

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
Π.Μ.Σ. ΓΕΝΙΚΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΘΕΜΑ : «Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΕΥΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α ΑΠΟ ΤΟ Δ.Ε.Κ»

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : κ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΚΟΥΓΕΑΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ : ΜΑΡΙΑ Ι. ΘΕΡΜΟΓΙΑΝΝΗ

ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2005 – 2006
ΑΘΗΝΑ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2006

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ :

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

II. ΚΟΙΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α

A. *Η νομική βάση για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Κοινότητα*

B. Η καθιέρωση κοινού συστήματος του Φ.Π.Α.- τα βασικά χαρακτηριστικά του – η κατάργηση του Φ.Κ.Ε.

Γ. *Μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α*

Δ. Το γεωγραφικό πεδίο του φόρου

III. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΗΣ 6^{ης} ΟΔΗΓΙΑΣ (77/388 ΕΟΚ) ΚΑΙ ΤΟΥ Ν.1642/86

A. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ-ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

- 1) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας
- 2) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο
- 3) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο
έναντι αντιπαροχής
- 4) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από το Δημόσιο

5) Υπόχρεος του φόρου

6) Έναρξη και λήξη της ιδιότητας του υποκειμένου στο φόρο

B. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1) Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών

2) Εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες

3) Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

4) Τόπος των φορολογητέων πράξεων

α) τόπος παράδοσης αγαθών

β) τόπος παροχής υπηρεσιών

Γ. ΒΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Ε. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Π.Α

ΣΤ. ΓΕΝΕΣΙΟΥΡΓΟΣ ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ζ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

Η. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Θ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ:

IV. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

α.	Άρθρο
βλ.	Βλέπε
Γνωμ.	Γνωμοδότηση
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΠρΑθ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ΔΕφ Αθ	Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
Εγκ.	Εγκύκλιος
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕισΝΑκ	Εισαγωγικός Νόμος Αστικού Κώδικα
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
επ.	Επόμενα
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Ε.Φ.Κ	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Κ-Μ	Κράτος-Μέλος
Κ.τ.λ	και τα λοιπά
ΚΦΠΑ	Κώδικας ΦΠΑ
Ν (ν)	Νόμος
Ν.Π.Ι.Δ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ν.Π.Δ.Δ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Σ.Κ	Νομικό Συμβούλιο Κράτους
παρ.	Παράγραφος
ό.π.	Όπως παραπάνω
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
π.χ.	Παραδείγματος χάριν
Πρβλ	Παράβλεπε
Σ	Σύνταγμα
σ.	Σελίδα

ΣΤΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Στοιχ.	Στοιχείο
ΣυνθΕΚ	Συνθήκη Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΣυνθΕΟΚ	Συνθήκη Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας
Φ.Κ.Ε.	Φόρος Κύκλου Εργασιών
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης αξίας
ΥΑ	Υπουργική Απόφαση
Υπ.	Υποσημείωση

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην χώρα μας, όπως και γενικότερα στο σύνολο των χωρών της διεθνούς κοινότητας, επικρατεί το σύστημα της πολλαπλής φορολογίας, της επιβολής δηλαδή περισσότερων του ενός φόρων, επειδή έτσι εξυπηρετούνται καλύτερα οι σκοποί του φόρου. Οι ποικίλοι φόροι που επιβάλλονται μπορούν να διακριθούν α) ως προς την φορολογική τους βάση δηλ. το οικονομικό μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος σε αναφορά και προς το πρόσωπο του φορολογούμενου, β) ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, γ) ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους, δ) ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή.

Η διάκριση των φόρων σε σχέση με την φορολογική βάση, γίνεται με κριτήριο το κατά πόσο λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης αποκλειστικά το οικονομικό στοιχείο (το ύψος της φορολογητέας ύλης) ή λαμβάνεται υπόψη και η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου. Έτσι ως πραγματικοί χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογούμενου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική του κατάσταση. Κατά την επιβολή των φόρων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε η οικονομική δύναμη αλλά ούτε άλλα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου. Στην κατηγορία αυτή των φόρων ανήκουν οι φόροι κατανάλωσης (ο Φ.Π.Α και οι Ειδικοί Φόροι).

Η διάκριση των φόρων ως προς την μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης οδηγεί στην κατηγοριοποίησή τους σε: α) φόρο εισοδήματος, που είναι ο φόρος που πλήττει το εισόδημα που πραγματοποιούν σε ορισμένη χρονική περίοδο τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα β) φόροι περιουσίας, οι οποίοι επιβάλλονται στην κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και ως εκ τούτου διακρίνονται σε φόρους κατοχής και φόρους μεταβίβασης περιουσίας και γ) σε φόρους κατανάλωσης.

Οι φόροι κατανάλωσης επιβαρύνουν την δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών. Ως φόροι επί της δαπάνης θεωρούνται οι έμμεσοι

φόροι που επιβάλλονται στα προϊόντα που εισάγονται ή πωλούνται στην τιμή των οποίων ενσωματώνονται και επιβαρύνουν τους αγοραστές των προϊόντων αυτών. Η επιβολή των φόρων αυτών δικαιολογείται από την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας του αγοραστή που εκδηλώνει -έμμεσα βέβαια- η δαπάνη για την αγορά των αγαθών και κυρίως μη βασικών ειδών. Κατ' αυτό τον τρόπο υποβάλλονται στον φόρο άτομα, το εισόδημα των οποίων, στο σύνολό του ή μέρος του για διάφορους λόγους, εκφεύγει του εισοδήματος. Υπέρ της επιβολής τους συνηγορεί και το γεγονός ότι είναι αρκετά αποδοτικοί, ενώ το φορολογικό βάρος γίνεται ελάχιστα αισθητό στους φορολογούμενους. Βασικό χαρακτηριστικό των φόρων αυτών είναι η δυνατότητα μετακύλισής τους, έτσι ώστε, ενώ σύμφωνα με το νόμο υποκείμενος στο φόρο είναι ο πωλητής, οι φόροι εν τέλει βαρύνουν τους καταναλωτές.

Οι έμμεσοι φόροι δαπάνης διακρίνονται αναλόγως του αριθμού των αγαθών που επιβαρύνουν: α) σε γενικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβαρύνουν όλα, καταρχήν, τα αγαθά και υπηρεσίες πλην των ρητώς εξαιρουμένων και β) σε ειδικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβάλλονται σε ορισμένα μόνο αγαθά ή υπηρεσίες. Γενικό φόρο δαπάνης αποτελεί ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

II. ΚΟΙΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α

A. Η νομική βάση για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Κοινότητα

Τη νομική βάση για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων απετέλεσαν τα άρθρα 90-93 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα, τα οποία εξασφάλισαν τον υγιή ανταγωνισμό και την εξάλειψη των διακρίσεων μεταξύ εθνικών και εισαγομένων από άλλα κράτη μέλη αγαθών .

Τα άρθρα 90-91 απαγορεύουν στα κράτη μέλη την προνομιακή μεταχείριση των προϊόντων τους και την παράλληλη δυσμενή μεταχείριση των μη εθνικών

προϊόντων. Αποτελούν μέτρα άμεσης ενέργειας που ίσχυσαν αμέσως με την έναρξη της ισχύος της Συνθήκης.

Το άρθρο 93 προβλέπει την «εναρμόνιση» των έμμεσων και επιφορτίζει την Επιτροπή να εισαγάγει όλα τα μέτρα που θα οδηγήσουν στην εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών και τα οποία είναι αναγκαία για την εγκαθίδρυση της Εσωτερικής αγοράς. Οι προτάσεις της Επιτροπής μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή υποβάλλονται στο Συμβούλιο για την έκδοση διατάξεων .Δεν αποτελεί μέτρο άμεσης ισχύος(οι παράγωγές διατάξεις σαφώς και αποτελούν) αλλά αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο για την σταδιακή και διαρκής εναρμόνιση των έμμεσων φόρων .

B. Η καθιέρωση κοινού συστήματος του Φ.Π.Α.- τα βασικά χαρακτηριστικά του –η κατάργηση του Φ.Κ.Ε.

Προ της καθιέρωσης του Φ.Π.Α. εφαρμόζονταν ο Φόρος Κύκλου Εργασιών ο οποίος δεν ήταν οικονομικά ουδέτερος φόρος ,επιβάλλονταν και καταβάλλονταν σε όλα τα στάδια παραγωγής και εμπορίας ενός αγαθού, καθώς και στις υπηρεσίες χωρίς να εκπίπτουν οι δαπάνες και οι αγορές του προηγούμενου σταδίου.

Ο φόρος αυτός λόγω της φύσης του δημιουργούσε σοβαρά οικονομικά και νομικά ζητήματα που αποτελούσαν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού και εμπόδιο στην εγκαθίδρυση και λειτουργία μιας κοινής αγοράς .

Το 1962 ανατέθηκε σε επιτροπή Σοφών υπό την Προεδρία του καθηγητή F.Neumark η διερεύνηση των δυσλειτουργιών που υπήρχαν στον τομέα της εναρμόνισης των έμμεσων φόρων. Μετά από αίτημα της Επιτροπής δημοσιεύτηκαν δύο εκθέσεις που συνιστούσαν την εισαγωγή του Φ.Π.Α. από όλα τα κράτη-μέλη της τότε ΕΟΚ. Εν συνεχεία οι προτάσεις αυτές της

Επιτροπής μετά από γνώμη του Κοινοβουλίου και της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής υποβλήθηκαν στο Συμβούλιο που εξέδωσε τις δύο πρώτες Οδηγίες.

Οι δύο πρώτες οδηγίες για τον ΦΠΑ (1^η 67/227 ΕΟΚ, 2^η 67/228 ΕΟΚ) καθόριζαν σε γενικές γραμμές τη δομή και τον τρόπο εφαρμογής του φόρου, τα βασικά του χαρακτηριστικά, όμως δεν υπήρχαν λεπτομερείς διατάξεις που να άπτονται των ζητημάτων αυτών, ενώ άλλα θέματα αφήνονταν στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ όπως προκύπτουν από τις δύο αυτές οδηγίες είναι τα εξής:

- Η ανεξαρτησία του από τον αριθμό των συναλλακτικών φάσεων της παραγωγής και της εμπορίας του αγαθού, διαμέσου μηχανισμού έκπτωσης του κόστους παραγωγής και εμπορίας που επιβαρύνουν το αγαθό στα προηγούμενα στάδια προ της τελικής εμπορίας στον καταναλωτή.
- Είναι γενικός φόρος κατανάλωσης και εκφράζεται ως ποσοστό επί της καθαρής τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- Καταβάλλεται από τον πωλητή κάθε συναλλαγής αλλά βαρύνει μόνο τον τελικό καταναλωτή.
- Είναι οικονομικά ουδέτερος φόρος σε αντίθεση με τον Φ.Κ.Ε. που ήταν σωρευτικός
- Υιοθετήθηκε η αρχή της φορολογίας στη χωρά προορισμού.

Γ. Μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α

Το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ είναι το ενδιάμεσο στάδιο πριν την εφαρμογή του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ (ανάλυση και στο τέλος αυτού του κεφαλαίου).

Σύμφωνα λοιπόν με τις προβλεπόμενες από το μεταβατικό καθεστώς αρχές, από την 1.1.1993 οι εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των Κρατών-Μελών (Κ-Μ) γίνονται χωρίς να επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Πριν από αυτή την ημερομηνία οι

συναλλαγές υπάγονταν σε τελωνειακούς ελέγχους στα σύνορα και είχαμε τις διαδικασίες της εισαγωγής και εξαγωγής στην κυκλοφορία των αγαθών από ένα Κράτος-Μέλος σε άλλο.

Με το μεταβατικό καθεστώς καταργήθηκαν τα φορολογικά – τελωνειακά σύνορα και τα εμπορεύματα κυκλοφορούν στην κοινοτική εσωτερική αγορά ελεύθερα χωρίς διατυπώσεις, όπως προβλέπεται και στην ιδρυτική Συνθήκη της Ρώμης για τη δημιουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι βασικοί κανόνες του μεταβατικού καθεστώτος προβλέπονται από τις διατάξεις της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ, η οποία τροποποίησε σχετικά την αρχική 6^η Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ.

Σημαντικές επίσης ρυθμίσεις για το μεταβατικό καθεστώς έγιναν με τις Οδηγίες 92/12/ΕΟΚ (προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης), 92/77/ΕΟΚ (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ στα Κράτη-Μέλη) και 92/111/ΕΟΚ (μέτρα απλούστευσης του μεταβατικού καθεστώτος).

Στη χώρα μας, οι διατάξεις των πιο πάνω Οδηγιών ενσωματώθηκαν στο εθνικό μας δίκαιο με τους Ν. 2093/1992, Ν.2127/1993 και 2166/1993.

Δ. Το γεωγραφικό πεδίο του φόρου

Η έκτη Οδηγία αν λάβουμε υπόψη μας όλες τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις(οδηγίες 91/680 και 92/111) καθώς και τα πρωτόκολλα στις πράξεις προσχώρησης των διαφόρων κρατών-μελών, εφαρμόζεται στο έδαφος της Κοινότητας όπως αυτό προσδιορίζεται από το άρθρο 299 της Συνθ.ΕΚ .

Εξαιρούνται ωστόσο τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Η νήσος Ελιγολάνδη-περιοχή Μπύζιγκεν (ήδη από την 6^η οδηγία 77/388/ΕΟΚ)-Γερμανία
- Η Θέουτα και η Μελίλια(οδηγία 91/680)-Ισπανία
- Το Λιβίνιο,η Καμπιόνε ντ Ιτάλια και τα εθνικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο(ήδη από την 6^η οδηγία 77/388/ΕΟΚ)-Ιταλία
- Οι Κανάριοι νήσοι (οδηγία 91/680)-Ισπανία

- Τα υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας(οδηγία 91/680)
- Το Άγιο Όρος(οδηγία 91/680)-Ελλάδα
- Οι Αγγλονορμανδικοί νήσοι (άρθρο 299 παρ.6,στοιχείο γ Συνθ.ΕΚ)
- Οι νήσοι Aland (πρωτόκολλο πράξης προσχώρησης Αυστρίας, Φιλανδίας, Σουηδίας)
- Το Γιβραλτάρ(πρωτόκολλο πράξης προσχώρησης Μεγ.Βρετανίας)
-

Οι εξαιρέσεις αυτές οφείλονται σε ιστορικούς και οικονομικούς λόγους και γίνονται με μεγάλη φειδώ προκειμένου να μην επηρεαστεί το μέγεθος των εσόδων της Κοινότητας από τον ΦΠΑ.

