στον προορισμό, όπως προαναγγέλλεται στην Ανακοίνωση της Επιτροπής, χωρίς ωστόσο ακόμα να έχουν ξεκαθαριστεί όλες οι λεπτομέρειες του οριστικού συστήματος.

Η όλη διαδικασία αναθεώρησης του συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ απέδειξε ότι προκειμένου να επιτευχθεί η καθιέρωση ενός απλούστερου, ισχυρότερου και αποτελεσματικότερου συστήματος ΦΠΑ απαιτείται η επιστροφή στις βασικές αρχές του ΦΠΑ: την αρχή της ουδετερότητας, της ίσης μεταχείρισης, της αντικειμενικότητας του συστήματος και της ευρύτερης δυνατής φορολογική βάση. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το ισχύον σύστημα ΦΠΑ απέχει πολύ από αυτό.

Υπάρχει διάχυτη η ελπίδα ότι η μεταρρύθμιση και ο εκσυγχρονισμός του συστήματος ΦΠΑ που έχει ξεκινήσει και είναι σε εξέλιξη θα οδηγήσει σε ένα οριστικό καθεστώς ΦΠΑ, όπως αυτό περιγράφεται στην Ανακοίνωση της Επιτροπής, δηλαδή ένα σύστημα ΦΠΑ «απλούστερο, ισχυρότερο, αποτελεσματικότερο και προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά». Θα πρέπει, ωστόσο, να έχουμε υπ' όψη ότι θα μεσολαβήσει μεγάλο χρονικό διάστημα, πριν ακόμη και οι βραχυπρόθεσμες προτάσεις μπορέσουν να υλοποιηθούν, ενώ δεν αποκλείεται να υπάρξουν εκπλήξεις και ανατροπές στην πορεία αυτή, όπως μας έχει δείξει η ιστορία του ΦΠΑ.

## **Summary**

In December 2010 the European Commission launched the Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system and after a very successive consultation period in 2011 the European Commission presented its Communication to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the Future of VAT. Through the presentation of these documents the European Commission decide to have a critical look at the VAT system with a view to strengthening its coherence with the single market, its capacity as a revenue raiser by improving its economic efficiency and robustness, and its contribution to other policies whilst reducing the cost of compliance and of collection. A reformed VAT system can play a crucial role supporting the return to growth through its potential to reinvigorate the single market and underpin smart budget consolidation in the Member States. Any such improvements require a comprehensive VAT system that can adapt to changes in the economic and technological environment and is solid enough to resist attacks of fraud of the kind experienced in recent years. A simpler VAT system would also reduce the operational cost to taxpayers and tax administrations, thereby increasing the net benefit to the Treasury.

## **Βιβλιογραφία**

**Κουγέας Βασίλης, Μηλιώνης Νίκος, Πεδιαδιδάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία**, Οι Πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη 2013

**Φορτσάκης Π. Θεόδωρος, Σαββαΐδου Κ. Κατερίνα**, Φορολογικό Δίκαιο, 4η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη 2013

### **Επιστημονική Αρθρογραφία**

**Ainsworth Richard T**, VAT Fraud: MTIC & MTEC- The Tradable Services Problem, Boston University School of Law Working Paper No. 10-39 (Νοεμβριος 2010)

**Amand Christian and Boucquez Kris**, A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?, International VAT Monitor Ιούλιος/Αύγουστος 2011

**Aujean Michel**, Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future, EC TAX Review 2012/3, 2012 Kluwer Law International

**Cnossen Sijbren**, Three VAT Studies CPB Netherlands Bureau for Economic Policy, Analysis No 90 Δεκέμβριος 2010

**Copenhagen Economics and KPMG**, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, TAXUD/2009/DE/316 Report of 1 March 2011

**Copenhagen Economics**, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Taxation Papers European Commission Final Report of 21 June 2007.

**de la Feria Rita**, The 2011 Communication on the Future of VAT: harnessing the economic crisis for EU VAT reform, British Tax Review, [2012] BTR, No.2

**Grigore Maria Zenovia and Gurau Mariana**, EU Comparison of VAT, LESIJ NO. XIX, VOL. 1/2012

**House of Common Library**, VAT : European law on VAT rates, 2013

**International VAT Association**, Combating fraud in the EU. The way forward. Report presented to the European Commission – March 2007.