Οι περιοχές αυτές για την εφαρμογή των διατάξεων του κοινού συστήματος ΦΠΑ αντιμετωπίζονται ως να μην ανήκουν στο εσωτερικό της χώρας στην οποία βρίσκονται. Πράξεις που κανονικά υπόκεινται σε φόρο, σε αυτές τις περιοχές δεν υπόκεινται ενώ και οι αγορές που γίνονται στο έδαφος τους από άλλες περιοχές δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

III. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΗΣ 6^{ης} ΟΔΗΓΙΑΣ (77/388 ΕΟΚ) ΚΑΙ ΤΟΥ Ν.1642/86

Το γεγονός ότι με τις δύο πρώτες Οδηγίες αρκετά ζητήματα αφήνονταν στη διακριτική ευχέρεια των κρατών-μελών δημιούργησε έντονες δυσχέρειες στην εγκαθίδρυση και τη λειτουργία κοινής τότε αγοράς και της χρηματοδότησης του Κοινοτικού Προϋπολογισμού και για την επίλυση των προβλημάτων αυτών το Συμβούλιο εξέδωσε την 6^η Οδηγία που ρύθμισε λεπτομερώς τα θέματα αυτά και απετέλεσε θεμέλιο της πορείας της φορολογικής εναρμόνισης των έμμεσων φόρων και της οικονομικής αυτονομίας της Κοινότητας.

A. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ-ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε στη χώρα μας με το ν. 1642/86 στα πλαίσια της εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, με βάση την 6^η Οδηγία για το ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ¹. Ήδη οι σχετικές διατάξεις περιέχονται στο ν. 2859/2000, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας ΦΠΑ (Κ.ΦΠΑ). Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι σύμφωνα με το άρθρο 33 της 6ης Οδηγίας, απαγορεύεται η εφαρμογή άλλων φόρων που έχουν τον χαρακτήρα του φόρου κύκλου εργασιών.

Τόσο η 6^η οδηγία όσο και ο ΦΠΑ χρησιμοποιούν τόσο τον όρο «υποκείμενος στο φόρο (άρθρο 3), όσο και τον όρο «υπόχρεος» στο φόρο (άρθρο 35 Κ.ΦΠΑ), που όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια, δεν ταυτίζονται.

Η έννοια που υποκείμενου στο φόρο ορίζεται στο άρθρο 3 σύμφωνα με το οποίο στο φόρο αυτό υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον σκοπό ή τα αποτελέσματα τη δραστηριότητας αυτής, καθώς και κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος.

Επομένως, συστατικά στοιχεία της ιδιότητας του υποκείμενου στο φόρο αποτελούν (α) η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, β) η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, κατά τρόπο ανεξάρτητο και τέλος γ) η διενέργεια των πράξεων αυτών έναντι αντιπαροχής.

1) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα² θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού του παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών,

¹ Βλ. σχ. Α. Θεοχαρόπουλου, *Φορολογικό Δίκαιο, Ειδικό*, σ. 571, Κ. Φινοκαλιώτη, *Ο ΦΠΑ, Κοινοτικές ρυθμίσεις και Ελληνική Νομοθεσία*, Ι, έκδ. 2η, 1996, Ν Σκλία, *Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο*, 199 επ., Π. Γιαννακούρη - Β. Κουκοβίνη, *Ο Κώδικας του ΦΠΑ, 2001*, Π. Ρέππα, *Ερμηνεία ΦΠΑ, 2001*, Χ. Τότσης, *Κώδικας του ΦΠΑ, 2001*, Ι. Αναστόπουλου- Θ. Φορτσάκη, *οπ. π.*, σ 292.

² Για το ζήτημα του κατά πόσο υπόκειται στο φόρο εταιρία holding, που δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες πέραν όσων συνδέονται με την κατοχή μετοχών, βλ. ΔΕΚ, Αποφ. της 20/6/91

καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό τον απόκτηση από αυτό εσόδων. Όπως σαφώς συνάγεται από τη διατύπωση, η απαρίθμηση αυτή είναι ενδεικτική. Εξάλλου δεν είναι νομικά κρίσιμο το κατά πόσο ο υποκείμενος αποκτά κέρδη από τη δραστηριότητά του αυτή, αλλά η επιδίωξη απλώς εσόδων.

Σχετικά με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας το Δ.Ε.Κ στην υπόθεση C-77/2001, κατόπιν προδικαστικής παραπομπής έκρινε ότι την έννοια των παρεπομένων χρηματοδοτικών πράξεων. Απλή πώληση μετοχών και άλλων τίτλων δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της 6ης οδηγίας περί ΦΠΑ. Η χορήγηση σε ετήσια βάση από μέρους εταιρείας holding αμειβόμενων δανείων στις εταιρείες που συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα διενεργούμενη από υποκείμενο στον ΦΠΑ.

2) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο

Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, οι παραπάνω δραστηριότητες θα πρέπει να ασκούνται κατά τρόπο ανεξάρτητο, Έτσι, όπως τονίζεται και ρητά στο άρθρο 3 παρ. 1 δεύτερο εδάφιο δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη³.

Η ύπαρξη ή μη εξάρτησης απασχόλησε το Δ.Ε.Κ σε σχέση με την υπαγωγή στο φόρο των συμβολαιογράφων. Το Δ.Ε.Κ με τη σχετική απόφασή του νομολόγησε ότι οι συμβολαιογράφοι καθώς και οι δικαστικοί κλητήρες, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους παρέχουν υπηρεσίες κατά τρόπο ελεύθερο και συνεπώς είναι υποκείμενοι στο φόρο. (Δ.Ε.Κ απόφ. της 26/3/87 υποθ. 235/85). Ας σημειωθεί ότι σε σχέση με το θέμα αυτό η Ολλανδία υποστήριξε

³ Για την κρίση του κατά πόσο η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας γίνεται κατά τρόπο ανεξάρτητο ή όχι, σύμφωνα με τη νομολογία, ο εφαρμοστής του δικαίου οφείλει να εξετάσει το σύνολο των στοιχείων. Βλ σχ. αμέσως παρακάτω.

ότι πρόκειται για δημόσια όργανα των οποίων οι δραστηριότητες συνίστανται στη σύνταξη δημοσίων πράξεων, και ότι η αμοιβή καθορίζεται κατ' αποκοπή με βάση το νόμο, και όχι με συμφωνία των μερών. Επί των επιχειρημάτων αυτών η Επιτροπή αντέταξε ότι οι παρεχόμενες από τους συμβολαιογράφους και δικαστικούς επιμελητές υπηρεσίες συνιστούν οικονομική δραστηριότητα η οποία ασκείται επ' ανταλλάγματι. Η άσκηση δε της δραστηριότητάς τους αυτής γίνεται κατά τρόπο ανεξάρτητο ενόψει και του ότι δεν διατελούν σε σχέση ιεραρχικής εξάρτησης, και με ίδια ευθύνη. Συνεπώς είναι υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις που διενεργούν.

Το θέμα της ιδιότητας του υποκειμένου στο φόρο απασχόλησε και την ελληνική δικαιοσύνη, σε σχέση με τους μεταφραστές του Υπουργείου Εξωτερικών. Τα ελληνικά Δικαστήρια, ορθά κατά τη γνώμη μας, έλαβαν υπόψη τους όλα τα κρίσιμα στοιχεία που «διευκρινίζουν» τη σχέση των μεταφραστών προς το Υπουργείο Εξωτερικών. Ειδικότερα έλαβαν υπόψη: α) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα συνδεόταν με το Δημόσιο με σύμβαση έργου, σύμφωνα δε με τους συμφωνηθέντες όρους εργασίας αρμόδια υπηρεσία του Υπ.Εξωτερικών εποπτεύει για την τήρηση των υποχρεώσεων των μεταφραστών, β) ότι οι ενδιαφερόμενοι ιδιώτες καταβάλλουν μεταφραστικά δικαιώματα στο Δημόσιο, το οποίο καθορίζει την αμοιβή τους με βάση πίνακες και γ) ότι έναντι των ιδιωτών ευθύνεται το Δημόσιο. Με βάση τα περιστατικά αυτά έγινε δεκτό από τα Δικαστήρια ότι η σχέση που συνδέει τους μεταφραστές προς το Δημόσιο προσιδιάζει με εκείνη των δημοσίων υπαλλήλων, είναι δηλ. σχέση εξάρτησης «ανεξάρτητα από την τυπική μορφή της σύμβασης που έχει καταρτισθεί» και κατά συνέπεια ότι οι μεταφραστές δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ (Δ. Πρωτ. Αθ. 13386/88, Δ.Εφ. Αθ. 4301/90, ΣΤΕ 3875/95)

Σχετικά με την παροχή εξαρτημένης ή όχι εργασίας, σπουδαιότητα έχει για την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν. 1642/1986 και την συναφή διάταξη της 6^{ης} οδηγίας, οι παρακάτω νομολογιακές αποφάσεις των εθνικών διοικητικών δικαστηρίων.

Με την απόφαση 4301/1990 το Δ.Εφ.Αθ. έκρινε ότι, οι μεταφραστές ιδιώτες του Υπ.Εξωτερικών τελούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους σε σοβαρούς δεσμούς εξάρτησης από το Δημόσιο και τα έσοδά τους από την δραστηριότητα αυτή δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Στην ίδια κρίση καταλήγει και η υπ' αριθμ. 319/1995 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι για τα εισοδήματα των ξεναγών, που αποκτήθηκαν, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.1545/1985, μέχρι και το οικονομικό έτος 1995 (χρήση 1993), προκειμένου να προσδιορισθεί η κατηγορία στην οποία υπάγονται, θα πρέπει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να εξετάζεται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ αν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από παροχή εξαρτημένης εργασίας ή από παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών.

Η έννοια της εκμετάλλευσης αγαθού ως στοιχείο της ιδιότητας του υποκειμένου στο φόρο, απασχόλησε το ΔΕΚ στην υπόθεση «Polysar Investments Netherlands BV». Ειδικότερα το ερώτημα που ετέθη από το ολλανδικό Gerechtshof te Amhems ήταν κατά πόσο πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη στο φόρο εταιρία holding, που δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες εκτός από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών σε θυγατρικές εταιρίες. Το Δικαστήριο σημείωσε ότι η έννοια της εκμετάλλευσης πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ευρύ, ενόψει της αρχής της ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ. Αυτό όμως δεν πρέπει να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, επειδή το μέρισμα - καρπός της συμμετοχής - απορρέει απλώς από την «κυριότητα» επί του αγαθού. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή η εταιρία δεν συνιστά υποκείμενο του φόρου. (ΔΕΚ απόφ. της 20/6/91, υποθ. 60/90. Παρόμοια η απόφαση του ΔΕΚ της 14/11/2000, υπόθ. 142/99).

3) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο έναντι αντιπαροχής

Τέλος, η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας⁴ πρέπει να συνδέεται με την ύπαρξη ειδικής αντιπαροχής. Έτσι, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων νομολόγησε, μετά από σχετικό προδικαστικό ερώτημα του ολλανδικού Hoge Raad κατ' άρθρο 177 Συνθ. ΕΟΚ (ήδη 234 Συνθ.ΕΚ), ότι δεν αποκτούν την ιδιότητα του υποκείμενου του φόρου φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που παρέχουν έστω και τακτικά τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις χωρίς αντιπαροχή⁵.

4) Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από το Δημόσιο

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Κ.Φ.Π.Α. απαλλάσσεται από το φόρο το Δημόσιο, οι ΟΤΑ καθώς και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου, για πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία⁶. Τα παραπάνω νομικά πρόσωπα θεωρούνται όμως ως υποκείμενα στο φόρο για τις δραστηριότητές τους, στο μέτρο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Συνεπώς κρίσιμα στοιχεία για την υπαγωγή ή όχι στο φόρο είναι το κατά πόσο η σχετική δραστηριότητα εντάσσεται στα πλαίσια της άσκησης δημόσιας εξουσίας, η άσκηση της δραστηριότητας πρέπει να διενεργείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου, και το κατά πόσο υπάρχει κίνδυνος στρέβλωσης των όρων ανταγωνισμού.

Ενδιαφέρουσα είναι η πρόσφατη σχετικά του ΔΕΚ για τα διόδια που εισπράττουν Ειδικά Ταμεία. Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν παραβιάζει η νομοθεσία της χώρας μας τις διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας με το να μην επιβάλλει ΦΠΑ στα διόδια και ως εκ τούτου δεν αποδίδει το προβλεπόμενο ποσοστό στην Κοινότητα ως ίδιο πόρο, διότι το Ταμείο Εθνικής Οδοποιίας είναι ΝΠΔΔ, στο οποίο έχει ανατεθεί η εκμετάλλευση των οδικών

⁴ Ζήτημα γεννάται κατά πόσο η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να έχει κάποια διάρκεια και συνέχεια. Στο σημείο αυτό η νομολογία των δικαστηρίων των κρατών-μελών εμφανίζει σοβαρές διαφορές. βλ. σχ. Κ. Φινοκαλιώτη, Ο ΦΠΑ, 104 επ.

⁵ ΔΕΚ Αποφ. της 1/4/82, Υποθ. 89/81.

⁶ Βλ. σχ. ΔΕΚ Αποφ. της 26/3/87, Υποθ. 235/85, ΔΕΚ Αποφ. της 11/7/85, Υπ. 107/84. ΔΕΚ Αποφ. 17/10/89 και 15.5.90, Υποθ. 231/87 και 129/88 αντίστοιχα. ΔΕΚ Αποφ. 25/7/91,

δικτύων της χώρας. (Δ.Ε.Κ αποφ. 12/9/2000, υποθ. 260/98, Συλλ.Νομ. 2000, 6537). Αντίθετα σε περίπτωση που η παροχή αυτή των συναφών υπηρεσιών παρέχεται από Ν.Π.Ι.Δ (όπως στην περίπτωση της Γαλλίας), τότε επιβάλλεται ΦΠΑ. (Δ.Ε.Κ αποφ. 12/9/2000, υποθ. 276/97). Ήδη όμως Ταμείο Εθνικής Οδοποιίας μετατράπηκε σε Ν.Π.Ι.Δ και συνεπώς τα διόδια επιβαρύνονται πλέον με ΦΠΑ.

Στα προβλήματα που δημιουργούνται σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής του - αντίστοιχου- άρθρου 4 παρ. 5 της 6ης Οδηγίας κλήθηκε να δώσει απαντήσεις το Δ.Ε.Κ σε σειρά προδικαστικών αποφάσεων.

Με τις αποφάσεις του της 17-10-89 και της 15-5-90 (υποθ. 231/87,129/98 689 και 4/89) το Δικαστήριο δέχθηκε ότι οι δραστηριότητες που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου «ως δημόσια εξουσία», είναι εκείνες τις οποίες ασκούν οι οργανισμοί αυτοί στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού τους καθεστώτος, ενώ αποκλείονται οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν υπό τους ίδιους νομικούς όρους με τους ιδιώτες επιχειρηματίες. Στις υποθέσεις αυτές είχαν προκύψει διαφορές μεταξύ της αρμόδιας υπηρεσίας και των αρχών της τοπικής αυτοδιοίκησης, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση ορισμένων δραστηριοτήτων τους. Ειδικότερα αφορούσαν την παραχώρηση τάφων σε νεκροταφεία, τη μίσθωση πώληση οικοδομήσιμης γης για κοινωνικά προγράμματα, την ιδιωτικοποίηση και πώληση ενός μέρους αυτοκινητόδρομου, την παροχή νερού, το ενοίκιο από τη λειτουργία γεφυροπλάστιγγας, την πώληση ξύλων που προέρχονταν από το κόψιμο δένδρων φυτεμένων στους δρόμους και την πώληση των προσαρτημάτων για τάφους.

Το Δ.Ε.Κ αποφάνθηκε ότι η πρώτη υποπαράγραφος σημαίνει πως οι δραστηριότητες που ασκούν οι οργανισμοί ως «δημόσια εξουσία» είναι εκείνες που πραγματοποιούν με βάση το δημόσιο δίκαιο και μέσα στα πλαίσια του ειδικού καθεστώτος που τους διέπει. Δεν περιλαμβάνει δραστηριότητες που ασκούν κάτω από τους ίδιους νομικούς όρους που ισχύουν για ιδιώτες επιχειρηματίες. Κάθε κράτος-μέλος έχει υποχρέωση να μεταφέρει την εθνική

του νομοθεσία τον κανόνα ότι οι δημόσιες αρχές δε θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Η δεύτερη υποπαράγραφος σημαίνει ότι τα κράτη-μέλη οφείλουν να βεβαιωθούν ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκούν ως δημόσια εξουσία όπου αυτές οι δραστηριότητες θα μπορούσαν επίσης να ασκηθούν, σε συναγωνισμό με αυτούς, από ιδιώτες επιχειρηματίες, σε περιπτώσεις στις οποίες η μεταχείρισή τους ως μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Αλλά κράτη-μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να μεταφέρουν κατά γράμμα στην εθνική τους νομοθεσία αυτό το κριτήριο ή να θέσουν ακριβή ποσοτικά όρια για τέτοια μεταχείριση.

Η τρίτη υποπαράγραφος σημαίνει ότι τα κράτη-μέλη δεν έχουν υποχρέωση να μεταφέρουν στην εθνική τους νομοθεσία το κριτήριο της μη αμελητέας κλίμακας δραστηριοτήτων ως προϋπόθεση για την υπαγωγή στο φόρο .

Συνεπώς το ζήτημα που τίθεται και θα πρέπει να εξετάζουν σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση τα εθνικά δικαστήρια είναι ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων αυτών. Κατά την εξέταση του ζητήματος αυτού μπορεί να αποτελέσει ένδειξη μόνο ο χαρακτηρισμός που δίνει η εθνική νομοθεσία. Το εθνικό συνεπώς Δικαστήριο οφείλει να καταλήξει στο χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης δραστηριότητας επί τη βάση του κατά το εθνικό δίκαιο νομικού καθεστώτος, που διέπει τη δραστηριότητα αυτή. Όσον αφορά εξάλλου τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη-μέλη υποχρεούνται να υπαγάγουν στο φόρο τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, το ΔΕΚ έκρινε ότι τέτοια υποχρέωση υφίσταται σε περίπτωση κατά την οποία οι οργανισμοί αυτοί ασκούν δραστηριότητες ως δημόσια εξουσία, εάν οι δραστηριότητες αυτές μπορούν να ασκούνται και από ιδιώτες, υπό καθεστώς ανταγωνισμού προς αυτούς, εφόσον η μη επιβολή του φόρου μπορεί να έχει ως συνέπεια σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού.

Και το Ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, ΣΤΕ συμπορεύεται με την ως άνω νομολογία του ΔΕΚ. Ειδικότερα με την υπ' αριθμ. 2673/2994 απόφασή του κρίνει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα και των στενώς συνδεδεμένων με αυτές παραδόσεων αγαθών από οργανισμούς δημοσίου ή μη δικαίου κατά το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ/1977. Ο εθνικός νομοθέτης πρέπει να καθορίσει τις απαλλασσόμενες από το φόρο υπηρεσίες τέτοιου χαρακτήρα. Κατά τις διατάξεις του ν. 1642/1986 για την απαλλαγή από το φόρο υπηρεσίας πολιτιστικής φύσεως παρασχεθείσας από πρόσωπο που δεν είναι Ν.Π.Δ.Δ δεν εξετάζεται ο κίνδυνος ή μη στρεβλώσεως του ανταγωνισμού εις βάρος των υποκειμένων στο φόρο επιχειρήσεων⁷.

5) Υπόχρεος του φόρου

Όσον αφορά την έννοια του υπόχρεου του φόρου αυτή δίδεται από το άρθρο 35 του Κ.Φ.Π.Α., όπως η διάταξη αυτή ισχύει μετά το ν. 2992/2002 με τον οποίο υλοποιήθηκε η οδηγία 2000/65/ΕΚ. *Υπόχρεος στο φόρο* είναι εκείνος ο οποίος, κατά νόμο οφείλει να καταβάλλει το φόρο. Είναι φανερό, από την ανάγνωση των δύο διατάξεων του κώδικα, ότι και οι δύο ιδιότητες του υποκείμενου και του υπόχρεου στο φόρο είναι δυνατόν να συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, είναι όμως δυνατόν και να διαφέρουν. Βασικά ο υποκείμενος του φόρου είναι και ο υπόχρεος του φόρου. Ειδικότερα, ο υποκείμενος και ο υπόχρεος στο φόρο συμπίπτουν πλήρως, όταν ο υποκείμενος είναι εγκατεστημένος σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Θα πρέπει εδώ να αναφερθεί ότι με την Οδηγία 2000/65/ΕΚ, που μεταφέρθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το άρθ. 18 του ν. 2992/2002, οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη-μέλη δεν υποχρεούνται πλέον να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο, αλλά ορισμένο πρόσωπο που θα εκπληρώνει τις υποχρεώσεις τους, το οποίο όμως δεν είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου. Αντίθετα σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος εκτός της ευρωπαϊκής ένωσης, υπόχρεος προς απόδοση είναι ο αντιπρόσωπος του, ή ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών.

⁷ Βλ. ΣτΕ 2674/2004, Δ.Εφ.ΑΘ.1405/2001

Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών από ιδιώτη, αυτός είναι υπόχρεος όχι όμως και υποκείμενος του φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, η οδηγία αλλά και η ελληνική ρύθμιση με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, καθιστούν υπόχρεο του φόρου και εκείνο που αναγράφει το φόρο στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει. Το θέμα αυτό απασχόλησε τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων και του Δ.Ε.Κ. Ειδικότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας ακολουθώντας αυστηρά το γράμμα της διάταξης του άρθ. 28 του ν. 1642/86, ήδη άρθ. 35 παρ. 1 στ, του ΚΦΠΑ, έκρινε ότι ο αναγράφων το φόρο σε φορολογικό στοιχείο, καθίσταται υπόχρεος για την απόδοσή του, έστω και εάν δεν είναι υποκείμενος και ως εκ τούτου δεν υπόκειται στο φόρο (ΣΤΕ 3693/97,1652/99). Η κρίση αυτή του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου είναι σύμφωνη και με τη συναφή διάταξη της 6^{ης}. Οδηγίας η οποία μάλιστα εξυπηρετεί ένα ιδιαίτερα σοβαρό σκοπό. Τον αποκλεισμό κατά το δυνατό της απώλειας φορολογικών εσόδων. Ειδικότερα, η αναγραφή στο τιμολόγιο του ΦΠΑ παρέχει στον λήπτη του το δικαίωμα έκπτωσης ή και επιστροφής του φόρου. Στο μέτρο δε που ο εκδίδων το τιμολόγιο θα μπορούσε να αρνηθεί την καταβολή του φόρου με το επιχείρημα ότι δεν είναι υποκείμενος στο φόρο ή ζητήσει την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ο δε λήπτης ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης ή και επιστροφής του φόρου, το δημόσιο θα επιστρέψει ΦΠΑ μη αποδοθέντα ή επιστραφέντα.

Για το λόγο αυτό, ορθά, με την υπ' αριθ. 3847/99 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι σε περίπτωση μισθωτού του δημοσίου, ο οποίος εκ πλάνης ανέγραψε τον Φ.Π.Α, αν και δεν υπέκειτο, ο φόρος πρέπει να επιστραφεί⁸. Το κρίσιμο στοιχείο, κατά τη γνώμη μας, δεν ήταν η εκ πλάνης (αναγραφή του φόρου στο τιμολόγιο αλλά το γεγονός ότι δεν υπήρχε στην περίπτωση αυτή ο κίνδυνος που περιεγράφη παραπάνω. Το ζήτημα παρεπέμφθη στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, και μετ' αναίρεση στο Δ.Εφετ.Αθηνών. Εν τέλει το ζήτημα ήχθη ενώπιον του Δ.Ε.Κ, μετά από σχετικό προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Δ.Εφ.Αθηνών.

⁸ Βλ. σχ. Ι. Αναστόπουλου - Θ. Φορτσάκη, οπ.π., 306

Το Δικαστήριο των Ε.Κ έκρινε ότι το ποσό που αναγράφεται ως ΦΠΑ σε τιμολόγιο από πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες του στο δημόσιο, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ΦΠΑ, όταν πεπλανημένως θεώρησε ότι παρέχει τις υπηρεσίες του ως ανεξάρτητος, ενώ στην πράξη υφίσταται σχέση εξάρτησης. Ενόψει αυτού το άρθ. 21 της 6^{ης} οδηγίας δεν αποκλείει την απόδοση ποσού που πεπλανημένως ανεγράφη ως ΦΠΑ, σε περίπτωση που οι υπηρεσίες αυτές δεν υπόκεινται στο φόρο. Ιδιαίτερα το Δ.Ε.Κ επεσήμανε ότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται ο κίνδυνος απώλειας δημοσίων εσόδων και συνεπώς δεν απαιτείται ούτε η απόδειξη καλής πίστης. Σημειώνεται ότι και σε προγενέστερη απόφασή του (απόφ. 19/9/2000, υποθ. 454/98) το Δ.Ε.Κ είχε κάνει δεκτό ότι είναι επιτρεπτός ο διακανονισμός φόρου ο οποίος λανθασμένα αναγράφηκε στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου εξάλειψε εγκαίρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων για το κράτος⁹.

Εξάλλου με άλλη του απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε, ορθά κατά τη γνώμη μας, ότι σε περίπτωση αναγραφής του φόρου στο τιμολόγιο, ο αναγράφας αυτό οφείλει να αποδώσει το φόρο, ενώ δεν υφίσταται υποχρέωση επιστροφής ως αχρεωστήτως εισπραχθέντος. Μάλιστα το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι η ρύθμιση του άρθ. 28- ήδη άρθ. 35 Κ. ΦΠΑ- δεν αντίκειται στη διάταξη του άρθ. 78 του Συντ. (ΣΤΕ 867/2003). Όμοια και η ΣΤΕ 1034/2003.

Συμπερασματικά, θα μπορούσε να λεχθεί ότι η έννοια του υπόχρεου στο φόρο είναι ευρύτερη της έννοιας του υποκείμενου, δεδομένου ότι περιλαμβάνει τόσο τους υποκείμενους στο φόρο όσο και άλλα πρόσωπα, που χωρίς να είναι υποκείμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις και να καταβάλλουν τον Φ.Π.Α. Η διάκριση αυτή του υποκείμενου στο φόρο από τον υπόχρεο στο φόρο δεν είναι χωρίς πρακτικές συνέπειες, καθόσον ορισμένα δικαιώματα, όπως το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου κλπ αναγνωρίζονται στους υποκείμενους στο φόρο.

6) Έναρξη και λήξη της ιδιότητας του υποκείμενου στο φόρο

⁹ ΔΕΚ Απόφ. της 6/11/2003, Υποθ. 78, 79, 80/2002, Βλ. κ τις σχετικές επισημάνσεις της Εν. Παπαδημητρίου, στο, Ε.Ε.Ευρ. Δ, 2004, 183 επ.

Η πρόβλεψη των προϋποθέσεων για το χαρακτηρισμό του προσώπου ως υποκείμενου του φόρου γίνεται κατά τρόπο γενικό, με αναπόφευκτη συνέπεια να δημιουργούνται αρκετά νομικά ζητήματα.

Έτσι σειρά ζητημάτων έχουν τεθεί σε σχέση με την έναρξη και λήξη της ιδιότητας του υποκειμένου στο φόρο, ενόψει και των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που συνδέονται με την ιδιότητα αυτή. Ειδικότερα σε σχέση με την έναρξη της ιδιότητας αυτής το ερώτημα που γεννάται είναι κατά πόσον αυτή συνδέεται με την ολοκλήρωση (π.χ. για τα νομικά πρόσωπα) των αναγκαίων κατά το ουσιαστικό δίκαιο διαδικαστικών πράξεων και την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας. Το θέμα απασχόλησε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Rompelman v. Ministerium van Financiën*. Το προδικαστικό ερώτημα στο οποίο εκαλείτο να απαντήσει το ΔΕΚ ήταν κατά πόσο η αγορά ακινήτου, που επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας συνιστά πράξη υποκείμενη στο φόρο για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης των καταβληθέντων φόρων. Το Δικαστήριο δέχθηκε, ότι όχι μόνο η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά και οι προπαρασκευαστικές πράξεις παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (ΔΕΚ απόφ. της 14/12/85, υποθ. 268/83). Στην Προαναφερθείσα απόφαση στην υποθ. *Rompelman* στηρίχθηκε το ΔΕΚ για να δώσει απάντηση σε άλλη απόφαση σε ένα εξαιρετικά δυσχερές ερώτημα: Κατά πόσο για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης, που αναγνωρίζεται στους υποκείμενους στο φόρο, θα πρέπει το αγαθό να χρησιμοποιηθεί άμεσα για τις ανάγκες της επιχείρησης. (ΔΕΚ απόφ. της 1117/91, υποθ. 97/90).

Το Δικαστήριο εκκίνησε από την ερμηνεία που δόθηκε στο άρθρο 4 της οδηγίας στην υπόθεση *Rompelman*, σημειώνοντας ότι οι οικονομικές δραστηριότητες, μπορούν να συνίστανται σε αρκετές διαδοχικές πράξεις, μεταξύ των οποίων και οι προπαρασκευαστικές (απόκτηση των αναγκαίων μέσων εκμετάλλευσης). Συνεπώς ο ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας το πράττει ως υποκείμενος στο φόρο, ακόμα και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές του δραστηριότητες. Εξ αυτού το Δικαστήριο κατέληξε στο ότι η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και επομένως του μηχανισμού έκπτωσης εξαρτάται από

το εάν τα αγαθά αποκτώνται από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, και συνεπώς η πραγματοποιούμενη ή απλώς μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων προσδιορίζει μόνο την έκταση του δικαιώματος της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο και την έκταση των μετέπειτα διακανονισμών. Όσον δε αφορά το κρίσιμο ζήτημα, με ποια κριτήρια θα καθορισθεί αν ο ιδιώτης απέκτησε τα αγαθά ως υποκείμενος στο φόρο, όταν δεν τα χρησιμοποιεί αμέσως για τις οικονομικές του δραστηριότητες, το Δικαστήριο τόνισε ότι αυτό αποτελεί πραγματικό ζήτημα που θα πρέπει να αξιολογείται από το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ των οποίων η φύση των αγαθών, το χρονικό διάστημα μεταξύ κτήσεως και χρήσεώς τους για σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο. Σημειώνεται ότι το Δ. Πρωτ. Βέροιας, ορθά, αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αφορούσε συναλλαγές που έγιναν στο προ της ιδρύσεως της επιχείρησης στάδιο¹⁰.

B. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το αντικείμενο του ΦΠΑ ορίζεται στο άρθρο 2 ν. 1642/1986 (ήδη Κ.ΦΠΑ). Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή αντικείμενο του φόρου είναι α) η *παράδοση αγαθών* και η *παροχή υπηρεσιών*, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες και γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

1) Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών

Ως παράδοση αγαθού σύμφωνα με το άρθρο 5 θεωρείται *η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ενσώματα αγαθά ως κύριος*. Ως ενσώματα

¹⁰ Βλ. Δ. Πρωτ. Βερ. 50/910.

αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα. Ως παράδοση αγαθού αντιμετωπίζεται και η μεταβίβαση αγαθού που πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά και πώληση, η πώληση αγαθών με τον όρο της επιφύλαξης της κυριότητας μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος, αλλά και η μεταβίβαση επί καταβολή αποζημιώσεως της κυριότητας αγαθού κατ' επιταγή της δημόσιας αρχής ή επ' ονόματι της ή σε εκτέλεση νόμου.

Ειδικότερα σε ότι αφορά την πώληση με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι της αποπληρωμής του τιμήματος, επειδή σε μια τέτοια περίπτωση η εκπονητική δικαιοπραξία, θεωρείται ότι τελεί υπό αναβλητική αίρεση, και για να αποφευχθεί οποιοδήποτε ερμηνευτικό ζήτημα σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση, η 6η Οδηγία και ο Κ.ΦΠΑ (άρθ. 5 παρ. 3) ορίζουν ότι ως φορολογητέα παράδοση αγαθού θεωρείται και η υλική παράδοση αγαθού δυνάμει συμβάσεως η οποία προβλέπει την πώληση του αγαθού με δόσεις με την επιφύλαξη της κυριότητας το αργότερο μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος.

Ζήτημα γεννάται κατά πόσο οι σχετικές ρυθμίσεις της 6ης Οδηγίας οδηγούν στην επιβολή φόρου και στις συμβάσεις Leasing. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εν λόγω συμβάσεις υπόκεινται στο φόρο, εξαρτάται δε από τις προβλέψεις της συγκεκριμένης σύμβασης κατά περίπτωση κατά πόσο η χρηματοδοτική μίσθωση θα θεωρηθεί ως φορολογητέα παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών, Εάν δηλ. έχουν τη μορφή μίσθωσης-πώλησης καλύπτονται από τη ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 4β της οδηγίας. Εάν αντίθετα είναι εκμισθώσεις απλώς μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων, οπότε δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραδόσεις αγαθών, θα φορολογηθούν ως παροχές υπηρεσιών. Συνεπώς το κατά πόσο η μια ή η άλλη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης θα αντιμετωπίζεται ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών θα κρίνεται με βάση τις ειδικότερες ρυθμίσεις της.

Στη χώρα μας εισήχθη ο θεσμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης με το ν. 1665/86, στο άρθρο 6 του νόμου προβλέπεται ότι δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα μισθώματα από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς και το

τίμημα πώλησης του πράγματος από την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης στο μισθωτή.

Εξάλλου η παρ. 4γ του άρθρο 5 της 6ης Οδηγίας χαρακτηρίζει ως παράδοση 694 αγαθού τη μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά ή πώληση. Στην περίπτωση αυτή συνεπώς παρεμβάλλεται τρίτο πρόσωπο μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή. Η σχέση που συνδέει τον τρίτο με τον πωλητή ή τον αγοραστή είναι σχέση εντολής.

Καταρχάς, σε σχέση με το πρόσωπο που ενεργεί τις πράξεις αυτές θα πρέπει να γίνει διάκριση: μεταξύ του υποκείμενου στο φόρο έμπορου, ο οποίος ενεργεί τις παραδόσεις αγαθών στο όνομά του και για λογαριασμό του παραγγελιοδόχου που ενεργεί τις πράξεις αυτές στο δικό του όνομα αλλά για λογαριασμό άλλου (του παραγγελέα) του πράκτορα (μεσίτη) που ενεργεί τις πράξεις σε ξένο όνομα και για λογαριασμό άλλου. Στην τελευταία περίπτωση ο πράκτορας παρέχει απλώς διαμεσολαβητική υπηρεσία, και συνεπώς εφόσον υπάρχει αντιπαροχή (προμήθεια), η παροχή αυτή συνιστά φορολογητέα πράξη, πέραν φυσικά εκείνης της παράδοσης αγαθού.

Αντίθετα στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου αγοράς ή πώλησης, ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

Σχετικά με τον όρο «παράδοση αγαθού» το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επεσήμανε στην υποθ. 320/88, (απόφ. της 8/2/90, υπόθ. «Shipping and Forwarding Enterprise») ότι η έννοια αυτή ως κοινοτική, δεν αναφέρεται στην μεταβίβαση της κυριότητας όπως αυτή προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία, αλλά περικλείει κάθε πράξη μεταβίβασης¹¹ ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος μεταβιβάζει στον αντισυμβαλλόμενο εξουσία διάθεσης επί του αγαθού¹².

Στο προαναφερθέν ζήτημα το ΔΕΚ, επεσήμανε ότι ο σκοπός της διάταξης δεν θα επιτυγχάνετο στο μέτρο που η υπαγωγή στο φόρο θα εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλουν κατά κράτος-μέλος, όπως συμβαίνει

¹¹ Φυσικά η παράδοση αγαθών υπόκειται στο φόρο εφόσον δεν απαγορεύεται από το νόμο.

¹² Για το λόγο αυτό η επιβολή του φόρου δεν συναρτάται από τις τυχόν ακυρότητες της σχετικής δικαιοπραξίας αλλά μόνο από την μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως επί του αγαθού.

με τη μεταβίβαση της κυριότητας κατά το αστικό δίκαιο. Ενόψει αυτού έκρινε ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού. Το κατά πόσο συντρέχει μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο θα πρέπει να αξιολογεί το σύνολο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως.

Πρέπει να επισημανθεί ότι αν η πράξη καθεαυτή είναι απαγορευόμενη δεν τίθεται ζήτημα φορολογίας. Σημαντικές, όσο και αναμενόμενες ήταν οι αποφάσεις που εξέδωσε το ΔΕΚ σε σχέση με το ζήτημα αυτό. Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν συνιστά, κατ' άρθρο 2, φορολογητέα πράξη η μη σύννομη παράδοση ναρκωτικών ουσιών (χασίς), και η μη σύννομη παράδοση αμφεταμινών, εάν αυτά δεν χρησιμοποιούνται από τις ειδικές επιχειρήσεις για την παραγωγή φαρμάκων¹³. Με τις αποφάσεις του αυτές το Δικαστήριο ολοκλήρωσε έναν κύκλο αποφάσεων που αφορούν την οικονομική επιβάρυνση της διακίνησης ναρκωτικών και γενικότερα απαγορευμένων ουσιών. Ο κύκλος αυτός άρχισε με την απόφαση του ΔΕΚ της 5/2/81, και συνεχίστηκε με τις αποφάσεις της 26/10/82 και 28/2/1984, με τις οποίες κρίθηκε ότι δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή δασμών και εισαγωγικών φόρων στα παρανόμως διακινούμενα ναρκωτικά. Με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του επιβεβαίωσε τη θέση του αυτή και σε σχέση με τις παραδόσεις ναρκωτικών στο εσωτερικό της χώρας.

Ως παράδοση αγαθού αντιμετωπίζει το άρθρο 7 του Κ.ΦΠΑ και την *αυτοπαράδοση αγαθών*, που συνίσταται στην ανάληψη από τον υποκείμενο στο φόρο αγαθού της επιχείρησής του, το οποίο χρησιμοποιεί για δικές του ανάγκες ή ανάγκες του προσωπικού ή της επιχείρησής ή το διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του¹⁴. Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης αυτής είναι η ύπαρξη δικαιώματος προς ολική ή μερική έκπτωση.

¹³ ΔΕΚ Αποφ. 5/7/88, Υποθ. 269/86 και Υποθ. 286/86. Με τις αποφάσεις του αυτές το Δικαστήριο απέκλεισε την εφαρμογή ΦΠΑ σε παράνομες παραδόσεις αγαθών (όπως η μη σύννομη παράδοση ναρκωτικών ουσιών), καθόσον θα νομιμοποιούσαν τις σχετικές αγοραπωλησίες.

¹⁴ Ως παράδοση αγαθών θεωρείται και η ιδιοκατοίκηση και ιδιόχρηση κλπ. των ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου. Ως παράδοση αγαθού φορολογείται και η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρίας, αποχώρησης ή θανάτου του εταίρου. (άρθρο 7 Κ.ΦΠΑ).

Σκοπός της ρύθμισης αυτής είναι η όμοια φορολογική μεταχείριση της παράδοσης σε τρίτους και της αυτοπαράδοσης και ως εκ τούτου η αποφυγή στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.

Σε σχέση με τις προϋποθέσεις εφαρμογής της ρύθμισης θα πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα: α) Η ανάληψη των αγαθών θα πρέπει να γίνει από άτομο υποκείμενο στο φόρο. β) Πρέπει να αποβλέπει στη χρησιμοποίησή του αγαθού από τον επιχειρηματία για δικές του ανάγκες ή του προσωπικού της επιχείρησης ή στη διάθεσή του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. γ) Τέλος για την ύπαρξη αυτοπαράδοσης (εξομοιούμενης προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας) απαιτείται το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία να έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από το φόρο. Η προϋπόθεση αυτή που αποτελεί το νόημα και το σκοπό της «αυτοπαράδοσης», υλοποιεί συγχρόνως τη φορολογική ισότητα στο πεδίο του ΦΠΑ. Ζήτημα είναι δυνατό να γεννηθεί κατά πόσο καλύπτεται από τη σχετική ρύθμιση η ανάληψη αγαθού για προσωπική χρήση για ορισμένο μόνο χρόνο. Είμαστε της άποψης ότι η ρύθμιση αυτή της 6ης Οδηγίας καλύπτει μόνο την οριστική «ανάληψη» αγαθών και όχι την προσωρινή. Η προσωρινή χρήση του αγαθού καλύπτεται από τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 πέραν της οδηγίας (χρησιμοποίηση αγαθού της επιχείρησης για προσωπικές ανάγκες του υποκειμένου στο φόρο κ.λπ.).

Μια άλλη μορφή φορολογητέας αυτοπαράδοσης προβλέπεται στο άρθρο 5 παρ.7, β της 6ης Οδηγίας, και η διάταξη του άρθ 7 παρ. 2 του Κ.ΦΠΑ, που την μετέφερε στην ελληνική έννομη τάξη. Ειδικότερα κατά την προαναφερθείσα διάταξη της οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν ως φορολογητέα παράδοση τη διάθεση αγαθού από υποκείμενο στο φόρο σε τομέα δραστηριότητας μη υπαγόμενο στο φόρο. όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του φόρου κατά την κτήση ή τη διάθεσή του. Και η ρύθμιση αυτή σκοπεί στην αποφυγή προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης εκείνου ο οποίος διενεργεί τη μορφή αυτή αυτοπαράδοσης. Η παρ. 3 του άρθ.7 Κ.ΦΠΑ εξάλλου χαρακτηρίζει ως παράδοση αγαθών και τη μεταφορά από υποκείμενο στο φόρο των αγαθών της επιχείρησης του σε άλλο κράτος της Κοινότητας.

Στα κράτη-μέλη αναγνωρίζεται επίσης από την οδηγία η ευχέρεια να θεωρήσουν ως φορολογητέα παράδοση την κατοχή αγαθών από υποκείμενο στο φόρο ή του διαδόχου του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στο φόρο οικονομικής δραστηριότητας, όταν κατά το χρόνο κτήσης, ή διάθεσης των αγαθών αυτών για τις ανάγκες της επιχείρησης δημιουργήθηκε δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση. Και στην περίπτωση αυτή υφίσταται αυτοπαράδοση με την ανάληψη των αγαθών είτε από τον υποκείμενο στο φόρο είτε και από το διάδοχό του.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 5 της οδηγίας αφήνει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών-μελών την υπαγωγή ή μη στο φόρο της μεταβίβασης εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρίας συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών. Τα κράτη ειδικότερα δύνανται να θεωρούν ότι στην περίπτωση αυτή δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών αλλά ότι ο δικαιούχος διαδέχεται απλώς (στα δικαιώματα) τον μεταβιβάζοντα. Συγχρόνως όμως επιβάλλει στα Κράτη-Μέλη, όταν συντρέχει λόγος, τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την αποτροπή στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στο φόρο.

Προφανής στόχος της ρύθμισης είναι κυρίως η διευκόλυνση δημιουργίας εύρωστων επιχειρήσεων και η αποφυγή περιττών διαδικασιών. Για το λόγο αυτό ως κίνητρο παρέχεται η μη φορολόγηση των αγαθών που συνεισφέρονται για το σκοπό αυτό. Διαφορετικά θα καταβαλλόταν φόρος, ο οποίος θα εκπίπτονταν στη συνέχεια από τον αποκτώντα. Έτσι αποφεύγεται μια περιττή διαδικασία και διευκολύνεται η μεταβίβαση μέρους ή και του συνόλου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό απαραίτητη προϋπόθεση για τη μη επιβολή φόρου είναι, ότι τόσο ο μεταβιβάζων όσο και ο αποκτών να είναι υποκείμενοι στο φόρο. Ο αποκτών στην περίπτωση αυτή συνεχίζει τις εργασίες του μεταβιβάζοντος και υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του τελευταίου.

Κάνοντας χρήση της δυνατότητας αυτής, ο Κ.ΦΠΑ προβλέπει ότι δεν θεωρείται παράδοση αγαθού και δεν υποβάλλεται στο φόρο, η μεταβίβαση αγαθών της επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της, υπό τον όρο ότι ο

αποκτών θα διενεργεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Στην ουσία, όπως ήδη αναλύθηκε, δεν πρόκειται για απαλλαγή από το φόρο, αλλά κατ' ουσία αναστέλλεται η καταβολή του, με σκοπό την διευκόλυνση της μεταβίβασης επιχειρήσεων ή κλάδων τους με την αποφυγή άσκοπων γραφειοκρατικών ενεργειών. Όπως κρίθηκε σχετικά η εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν συναρτάται από το κατά πόσο μεταβιβάζεται και το παθητικό της επιχείρησης, και το κατά πόσο ο φορέας βρίσκεται σε ειδική εκκαθάριση. (ΣΤΕ 1059/2002,).