**James Kathryn**, Exploring the Origins and Global Rise of VAT, Tax Analysts 2011

**Lamensch Marie**, Are ‘reverse charging’ and the ‘one-stop-scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies? (2012) vol 1 issue 1 World Journal of VAT/GST Law

**Lejeune Ine, Daou Jeanine, de Maeijer Stein**, The European Commission Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth? International VAT Monitor. Μάρτιος/Απρίλιος 2012

**Lill Anu**, Taxtion of Consumption is still Prevalent in the European Union, Tax Trens in the European Union, Quarterly Bulletin of Statistics Estonia 2/2013

**Phillips David**, Reforming VAT: a promising proposal, but much more still to be done, <http://www.ifs.org.uk/publications/5958>, 19-12- 2011

**PwC**, Shifting the balance from direct to indirect taxes, June 2013

**PWC**, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission 2007

**Sergiou Loukia**, Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union, Journal of Accounting and Manageme nt JAM vol. 2, no. 2 2012

**Terra Ben**, Europe's failing VAT system T Magazine Issue 08 Ernst & Young EMEIA Tax

**Tumpel Michael**, A Hybrid VAT System in the European Union, <http://www.law.nyu.edu/>

**Wohlfahrt Beate**, The Future of the European VAT System, International VAT Monitor Νοέμβριος/Δεκέμβριος 2011

## **Επίσημα Έγγραφα της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

### **Οδηγίες**

- 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας
- 2008/117/EK του Συμβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 2008 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις
- 2009/47/EK του Συμβουλίου της 5ης Μαΐου 2009 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας
- 2013/42/EE του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

- 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2013 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι επιδεκτικά απάτης

### **Έγγραφα COM**

- COM(2003) 234 τελικό, 2003/0091 (CNS) Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των υπηρεσιών που παρέχονται στον ταχυδρομικό τομέα
- COM(2003) 614 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή Απολογισμός και αναθεώρηση των προτεραιοτήτων της στρατηγικής για τον ΦΠΑ
- COM(2004) 260 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη χρήση μέσων διοικητικής συνεργασίας για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ
- COM(2006) 254 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με την ανάγκη χάραξης συντονισμένης στρατηγικής με σκοπό τη βελτίωση της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής
- COM(2006) 404 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ
- COM(2007) 758 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με ορισμένα βασικά στοιχεία που συμβάλλουν στη χάραξη στρατηγικής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ στο πλαίσιο της ΕΕ
- COM(2008) 109 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με μέτρα για την αλλαγή του συστήματος ΦΠΑ με σκοπό την καταπολέμηση της απάτης
- COM(2008) 807 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με μια συντονισμένη στρατηγική για τη βελτίωση της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση

- COM(2009) 511 τελικό, 2009/0139 (CNS) Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι πιθανό να αποτελέσουν αντικείμενο απάτης
- COM(2010) 2020 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής Ευρώπη 2020 Στρατηγική για έξυπνη, διατηρήσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη
- COM(2010) 608 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών Προς μια Πράξη για την Ενιαία αγορά Για μια κοινωνική οικονομία της αγοράς με υψηλό βαθμό ανταγωνιστικότητας 50 προτάσεις για βελτίωση της συνεργασίας, της από κοινού ανάληψης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και των συναλλαγών
- COM(2010) 695 τελικό, Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ — Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ»
- COM(2010)331 τελικό, 2010/0179 (CNS) Πρόταση Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη διάρκεια της υποχρεωτικής εφαρμογής ενός κατώτατου κανονικού συντελεστή
- COM(2011) 851 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή για το μέλλον του ΦΠΑ Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ προσαρμοσμένο στην ενιαία αγορά
- COM(2012) 428 τελικό, 2012/0205 (CNS) Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ
- COM(2012) 722 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής
- COM(2014) 229 τελικό, Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σύμφωνα με το άρθρο 395 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου

- COM(2014) 380 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με το άρθρο 6 της οδηγίας 2008/8/EK του Συμβουλίου
- COM(2014) 71 τελικό, Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας

### **Μελέτες (Reports)**

- Institute for Fiscal Studies. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final Report. TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104.
- Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104
- Taxud.c.1(2015) EN VAT Rates Applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2015
- TAXUD/2009/DE/316 VAT in the public sector and exemptions in the public interest final report for | MARCH 1, 2011

### **Έγγραφα Διαβούλευσης**

- Council of the European Union Council conclusions on the future of VAT, 3167th Economic and financial affairs Council meeting
- ECO/293 Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ - Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ» COM (2010) 695 τελικό
- European Commission Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates (2013) (8 October 2012 – 4 January 2013)
- European Commission summary Report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (2010)
- SEC(2008) 249 Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}

- SEC(2010) 1455 final Commission staff working document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system {COM(2010) 695 final}
- Summary Report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (2011)
- Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (2013)
- SWD (2014) 338 final Commission staff working document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή Έγγραφο διαβούλευσης Επανεξέταση της ισχύουσας νομοθεσίας σε θέματα ΦΠΑ όσον αφορά τους δημόσιους οργανισμούς και τις φορολογικές απαλλαγές γενικού συμφέροντος (2014)
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον αφορά τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες τίθενται σε ισχύ το 2015
- Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής Εισήγηση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της 22ας Μαΐου 2013