Το ΔΕΚ εξάλλου, κρίνοντας επί συναφούς ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2002 το Bundesfinanzhof, αποφάνθηκε με την από 29/4/ 2004 απόφαση του, ότι προσωπική εταιρία, η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας, δικαιούται έκπτωσης του φόρου επί των εισροών για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, στην περίπτωση που, σύμφωνα με τον εταιρικό της σκοπό, η μοναδική της πράξη εκροής υπήρξε η μεταβίβαση των αποκτηθέντων, με πράξη εξ επαχθούς αιτίας, στην εν λόγω κεφαλαιουχική εταιρία μετά την ίδρυση της τελευταίας, το δε οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση των ευχερειών που παρέχουν τα άρθρα 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, οπότε θεωρείται ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται. (Με παρεμφερές ζήτημα ΔΕΚ υπόθ. 408/98 απόφ. της 22/2/2001).

Θα πρέπει να αναφερθεί ότι η διάταξη του άρθ. 5 παρ. 5, α' της οδηγίας, παρείχε στα κράτη τη δυνατότητα να θεωρούν ως (φορολογητέα) παράδοση την έναντι αποζημίωσης μεταβίβαση του αγαθού που κατασκευάστηκε από τον αναλαβόντα το έργο, με υλικά που του παρέδωσε ο πελάτης ανεξαρτήτων αν ο αναλαβών την εργασία έχει χρησιμοποιήσει και δικά του υλικά. Όπως γίνεται φανερό, στην περίπτωση αυτή επρόκειτο κατ' ουσία για παροχή υπηρεσιών η οποία όμως οδηγούσε στη δημιουργία «νέου» αγαθού από τον κατασκευαστή στον πελάτη και για το λόγο αυτό ο κοινοτικός νομοθέτης δεν είχε εντάξει την πράξη αυτή στις παροχές υπηρεσιών αλλά στην παράδοση αγαθών.

Προβλήματα όμως είχαν δημιουργηθεί σε οριακές περιπτώσεις, με συνέπεια να κληθεί κατ' επανάληψη το Δικαστήριο να αντιμετωπίσει τις περιπτώσεις αυτές. Προς αποφυγή των ζητημάτων που αναφέρονται ο κοινοτικός νομοθέτης με την οδηγία 95/7/ΕΚ κατήργησε τη σχετική διάταξη. Ενόψει αυτού και ο έλληνας νομοθέτης κατήργησε τη σχετική διάταξη που αντιμετώπιζε τις πράξεις αυτές ως παράδοση αγαθών και με ισχύ από 1/1/96 τις ενέταξε ρητά στις παροχές υπηρεσιών.(ν. 2386/96)

ΦΠΑ και μεταβίβαση ακινήτων. Τέλος ως φορολογητέα παράδοση αγαθού η 702 οδηγία αλλά και ο νόμος (άρθ. 6 παρ. 1 ΚΦΠΑ), αντιμετωπίζει την παράδοση αποπερατωμένων ή και ημιτελών κτιρίων, προ της πρώτης εγκατάστασης σ' αυτά, αλλά και τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας η, η σύσταση δικαιώματος προσωπικής δουλείας, η μεταβίβαση δικαιώματος επικαρπίας. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, μετά από αναβολές αρκετών ετών, η διάταξη αυτή που αφορά την επιβολή ΦΠΑ σε νεόδμητες οικοδομές θα τεθεί σε ισχύ από 1/1/2006, οπότε δεν θα επιβάλλεται πλέον στις μεταβιβάσεις αυτές ΦΜΑ. Η ρύθμιση θα καλύπτει νεόδμητες οικοδομές των οποίων η άδεια θα εκδοθεί μετά την 1/1/2006. Συνεπώς, για τις λοιπές περιπτώσεις, έκδοση άδειας μέχρι 31/12/2005 ή και παλαιές οικοδομές θα εξακολουθεί να επιβάλλεται ΦΜΑ.

Εξάλλου ο έλληνας νομοθέτης ενέταξε μεταξύ των φορολογητέων πράξεων και την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με σύμβαση μίσθωσης έργου (άρθ. 6 παρ.2 Κ.ΦΠΑ). Στο νόμο ορίζονται ενδεικτικά οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οδών, γεφυρών, αποχετευτικών έργων, οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντηρήσεως των έργων αυτών κ.λπ. Κατά τον Κ.ΦΠΑ θεωρούνται ως «παραδόσεις αγαθών», ενώ κατά τον ΚΦΣ συνιστούν παροχές υπηρεσιών. Ως παροχές υπηρεσιών προφανώς ο Κ.ΦΠΑ αντιμετωπίζει τις εργασίες συνήθους συντηρήσεως των έργων. Επισημαίνεται ότι ο κοινοτικός νομοθέτης πρόβλεψε την δυνητική υπαγωγή στο φόρο την παράδοση ορισμένων έργων επί των ακινήτων. Και στην περίπτωση αυτή όπως και στην προηγούμενη, πρόκειται για παροχή υπηρεσιών (... ορισμένων έργων επί ακινήτων), την οποία ο κοινοτικός νομοθέτης αντιμετωπίζει ως ενιαία (συνολική) πράξη παράδοσης ενός νέου

έργου, αποβλέποντας προφανώς στο αποτέλεσμα. Ο κοινοτικός νομοθέτης απέφυγε να καταστήσει την περίπτωση αυτή υποχρεωτική για τους εθνικούς νομοθέτες, ενόψει της αντίδρασης που διεφάνη σε σχέση με την αποδοχή της από πολλά κράτη.

Σύμφωνη με την παραπάνω ερμηνεία είναι και η υπ' αριθμ. 966/2005 απόφαση του ΣΤΕ η οποία κρίνει ότι υπόκεινται σε ΦΠΑ οι πράξεις παράδοσης ακινήτων του άρθρου 6 του Ν. 1642/1986, όπως οι πράξεις μεταβίβασης αποπερατωμένων ή ημιτελών τμημάτων κτιρίων και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται με αυτά, πριν από την πρώτη χρησιμοποίησή τους με οποιοδήποτε τρόπο ύστερα από την ανέγερσή τους. Εφαρμογή της ρύθμισης αυτής για τις οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται επί της μεταβίβασης των ακινήτων και ο ΦΠΑ καταβάλλεται για τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται και δεν πρόκειται για διπλή φορολογία. Η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 3296/2004, με την οποία παρατάθηκε ο χρόνος επιβολής ΦΠΑ στις ανωτέρω πράξεις, δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο¹⁵.

Παροχή υπηρεσιών. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται κατά το άρθρο 8 κ.ΦΠΑ και οι *παροχές υπηρεσιών*. Η ρύθμιση του νόμου ορίζει το περιεχόμενο του όρου κατά τρόπο αρνητικό. Ειδικότερα η διάταξη αυτή προβλέπει ότι *παροχή υπηρεσιών* θεωρείται *κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών*. Προφανής σκοπός της ρύθμισης είναι η υπαγωγή στο φόρο – καταρχήν τουλάχιστον - όλων των πράξεων, ενόψει του ότι ο ΦΠΑ συνιστά *γενικό φόρο κατανάλωσης*. Για να διευκολύνει όμως ο νομοθέτης, κατά το δυνατό, το διαχωρισμό των παραπάνω εννοιών παραθέτει ενδεικτικά ορισμένες, απ' τις συνηθέστερες μορφές παροχής υπηρεσιών.

Έτσι η παροχή υπηρεσιών είναι δυνατόν να συνίσταται σε μεταβίβαση παραχώρηση της χρήσης άυλου αγαθού, η ανάληψη της υποχρέωσης για παράλειψη, ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων, χώρων στάθμευσης, η διάθεση τροφής, οι υπηρεσίες

¹⁵ Βλ. Δ.Εφ.Αθ. 5391/1998

τω ελεύθερων επαγγελματιών και από 1/1/96, η παροχή υπηρεσιών φασόν κ.ά.

Σε σχέση όμως με τις παροχές αυτές υπηρεσιών θα πρέπει να γίνουν ορισμένες διευκρινήσεις, καθόσον είναι δυνατό να ανακύψουν ζητήματα κατά τη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Ένα πρώτο ζήτημα ανακύπτει σε σχέση με την παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ξενοδοχεία, δωμάτια κλπ. Κατά το νόμο, ω, παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στο φόρο θεωρείται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, δωματίων και οικιών. Συγχρόνως όμως το άρθρο 18 του ίδιου νόμου προβλέπει την απαλλαγή από το φόρο της μίσθωσης ακινήτων. Επειδή και η εκμίσθωση ακινήτων συνιστά μια μορφή «εκμετάλλευσης» του ακινήτου, θα πρέπει να οι οριοθετηθεί η φορολογητέα εκμετάλλευση οικιών, δωματίων κ.λπ. από την απαλλασσόμενη από το φόρο μίσθωση οικιών, δωματίων κ.λπ. Κριτήριο για τη υπαγωγή ή μη στο ΦΠΑ θα πρέπει να είναι το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Συνεπώς ως φορολογητέα παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να θεωρηθεί συνιστάμενη όχι μόνο σε παραχώρηση καταλύματος, έστω και επιπλωμένο αλλά εκείνη στην οποία η παραχώρηση συνοδεύεται και από την παροχή υπηρεσιών αναλόγων με αυτές που παρέχονται από ξενοδοχεία (αλλαγή λευκώ ειδών, καθαριότητα δωματίου κ.λπ.). Αντίθετα δεν υπάγεται στο ΦΠΑ η ολική μίσθωση ξενοδοχείων, γιατί στην περίπτωση αυτή πρόκειται για απαλλασσόμενη από το φόρο μίσθωση ακινήτου (έτσι και η Εγκ. Π. 4336/3162/10/10-7-87).

Ανάλογο ζήτημα γεννάται και σε σχέση με την εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης τροχοφόρων. Και στην περίπτωση αυτή φορολογητέα πράξη υπάρχει όταν πέραν της παραχώρησης χώρου στάθμευσης, ο επιχειρηματίας αναλαμβάνει την παροχή και άλλων συναφών υπηρεσιών όπως π.χ. τη φύλαξη. Αντίθετα δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ οι εκμισθώσεις απλώς χώρων για τη στάθμευση τροχοφόρων.

Παροχή υπηρεσιών. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται κατά το άρθρο 8 Κ.ΦΠΑ και οι *παροχές υπηρεσιών*. Η ρύθμιση του νόμου ορίζει το περιεχόμενο του όρου κατά τρόπο αρνητικό. Ειδικότερα η διάταξη αυτή προβλέπει ότι *παροχή υπηρεσιών* θεωρείται *κάθε πράξη που δεν συνιστά*

παράδοση αγαθών. Προφανής σκοπός της ρύθμισης είναι η υπαγωγή στο φόρο - καταρχήν τουλάχιστον - όλων των πράξεων, ενόψει του ότι ο ΦΠΑ συνιστά *γενικό φόρο κατανάλωσης.* Για να διευκολύνει όμως ο νομοθέτης, κατά το δυνατό, το διαχωρισμό των παραπάνω εννοιών παραθέτει ενδεικτικά ορισμένες, απ' τις συνηθέστερες μορφές παροχής υπηρεσιών.

Έτσι η παροχή υπηρεσιών είναι δυνατόν να συνίσταται σε μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης άυλου αγαθού, η ανάληψη της υποχρέωσης για παράλειψη, ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων, χώρων στάθμευσης, η διάθεση τροφής, οι υπηρεσίες των ελεύθερων επαγγελματιών και από 1/1/96, η παροχή υπηρεσιών φασόν κ.ά.

Σε σχέση όμως με τις παροχές αυτές υπηρεσιών θα πρέπει να γίνουν ορισμένες διευκρινήσεις, καθόσον είναι δυνατό να ανακύψουν ζητήματα κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Ένα πρώτο ζήτημα ανακύπτει σε σχέση με την παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ξενοδοχεία, δωμάτια κλπ. Κατά το νόμο, ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στο φόρο θεωρείται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, δωματίων και οικιών. Συγχρόνως όμως το άρθρο 18 του ίδιου νόμου προβλέπει την απαλλαγή από το φόρο της μίσθωσης ακινήτων. Επειδή και η εκμίσθωση ακινήτων συνιστά μια μορφή «εκμετάλλευσης» του ακινήτου, θα πρέπει να οριοθετηθεί η φορολογητέα εκμετάλλευση οικιών, δωματίων κ.λπ. από την απαλλασσόμενη από το φόρο μίσθωση οικιών, δωματίων κ.λπ. Κριτήριο για την υπαγωγή ή μη στο ΦΠΑ θα πρέπει να είναι το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Συνεπώς ως φορολογητέα παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να θεωρηθεί η συνιστάμενη όχι μόνο σε παραχώρηση καταλύματος, έστω και επιπλωμένου, αλλά εκείνη στην οποία η παραχώρηση συνοδεύεται και από την παροχή υπηρεσιών αναλόγων με αυτές που παρέχονται από ξενοδοχεία (αλλαγή λευκών ειδών, καθαριότητα δωματίου κ.λπ.). Αντίθετα δεν υπάγεται στο ΦΠΑ η ολική μίσθωση ξενοδοχείων, γιατί

στην περίπτωση αυτή πρόκειται για απαλλασσόμενη από το φόρο μίσθωση ακινήτου¹⁶.

Ανάλογο ζήτημα γεννάται και σε σχέση με την εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης τροχοφόρων. Και στην περίπτωση αυτή φορολογητέα πράξη υπάρχει όταν πέραν της παραχώρησης χώρου στάθμευσης, ο επιχειρηματίας αναλαμβάνει την παροχή και άλλων συναφών υπηρεσιών όπως π.χ. τη φύλαξη. Αντίθετα δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ οι εκμισθώσεις απλώς χώρων για τη στάθμευση τροχοφόρων.

Τέλος η παροχή υπηρεσιών δύναται να συνίσταται και στην εκτέλεση υπηρεσίας κατ' επιταγή της δημόσιας αρχής ή επ' ονόματί της ή σε εκτέλεση νόμου. Η ρύθμιση αυτή αναφέρεται σε ελεύθερους επαγγελματίες (εφόσον οι μισθωτοί όπως προελέχθη δεν είναι υποκείμενοι στο φόρο), οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες έναντι αποζημίωσης κατ' επιταγή δημόσιας αρχής. Εδώ εμπίπτουν οι ορκωτοί λογιστές, οι πραγματογνώμονες και γενικότερα ελεύθεροι επαγγελματίες, όταν διενεργούν πράξεις κατ' εντολή δημόσιας αρχής. Φυσικά θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να εξετάζεται κατά πόσο το πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές ενεργεί κατά τρόπο ανεξάρτητο.

Με στόχο εξάλλου την επίτευξη της φορολογικής ουδετερότητας και ενόψει του ότι ο ΦΠΑ συνιστά γενικό φόρο κατανάλωσης, η 6η Οδηγία εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών ορισμένες πράξεις. Η υπαγωγή ορισμένων από αυτές είναι δεσμευτική για τα κράτη-μέλη, ενώ άλλων επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών-μελών. Ειδικότερα, αντίστοιχα προς την αυτοπαράδοση, στο φόρο υπόκειται και η «ιδιοχρησιμοποίηση» υπηρεσιών (άρθ. 9 ΚΦΠΑ). Πρόκειται δηλ. για τη χρησιμοποίηση αγαθού της επιχείρησης για τις προσωπικές ανάγκες του υποκείμενου στο φόρο, ή του προσωπικού του ή γενικότερα για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου¹⁷.

Θα πρέπει όμως να υπογραμμίσουμε ότι η επιβολή αυτή του φόρου συνδέεται, όπως ρητά ορίζεται στην προαναφερθείσα διάταξη, αλλά και στην 6η οδηγία, με το δικαίωμα έκπτωσης. Συνεπώς δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή

¹⁶ Βλ. Εγκ. 4336/3162/10/10-7-87

¹⁷ Βλ. ΔΕΚ Αποφ. της 27/6/89, Υποθ. 50/88. ΔΕΚ Αποφ. της 25/5/93 Υποθ. 193/91.

φόρου στην ιδιωτική χρησιμοποίηση αγαθού που ανήκει σε επιχείρηση, όταν δεν υπάρχει δικαίωμα πλήρους ή μερικής έκπτωσης του ΦΠΑ.

Ορθά ως εκ τούτου κρίθηκε από το Δ.Ε.Κ ότι το άρθρο 6 παρ. 2, α της 6^{ης} οδηγίας, αποκλείει την επιβολή φόρου για την ιδιωτική χρήση αγαθού (μεταχειρισμένο αυτοκίνητο) από ιδιώτη που δεν υπόκειται σε φόρο (Δ.Ε.Κ απόφ. της 27/6/89 υπόθ. 50/88). Η απάντηση αυτή - συνέχισε το Δικαστήριο - δεν μεταβάλλεται ούτε στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο, αν δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει το ΦΠΑ για την παράδοση του αγαθού που απέκτησε, έχει ωστόσο τη δυνατότητα να εκπέσει το φόρο προστιθέμενης αξίας για την παροχή υπηρεσιών ή τις παραδόσεις αγαθών που ζήτησε και έλαβε από άλλους υποκείμενους σε φόρο για τη συντήρηση και εκμετάλλευση του αγαθού.

Σε άλλη του μεταγενέστερη απόφαση το Δικαστήριο έκρινε ότι η παραπάνω διάταξη απαγορεύει τη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσης αγαθού που ανήκει σε επιχείρηση, κατά την παράδοση του οποίου το υποκείμενο του φόρου έχει εκπέσει το φόρο κύκλου εργασιών (κάνοντας έτσι χρήση του δικαιώματος έκπτωσης). Αυτό συμβαίνει καθόσον η χρήση για την οποία γίνεται λόγος συμπεριλαμβάνει την, από πλευράς τρίτων, παροχή υπηρεσιών για τη συντήρηση ή και την εκμετάλλευση του αγαθού χωρίς να δύναται το υποκείμενο του φόρου να εκπέσει το φόρο, που κατέβαλε στα προηγούμενα στάδια¹⁸

Το ίδιο ισχύει και για τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών του ατόμου σε δραστηριότητα που απαλλάσσεται από το φόρο. Και η πράξη αυτή υπόκειται στο φόρο.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΠΑ, για την επιβολή του φόρου απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, όπως καθορίστηκαν οι έννοιες αυτές παραπάνω, να πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, β) οι πράξεις αυτές να πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, και γ) τις πράξεις αυ-

¹⁸ ΔΕΚ Αποφ. 25/5/93, Υπόθ. 193/91

τές να διενεργεί πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και μάλιστα στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Συνεπώς δεν υπόκεινται στο φόρο πράξεις που δεν διενεργούνται έναντι συγκεκριμένης αντιπαροχής, με την έννοια ότι η φορολογητέα πράξη πρέπει να παρέχεται σε συγκεκριμένο αποδέκτη και ο τελευταίος να καταβάλλει τη συμφωνηθείσα τιμή. Για το λόγο αυτό δεν υπόκεινται στο φόρο πράξεις όπως η εκτέλεση μουσικών έργων σε δημόσιο δρόμο από πλανόδιο μουσικό, καθόσον ναι μεν με τις πράξεις αυτές επιδιώκει την απόκτηση εσόδων, όμως η πράξη αυτή δεν απευθύνεται σε συγκεκριμένα πρόσωπα και φυσικά δεν καταβάλλεται συγκεκριμένο συμφωνημένο τίμημα. (ΔΕΚ αποφ. 3/3/94, υποθ. 16/93).

Εξάλλου οι πράξεις αυτές υπόκεινται στο φόρο όταν διενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο που στη συγκεκριμένη περίπτωση δρα υπό την ιδιότητά του αυτή. Ενόψει αυτού το ΔΕΚ έκρινε ότι οι παροχές της Cooperative Aardappelenbewaarpplate στα μέλη της, που συνίστατο στη φύλαξη των γεωργικών προϊόντων των μελών της, έναντι ετήσιας «αντιπαροχής» δεν συνιστούσαν φορολογητέες παροχές υπηρεσιών. Το Δικαστήριο οδηγήθηκε στην απόφαση αυτή ενόψει του ότι αφενός μεν η Κοινοπραξία αυτή δεν ασκούσε οικονομική δραστηριότητα που θα την καθιστούσε υποκείμενη στο φόρο, και αφετέρου δεν υπήρχε άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής. Σε σχέση με το τελευταίο το ΔΕΚ τόνισε ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος για άμεσο σύνδεσμο μεταξύ παροχής και αντιπαροχής όταν η δεύτερη συνίσταται στη μείωση της αξίας των μεριδίων των μελών. (ΔΕΚ απόφ. της 5/2/81 υπόθ. 154/80).

Για τον ίδιο λόγο το ΔΕΚ έκρινε ότι η άσκηση από το Apple and Pear Development Council των αρμοδιοτήτων του που προβλέπονταν στο καταστατικό του, δεν συνιστά φορολογητέα πράξη. Ειδικότερα το Συμβούλιο αυτό, που ήταν ΝΠΔΔ, παρείχε στους παραγωγούς ορισμένες υπηρεσίες (έρευνας αγοράς, πληροφορίες σε σχέση με τα ισχύοντα στην αλλοδαπή κ.λπ.). Οι παραγωγοί μέλη κατέβαλαν ετησίως ορισμένη εισφορά για την κάλυψη των αναγκών του νομικού αυτού προσώπου. Αναμφίβολα η έρευνα

της αγοράς, οι πληροφορίες και η προβολή των αγαθών συνιστούν άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και ειδικότερα παροχή υπηρεσιών. Για την υποβολή όμως στο φόρο της παροχής υπηρεσιών απαιτείται η διενέργειά τους έναντι αντιπαροχής η οποία θα συνδέεται άμεσα με την παροχή. Στην προκειμένη περίπτωση όμως η «αντιπαροχή» συνιστούσε απλώς τη συνεισφορά των μελών προς το νομικό αυτό πρόσωπο. Ορθά συνεπώς το ΔΕΚ έκρινε ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν υφίσταται φορολογητέα παροχή υπηρεσιών¹⁹.

2) Εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες

Πέραν της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που διενεργούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο το φόρο στο εσωτερικό της χώρας, στο ΦΠΑ υπόκεινται και οι εισαγωγές αγαθών.

Εισαγωγή του αγαθού. Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΠΑ, θεωρείται η είσοδος του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας από τρίτη χώρα²⁰. Ως εσωτερικό δε της χώρας σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2, λογίζεται η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους.

Όπως γίνεται φανερό από τη διατύπωση, σε αντίθεση με τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, το γενεσιουργό γεγονός του φόρου συνίσταται στην είσοδο του αγαθού στο έδαφος κράτους-μέλους. Έτσι, η ύπαρξη ή όχι συναλλαγής ή η διενέργειά της εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας δεν είχε ούτε έχει οποιαδήποτε σημασία. Συνεπώς υπόκεινται στο ΦΠΑ τα αγαθά που εισάγονται (εφόσον βέβαια δεν προβλέπεται η απαλλαγή τους σύμφωνα με άλλες διατάξεις) ανεξαρτήτως του εάν η δικαιοπραξία συνεπεία της οποίας έγινε η εισαγωγή πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας.

Ενώ εξάλλου για την επιβολή φόρου στις πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας συναλλαγές απαιτείται να έχουν διενεργηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο ενεργούντα στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η

¹⁹ ΔΕΚ απόφ. της 8/3/1988 υπόθ. 102/86. Βλ. κ. την απόφαση της 20/6/1991, στην υπόθε. 60/90

²⁰ Ως εισαγωγή φορολογείται και η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 23 και 24 (πρώην 9 και 10) Συνθ. ΕΚ .

ύπαρξη του στοιχείου αυτού δεν απαιτείται για την επιβολή του φόρου στις εισαγωγές. Έτσι στο φόρο αυτό υπάγονται όχι μόνο οι εισαγωγές που διενεργούνται από υποκείμενους στο φόρο αλλά και εκείνες που διενεργούνται από ιδιώτες. Στην περίπτωση αυτή ο εισαγωγέας - ιδιώτης συνιστά συγχρόνως υποκείμενο και υπόχρεο του φόρου.

3) Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκειται και η «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού». Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ΚΦΠΑ, ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού» θεωρείται *η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος-μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.*

Η «ενδοκοινοτική απόκτηση», όπως γίνεται προφανές από τα παραπάνω, περιέχει τα κύρια στοιχεία της «παράδοσης αγαθού» (απόκτηση εξουσίας διαθέσεως επί του πράγματος - ενσώματου κινητού), διαφοροποιείται δε στο γεγονός ότι η μεν δεύτερη λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της χώρας, ενώ η πρώτη προϋποθέτει την αποστολή ή μεταφορά από ένα κράτος-μέλος σε άλλο (ενδοκοινοτική συναλλαγή).

Προς «ενδοκοινοτική απόκτηση» εξομοιώνει η οδηγία και τη χρησιμοποίηση από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησης του αγαθού που αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή άλλο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα κράτος-μέλος στο οποίο είχε παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί ή εισαχθεί, σε άλλο κράτος-μέλος.

Η αντίστοιχη ρύθμιση του άρθρου 12 παρ. 1 Κ.ΦΠΑ, είναι διατυπωμένη κατά τρόπο ορθότερο, καταλαμβάνει δε τις παραλαβές αγαθών από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος-μέλος καθ' οιονδήποτε τρόπο (αγορά, εισαγωγή, παραγωγή κ.λπ.) Εξάλλου ο έλληνας νομοθέτης αντιμετωπίζει ως ενδοκοινοτική απόκτηση και την παραλαβή αγαθών από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από

άλλο κράτος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό, αλλά και τη μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος -μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατ' ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθ. 7. Πρέπει εδώ να επισημανθεί ότι η περίπτωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης ως υποκείμενης στο φόρο πράξης εφαρμόζεται στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώσ του ΦΠΑ, υπό δε το οριστικό καθεστώς οι πράξεις αυτές θα φορολογούνται ως παραδόσεις αγαθών στη χώρα που θα αποκτάται η εξουσία διαθέσεως επί του αγαθού, δηλ. τη χώρα προέλευσης .

Ειδικότερα, ενόψει των προβλημάτων και αντιρρήσεων που ανεφάνησαν κατά την έγκριση της οδηγίας 911680/ΕΚ, κρίθηκε σκόπιμο να προβλεφθεί για ένα περιορισμένο χρονικό διάστημα ένα μεταβατικό στάδιο, κατά το οποίο θα ισχύουν διατάξεις που θα διευκολύνουν τη μετάβαση στο οριστικό καθεστώς της φορολογίας στη χώρα προέλευσης. Η λύση που δόθηκε ήταν η πρόβλεψη ως ξεχωριστού αντικειμένου της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», η οποία θα υπόκειται σε διαφορετικές ρυθμίσεις. Για να τονίσει δε την προσωρινότητα της ρύθμισης ο κοινοτικός νομοθέτης δεν ενέταξε την περίπτωση αυτή στις απαριθμούμενες στο άρθρο 2 της Οδηγίας πράξεις, αλλά σε ξεχωριστή διάταξη, άρθρο 28α, που εντάσσεται στο τμήμα των μεταβατικών διατάξεων της Οδηγίας, υπό τον τίτλο «μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών-μελών».

Το καθεστώς αυτό, σύμφωνα με το Προοίμιο και το άρθρο 28β' θα εφαρμόζοτο μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1996, οπότε και θα ίσχυε το οριστικό καθεστώς, εκτός εάν δεν έχουν ληφθεί οι σχετικές αποφάσεις για το οριστικό καθεστώς από το Συμβούλιο, οπότε θα παραταθεί η ισχύς του αυτομάτως. Σημειώνεται ότι το καθεστώς αυτό εξακολουθεί να ισχύει μέχρι σήμερα, λόγω αδυναμίας των κρατών να καταλήξουν σε κοινά αποδεκτή λύση για το οριστικό καθεστώς, χωρίς να προβλέπεται πλέον ρητή χρονολογία κατάργησής του.

4) Τόπος των φορολογητέων πράξεων

A) Τόπος παράδοσης αγαθών

Ο τόπος παράδοσης αγαθών θεωρείται ότι βρίσκεται:

- στον τόπο όπου βρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη (περίπτωση κατά την οποία το αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται). Η ρύθμιση αυτή αφορά τις εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- στον τόπο όπου βρίσκεται το αγαθό τη στιγμή της παράδοσης (περίπτωση κατά την οποία το αγαθό δεν αποστέλλεται ή μεταφέρεται).
- Εάν μεταξύ αγοραστή και πωλητή του αγαθού έχει συμφωνηθεί η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση του αγαθού αυτού ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος στον οποίο γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

B) Τόπος παροχής υπηρεσιών

Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του. Εντούτοις :

- ο τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο·
- ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις·
- ο τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, ή ακόμα πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες

που αφορούν ενσώματα κινητά αγαθά είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές·

- ο τόπος παροχής υπηρεσιών μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών - εξαιρέσει όλων των μεταφορικών μέσων, είναι ο τόπος της χρησιμοποίησεως αυτής·
- ο τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του : εκχώρηση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, δικηγόρους, λογιστές, τραπεζικές, χρηματοδοτικές και ασφαλιστικές εργασίες.

Χαρακτηριστική είναι η υπόθεση C-68/2003 όπου το ΔΕΚ κατόπιν προδικαστικής αραπομπής προέβη σε ερμηνεία της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και έκρινε ορθή την επιβολή ΦΠΑ σε παρέχοντα υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως σε αγοραπωλησία μεταχειρισμένων σκαφών αναψυχής διότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων είναι ο τόπος όπου εκτελούνται οι πράξεις διαμεσολαβήσεως. Κατ'εξίρεση, όταν ο λήπτης της υπηρεσίας έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου στο οποίο εκτελούνται οι πράξεις αυτές, τότε ως τόπος παροχής υπηρεσίας θεωρείται ότι ευρίσκεται στο κράτος μέλος που χορήγησε στον αποδέκτη της υπηρεσίας αριθμό μητρώου ΦΠΑ. Αντικείμενο της παρεχόμενης υπηρεσίας διαμεσολαβήσεως ήταν πράξη μη υποκείμενη σε ΦΠΑ.

Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα Κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν

- τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος κείται στο εσωτερικό της χώρας, ως κείμενον εκτός της Κοινότητας, όταν η πραγματική

χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας

- τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος κείται εκτός της Κοινότητας, ως κείμενον στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας

Γ) ΒΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα του συστήματος του ΦΠΑ ρυθμίζεται 713 στο άρθρο 19 του Κ.ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου. Ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου είναι τεράστιας σημασίας, αφού αποτελεί ένα από τους καθοριστικούς παράγοντες για το ύψος της φορολογικής οφειλής, ενώ συγχρόνως συνιστά τη βάση για την εισφορά των κρατών-μελών στους ίδιους πόρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, η οποία μάλιστα αποτελεί, το σημαντικότερο πόρο της Κοινότητας.

Στο άρθρο 19 παρ. 1 τίθεται ο κανόνας: Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως *φορολογητέα αξία* λαμβάνεται η *αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει* ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα μ' αυτή²¹. Συνεπώς όπως κατ' επανάληψη έχει τονίσει το ΔΕΚ, ο φόρος επιβάλλεται επί της πραγματικής και όχι της τεκμαρτής αξίας του αγαθού ή της υπηρεσίας²².

Κατ' εξαίρεση μόνο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα αξία, το κόστος ή η «κανονική αξία» του πράγματος ή της υπηρεσίας. Το τελευταίο

²¹ Έτσι στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται οι φόροι, οι δασμοί, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης, προμήθειας κλπ. Για την βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση αγοραπωλησίας με πιστωτική κάρτα, βλ ΔΕΚ 25/5/93, υποθ. 18/92. Αντίθετα στη βάση δεν περιλαμβάνονται οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή έκπτωσης, οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος που χορηγούνται στον αγοραστή κλπ. Για τα σοβαρά ζητήματα που γεννώνται σε σχέση με τη βάση επιβολής του φόρου βλ. μ.α. ΔΕΚ Αποφ. της 27.3.90 Υποθ. 126/88 (για τις εκπτώσεις υπό μορφή κουπονιών), ΔΕΚ Αποφ. της 1/7/82, Υποθ. 222/81 (για τους τόκους υπερημερίας) και ΔΕΚ Αποφ. της 27-10-93, Υποθ. 281191 (για τους οφειλόμενους λόγω αναβολής της καταβολής του τιμήματος τόκους). ΔΕΚ Αποφ. 10/7/85 Υποθ. 16 και 17/84 (για τη φορολόγηση των αυτοκινήτων) κλπ. Βλ. σχετικά και τη Γνωμοδότηση ΝΣΚ 33/91, Διοικ. Προ Αθ. 2229/91 (για τα έξοδα συσκευασίας).

²² Βλ. ΔΕΚ αποφ. 5/2/81, ΔΕΚ απόφ. 12/4/84, αλλά και ΔΕΚ απόφ. 15/5/2001, υπόθ.34/99, ΔΕΚ απόφ. της 29/5/2001, υπόθ. 80/99

ισχύει κυρίως σε περίπτωση αυτοπαράδοσης ή ιδιόχρησης ή της αντιπαροχής σε είδος. Και είναι χαρακτηριστικό ότι το ΔΕΚ έκρινε ότι δεν καλύπτεται από το άρθ. 27 η λήψη μέτρων, προκειμένου να αντιμετωπισθεί η περίπτωση φοροαποφυγής, η οποία αφορά συναλλαγές μεταξύ συγγενών, με την πρόβλεψη ως κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου το ύψος των εξόδων, εάν η συμφωνηθείσα αντιπαροχή είναι κατώτερη από τα κρατούντα στην αγορά, αλλά κατώτερη από την κατώτατη βάση επιβολής του φόρου. (ΔΕΚ απόφ. 29/5/97, υπόθ. 63/96).

Ενόψει της πάγιας αυτής νομολογίας πρέπει να γίνει δεκτό ότι ρυθμίσεις που οδηγούν σε αντικειμενικοποίηση της επιβολής του φόρου αυτού, όπως οι διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 2753/99, περί συναφείας, δεν συμβιβάζονται με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, έστω και εάν η υπαγωγή στο νόμο εμφανίζεται ως προαιρετική.

Εξάλλου αξίζει να σημειωθεί ότι το ΔΕΚ στην υπόθ. 281/91, ύστερα από αίτηση του Ολλανδικού Hoge Raad για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δέχθηκε, ερμηνεύοντας το άρθρο 11 μέρος Α παράγραφος 1 στοιχείο α της 6ης οδηγίας ΦΠΑ, ότι οι τόκοι που καταβάλλει ο πελάτης, στην περίπτωση που ο παρέχων αγαθά ή υπηρεσίες του επιτρέπει να αναβάλλει την καταβολή του τιμήματος μόνο μέχρι την παράδοση, δεν συνιστούν αντάλλαγμα για την χορήγηση πιστώσεως, αλλά αποτελούν στοιχείο της αντιπαροχής για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Συνεπώς, εντάσσονται στη φορολογητέα αξία και μαζί με το κυρίως τίμημα αποτελούν τη βάση επιβολής του φόρου. Αντίθετα στην περίπτωση των τόκων υπερημερίας, αυτοί καταβάλλονται υποχρεωτικά κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου δεν συνιστούν εκούσια αντιπαροχή, αλλά αποζημίωση λόγω της μη καταβολής των οφειλομένων σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα²³.

Ενδιαφέρουσα είναι η απόφ. της 15/7/2004 του ίδιου Δικαστηρίου σχετικά με το κατά πόσο οι *επιδοτήσεις* εντάσσονται στη βάση επιβολής του φόρου. Το ΔΕΚ τόνισε ότι η επιδότηση εντάσσεται στη βάση επιβολής μόνο όταν καταβάλλεται στον επιχειρηματία προκειμένου να παραδώσει συγκεκριμένο αγαθό ή να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να

²³ Βλ. όμως την ΣτΕ 2881/96.

εξετάζεται κατά όσο οι αγοραστές του αγαθού ή οι αποδέκτες της υπηρεσίας ωφελούνται από την χορηγηθείσα στον επιχειρηματία επιδότηση.

Από τα προαναφερθέντα καθίσταται προφανές ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο τίμημα αποτελεί καταρχήν τη βάση πάνω στην οποία υπολογίζεται ο φόρος, εκτός εάν κριθεί εικονικό ή ανακριβές με συνέπεια τον τεκμαρτό προσδιορισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ με βάση την «κανονική τιμή»²⁴ των αγαθών ή υπηρεσιών. Η βασική αυτή επιλογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ δημιουργεί στο έλληνα νομοθέτη σοβαρά νομικά ζητήματα σε σχέση με την επιβολή του φόρου αυτού στις νεόδμητες οικοδομές, ενόψει του συστήματος των αντικειμενικών αξιών που εφαρμόζει στο ΦΜΑ. Το θέμα αυτό μπορεί να επιλυθεί με την πρόβλεψη ως καταρχήν φορολογητέας αξίας της τιμής που αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης, με την πρόβλεψη, ότι υπό προϋποθέσεις θα εφαρμόζεται τεκμαρτώσ προσδιοριζόμενη αξία, γεγονός για το οποίο η χώρα μας θα μπορούσε να επικαλεσθεί την διάταξη του άρθ. 27 παρ. 1 της οδηγίας που προβλέπει τη λήψη μέτρων προς αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Εξάλλου, σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη της Οδηγίας και του αρθ. 19 ΚΦΠΑ στη φορολογητέα αξία εντάσσονται και τα παρεπόμενα έξοδα, οι φόροι, οι δασμοί, τα δικαιώματα, οι εισφορές και τα τέλη με εξαίρεση τον ίδιο το ΦΠΑ. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται συνεπώς και τα παρεπόμενα έξοδα. Η οδηγία αναφέρει ενδεικτικά (« ... όπως ...») τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης και τα έξοδα προμήθειας με τα οποία επιβαρύνεται ο αγοραστής ή ο λήπτης της παροχής.

Θα πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι έγινε δεκτό από το, ΔΕΚ ότι, ενώ καταρχήν στη φορολογητέα αξία εντάσσονται και τα έξοδα συσκευασίας, ακόμα και εάν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, εφόσον όμως πρόκειται για αγαθά που διατίθενται σε συσκευασία, η οποία επιστρέφεται, τότε μειώνεται η φορολογητέα αξία κατά την αξία των ειδών συσκευασίας, οπότε είναι δυνατόν να μην αναγραφεί φόρος για την αξία της συσκευασίας τόσο για την

²⁴ Την τιμή δηλ. που υπό φυσιολογικές συνθήκες θα κατεβάλετο για την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας.

παράδοση όσο και κατά την επιστροφή, εφόσον η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση²⁵.

Αντίθετα στη βάση της φορολογίας δεν εντάσσονται οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή έκπτωσης για προκαταβολική πληρωμή και οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος που χορηγούνται στον αγοραστή ή το λήπτη κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πράξης.

Ερμηνεύοντας τη διάταξη αυτή το ΔΕΚ έκρινε ότι η έκφραση «οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος, που χορηγούνται στον αγοραστή ...» καλύπτει εννοιολογικά τη διαφορά μεταξύ της κανονικής τιμής λιανικής πώλησης των πωλουμένων προϊόντων και του χρηματικού ποσού που εισπράττει πράγματι ο λιανοπωλητής για τα προϊόντα αυτά, οσάκις αυτός λαμβάνει από τον πελάτη ένα κουπόνι που είχε δοθεί στον πελάτη από τον λιανοπωλητή κατά την πραγματοποίηση προγενέστερης αγοράς στην κανονική τιμή λιανικής πώλησης.

Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε ότι το κουπόνι έχει μια «ονομαστική αξία», δεν αποκτάται όμως από τον αγοραστή εξ επαχθούς αιτίας και απλώς συνιστά έγγραφο στο οποίο ενσωματώνεται η υποχρέωση του πωλητή να παράσχει στον κομιστή μια έκπτωση κατά την αγορά ενός προϊόντος²⁶.

Βάση επιβολής του φόρου στην εισαγωγή. Τέλος, στην *εισαγωγή αγαθών*, δηλαδή στις περιπτώσεις που εισέρχεται ένα αγαθό στο έδαφος κράτους-μέλους από τρίτη χώρα, η *φορολογητέα αξία* διαμορφώνεται από τη *δασμολογητέα αξία* των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις (άρθρο 16 παρ. 1 περ. α). Σημειώνεται ότι ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας²⁷, ως δασμολογητέα αξία ορίζει, καταρχήν τουλάχιστον, τη συναλλακτική αξία, δηλ. την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή και μόνο υπό προϋποθέσεις καταφεύγει σε άλλες μεθόδους τεκμαρτού προσδιορισμού σύμφωνα με τα άρθρα 29, 30.

²⁵ Βλ. κ. ΣτΕ 4699/95, Δ. Πρ. Αθ. 2229/91.

²⁶ ΔΕΚ απόφ. της 27/390 υπόθ. 126/88, Βλ. κ. απόφ. 24/10/96, υπόθ. 317/94.

²⁷ Κανονισμός του Συμβουλίου 2913/92

Δ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Με τον ν. 2093/92, οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας μειώθηκαν από τρεις σε δύο: ο κανονικός 18% και ο μειωμένος 8%,^{28, 29} που επιβάλλεται κυρίως σε είδη πρώτης ανάγκης.

Σήμερα, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ 1 του Κ.ΦΠΑ, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε 19% στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες ο συντελεστής του φόρου είναι 9%³⁰. Συνεπώς θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσο η φορολογητέα πράξη εντάσσεται στο παράρτημα αυτό. Εάν η απάντηση είναι αρνητική, τότε εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής. Σημειώνεται ότι προβλέπεται συντελεστής 4, 5% για τις εφημερίδες, τα βιβλία, τις θεατρικές παραστάσεις κλπ. Τέλος προβλέπεται η εφαρμογή μειωμένων κατά 30 % συντελεστών του φόρου, όταν πρόκειται για αγαθά που πωλούνται με προορισμό, εισάγονται ή βρίσκονται στα Δωδεκάνησα, νησιά του Αν. Αιγαίου, τις Β. Σποράδες και τη Σκύρο, τη Θάσο. Κατά την εξαγωγή και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών εφαρμόζεται «μηδενικός συντελεστής», προκειμένου να καταστεί δυνατή, πέραν της απαλλαγής, και η επιστροφή του φόρου που επιβάρυνε τα εξαγόμενα αγαθά κατά τα προηγούμενα στάδια, έτσι ώστε τα αγαθά να εξαχθούν στις τρίτες χώρες απαλλαγμένα από το φόρο ..

Ε) ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ συνιστά, όπως ήδη αναφέρθηκε, γενικό φόρο κατανάλωσης, που πλήττει στο σύνολό τους τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός των ρητά εξαιρουμένων. Ειδικότερα για συγκεκριμένους κοινωνικούς, οικονομικούς, πολιτικούς κλπ. λόγους, η 6η Οδηγία, και στη συνέχεια οι εθνικές νομοθεσίες προέβλεψαν

²⁸ Με τη ρύθμιση αυτή η νομοθεσία μας προσαρμόστηκε στην Οδηγία 92/72/ΕΚ, που προέβλεπε ότι ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%, ενώ ο μειωμένος δεν θα είναι μικρότερος του 5%.

²⁹ Αξίζει να σημειωθεί ότι προ του 1992 προβλέπονταν και τρίτος συντελεστής 36% που επιβάρυνε κυρίως πολυτελή αγαθά

³⁰ Παρά το γεγονός ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπόκεινται στο μειωμένο συντελεστή, δεν λείπουν τα σχετικά ζητήματα όπως εκείνο που έκρινε η απόφαση 1313/91 του Διοικ. Εφετείου Αθηνών σε σχέση με τις υπηρεσίες πραγματοποιώμων.

σειρά απαλλαγών³¹. Πρέπει να επισημανθεί ότι η 2η Οδηγία προέβλεπε, βασικά, την απαλλαγή των εξαγωγών ενώ παρέχονταν στα κράτη η δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων εισαγωγών καθώς και άλλων φορολογητέων πράξεων, που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας (άρθρ. 10 παρ. 1, 2, 3), μετά από διαδικασία που θεσπιζόταν στο άρθρο 16. Η ανάγκη όμως ύπαρξης φορολογικής βάσης καθορισμένης κατά τρόπο ομοιόμορφο, ενόψει και της συνεισφοράς των κρατών στους ίδιους πόρους, με κριτήριο τη φορολογική βάση, κατέστησε επιτακτική τη σημαντική μείωση των διαφορών. Για το λόγο αυτό η 6η Οδηγία περιέχει αρκετά λεπτομερειακές ρυθμίσεις σε σχέση με τις απαλλαγές (άρθρα 13-16), αν και παρέχει - με μεταβατικές διατάξεις (άρθρ. 28) - τη δυνατότητα παρεκκλίσεων, έτσι ώστε είτε να συνεχίζουν να απαλλάσσονται πράξεις που κατά τις ρυθμίσεις της Οδηγίας είναι φορολογητέες ή και το αντίθετο, να εξακολουθούν δηλ. να φορολογούνται πράξεις που σύμφωνα με τις νέες ρυθμίσεις θα απαλλάσσονταν από το φόρο.

Εξάλλου θα πρέπει να σημειωθεί ότι η 6η Οδηγία και φυσικά ο Κ.ΦΠΑ, διακρίνουν μεταξύ απαλλαγών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και απαλλαγών που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Στην πρώτη περίπτωση η πράξη (κυρίως οι εξαγωγές αγαθών) απαλλάσσεται από το φόρο, ο υποκείμενος στο φόρο όμως έχει δικαίωμα να εκπέσει τους ήδη καταβληθέντες φόρους. Η έκπτωση αυτή του φόρου δημιουργεί πιστωτικό υπόλοιπο. Με την απαλλαγή σε συνδυασμό με το δικαίωμα έκπτωσης των ήδη καταβληθέντων φόρων επιτυγχάνεται η πλήρης απαλλαγή από το φόρο των αγαθών, που καλύπτονται από τις σχετικές ρυθμίσεις. Στη δεύτερη περίπτωση αντίθετα, η παροχή υπηρεσιών (κυρίως από το δημόσιο, τα ΝΠΔΔ, νοσοκομεία κ.λπ.) δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ο παρέχων όμως τις υπηρεσίες δεν δικαιούται να εκπέσει τους καταβληθέντες σε προηγούμενα στάδια φόρους, για την αγορά των αγαθών, τα οποία είναι αναγκαία για την παροχή υπηρεσιών.

³¹ Οι διατάξεις περί απαλλαγών έχουν απασχολήσει κατ' επανάληψη το ΔΕΚ. Βλ. αναλυτικά Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σ. 363 επ., Κ. Φινοκαλιώτη, ΦΠΑ ... , σ. 376 επ. και τις εκεί παραπομπές στη νομολογία.

Πρόσφατη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (αριθμ.Γνωμ.101/2006 ΝΣΚ) η οποία είναι σύμφωνη με την σχετική νομολογία του ΔΕΚ αναφέρει επί λέξει:«1.- *Η Απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας (εφεξής φ.π.α.) των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης εντάσσεται στην εξυπηρέτηση και την υλοποίηση των κοινών Ευρωπαϊκών αρχών της προστασίας και της ζωής του ανθρώπου.*

2.- Από τις παρατιθέμενες ανωτέρω διατάξεις της έκτης οδηγίας η διάταξη με το στοιχ. Β' απαλλάσσει το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχονται εντός νοσοκομειακού ιδρύματος, ενώ η διάταξη με το στοιχ. Γ' απαλλάσσει τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στην οικία του ασθενούς, όσο και στην οικία του φορέα παροχής υπηρεσιών ή σε άλλο τόπο «στο πλαίσιο ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο Κράτος Μέλος» (ΔΕΚ 10/9/2002, C-141/200).

3.- Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμποδίζει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από την άποψη της επιβολής του φ.π.α., επιχειρήσεις που ενεργούν τις ίδιες πράξεις είτε ως φυσικά είτε ως νομικά πρόσωπα (ΔΕΚ 7/9/1999, C-216/97). Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι και η απαλλαγή της περιπτ. Γ' της ίδιας παραγ' ραφου των ιατρικών υπηρεσιών δεν επιφυλάσσεται μόνο υπέρ των φυσικών προσώπων φορέων των υπηρεσιών αυτών, αλλά και υπέρ νομικών προσώπων, αρκεί οι υπηρεσίες να παρέχονται από πρόσωπα που κατέχουν τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα (ΔΕΚ 10/9/2002, C-141/2000).

4.- Σχετικά με τις παροχές της παραγρ. 1, στοιχ. Γ' της έκτης οδηγίας παρατηρείται ότι με τη διάταξη αυτή παρέχεται η ευχέρεια στα κράτη μέλη να καθορίζουν αυτά τα ιατρικά επαγγέλματα, τον τρόπο και τους φορείς ασκήσεώς τους. Όπως επισημαίνεται στην υπ' αριθμ. Πρωτ. 1137236/6512/2090/A0014 ΠΟΛ 1334, για τη νόμιμη λειτουργία των φορέων αυτών προβλέπεται χορήγηση ή κατοχή άδειας που εκδίδεται από την Δ/νση

Πρωτοβάθμιας Φροντίδας του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας και, επιπροσθέτως από τη δήλωση έναρξης εργασιών και την τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

5. – Για να συμπληρωθούν, εντούτοις, οι απαραίτητες για την απάντηση στο ως άνω ερώτημα ερμηνευτικές παρατηρήσεις επί των ανωτέρω διατάξεων, πρέπει να διευκρινιστεί η έννοια του όρου «ιατρική περίθαλψη» που, όπως προεξετέθη, πρέπει να παρέχεται από πρόσωπο 9νομικό ή φυσικό) στο οποίο κατά την εθνική νομοθεσία παρέχεται η άδεια με ειδική διοικητική πράξη.

Έχει κριθεί από το ΔΕΚ (Αποφ. 14/9/2000, C-384/98, 0/9/2002, C-141/2000, 23/2/88, C-353/85) ότι η έννοια του όρου «Παροχές ιατρικής περίθαλψης» δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει ιατρικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται με σκοπό διαφορετικό από εκείνο της διάγνωσης, της περίθαλψης και, στο μέτρο του δυνατού, της θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας. Επομένως, η διάγνωση (ιατρική εξέταση, εργαστηριακές εξετάσεις κλπ.) είτε αυτή γίνεται με αφορμή την εκδήλωση ασθένειας ή ανωμαλίας της υγείας, είτε χωρίς τέτοια εκδήλωση, προληπτικά θεωρείται ιατρική επέμβαση, απαλλασσόμενη από τον φ.π.α., όταν πραγματοποιείται με σκοπό θεραπευτικό. Έτσι έχει κριθεί από το ΔΕΚ (Αποφ. 14/9/200, C-384/98) ότι δεν απαλλάσσονται από τον φ.π.α. οι ιατρικές πράξεις βιολογικών αναλύσεων που αποσκοπούν στην απόδειξη της γενετικής συγγένειας ατόμων. Αντίθετα, με την απόφαση της 20^{ης}/11/2003 C-307/2001. του ΔΕΚ κρίθηκε ότι διάγνωση για την εξακρίβωση ασθένειας θεωρείται ιατρική παρέμβαση απαλλασσόμενη από τον φ.π.α. είτε αποσκοπεί στη θεραπεία του ιδίου του εξεταζομένου, που εν τέλει και αυτή εξυπηρετείται, είτε αποσκοπεί στην προστασία της υγείας του κοινωνικού συνόλου.

Περαιτέρω, η περίθαλψη (χειρουργική επέμβαση, χορήγηση φαρμάκων κ.λπ.) απαλλάσσεται από τον φ.π.α. όταν αποσκοπεί στη θεραπεία νόσου ή στο μετριασμό και στην απάλειψη (στο μέτρο του δυνατού) των ανωμαλιών της υγείας. Πέραν πάσης αμφιβολίας επομένως έχει κριθεί από το ΔΕΚ ότι όχι όλες οι ιατρικές παρεμβάσεις απαλλάσσονται από τον φ.π.α., αλλά μόνον αυτές που έχουν θεραπευτικό υπό την ως άνω έννοια σκοπό. Άλλως, όταν δεν έχουν

τέτοιο σκοπό, και εξυπηρετούν απλώς το γενικό συμφέρον, ανήκουν στις υπηρεσίες γενικού συμφέροντος, μη απαλλασσόμενες από τον φ.π.α.

Ο θεραπευτικός σκοπός της ιατρικής παρέμβασης αποτελεί βασική προϋπόθεση της απαλλαγής. Δεν απαιτείται η ιατρική παρέμβαση να είναι επιτυχής, αλλά και δεν αρκεί να σκοπεί απλώς την βελτίωση της εμφάνισης, όταν αυτή παρίσταται ως αυτοσκοπός. Απαιτείται ο σκοπός της ιατρικής παρέμβασης να συνδέεται άμεσα με την αποκατάσταση της υγείας. Και ναι μεν ο θεραπευτικός σκοπός μιας ιατρικής παροχής δεν πρέπει να ερμηνεύεται ιδιαίτερα στενά (ΔΕΚ απόφ. Της 20/11/2003 και ΔΕΚ αποφ. Της 6/11/2003 υποθ. 45/2001) αλλά, σε κάθε περίπτωση, η ερμηνεία αυτή, πρέπει πάντοτε να χωρεί στα πλαίσια που διαγράφει ο σκοπός που εξυπηρετείται με την καθιέρωση των απαλλαγών, που είναι η προστασία της υγείας, και της ζωής των ανθρώπων 9η προτ. Εισαγγελέως στις υποθέσεις C-394/04, C-395/04). Επομένως, όταν η βελτίωση της εμφάνισης δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά το συγκεκριμένο αισθητικό πρόβλημα, ενόψει των συνθηκών εκάστης συγκεκριμένης περίπτωσης (ηλικία, φύλο, βαθμός του προβλήματος, αιτία, ψυχολογικοί και κοινωνικοί παράγοντες κ.λπ.), εμφανίζεται να αναιρεί την γενική κατάσταση της υγείας του, δεν κρίνεται συμβατό με τις ερμηνευόμενες διατάξεις να αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής τους.»

Οι προβλεπόμενες στο νόμο απαλλαγές εντάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

α) *Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας*, που υποδιαιρούνται περαιτέρω σε απαλλαγές δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος (νοσοκομειακή περίθαλψη, παραδόσεις αίματος, υπηρεσίες των ΕΛΤΑ, παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, ιατρούς οδοντιάτρους, ψυχολόγους κλπ) και στις λοιπές απαλλαγές, όπου εντάσσονται κυρίως οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες αλλά και η παροχή επενδυτικών υπηρεσιών.(άρθρο 22 του ΚΦΠΑ).

β) *Απαλλαγές κατά την εισαγωγή*: Εδώ εντάσσονται εισαγωγές αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται και στο εσωτερικό της χώρας, οι εισαγω-

γές που διενεργούνται στα πλαίσια των διπλωματικών σχέσεων, η επανεισαγωγή αγαθών στην κατάσταση που είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια, εισαγωγές αγαθών που τίθενται υπό καθεστώς διαμετακόμισης κλπ (άρθρο 23 του ΚΦΠΑ).

γ) *Απαλλαγές κατά την εξαγωγή*, που καλύπτουν το σύνολο των εξαγωγικών δραστηριοτήτων. Ως γνωστόν βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ είναι η επιβολή του φόρου κατά την εισαγωγή και η απαλλαγή των εξαγωγών (άρθρο 24 του ΚΦΠΑ), με στόχο την πλήρη αποφορολόγηση των εξαγόμενων αγαθών, έτσι ώστε αυτά να καθίστανται, κατά το δυνατό ανταγωνιστικά προς τα ομοειδή προς αυτά προϊόντα των άλλων χωρών. Ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες είναι πρόσφατες σχετικά αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες κρίθηκε ότι επί παροχής υπηρεσιών, η τυχόν εκπρόθεσμη έκδοση του τιμολογίου δεν στερεί εκείνο προς τον οποίον παρεσχέθη καν οι υπηρεσίες από το δικαίωμα επιστροφής του φόρου. (ΣΤΕ 401, 402/ 2004). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι εξαγωγικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ που συνεπάγεται την άμεση απαλλαγή των αγορών, δαπανών από το φόρο αυτό.

δ) *Απαλλαγές αναγόμενες στην διεθνή διακίνηση αγαθών* δηλ. απαλλαγές για αγαθά που τίθενται σε καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, όπως το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης κλπ (άρθρα 25 του ΚΦΠΑ).

ε) *Απαλλαγές στη διακίνηση αγαθών στην ενιαία αγορά*. Όπως ήδη αναφέρθηκε, σύμφωνα με το μεταβατικό σύστημα που ισχύει σήμερα, στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, απαλλάσσονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις και φορολογούνται οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, στη χώρα δηλ. της «εισαγωγής». Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καινούριων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται, αλλά και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας. (άρθ. 28 του ΚΦΠΑ). Απαλλάσσονταν εξάλλου και η παράδοση αγαθών από καταστήματα αφορολόγητων ειδών, στο μέτρο που οι ταξιδιώτες μετέβαιναν

σε άλλο κράτος-μέλος πριν την κατάργηση της πώλησης αφορολογήτων ειδών για ενδοκοινοτικές μετακινήσεις μετά την 30.06.1999.

στ) Τέλος τα άρθρα 26 και 27 προβλέπουν *απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών*, εκτός από εκείνες που προβλέπονται στο ν. 2960/2001 και ειδικές απαλλαγές (παράδοση και εισαγωγή αγαθών πλοίων και αεροσκαφών που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο) αντίστοιχα.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι θέματα φορολογικών απαλλαγών ρυθμίζουν και άλλες Οδηγίες της ΕΚ Ειδικότερα με την Οδηγία 69/169/ΕΟΚ, όπως έχει τροποποιηθεί με νεώτερες, προβλέπεται η απαλλαγή αγαθών μη εμπορικού χαρακτήρα που περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, εφόσον η αξία τους δεν υπερβαίνει ορισμένο ποσό, το οποίο αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα.

Απαλλαγές θεσπίστηκαν και στην Οδηγία 83/181/ΕΟΚ η οποία εξεδόθη σύμφωνα με σχετική πρόβλεψη του άρθρου 14 της 6ης Οδηγίας. Ειδικότερα απαλλάσσεται από το φόρο - υπό προϋποθέσεις - η οριστική εισαγωγή αγαθών, στα οποία παρέχεται τελωνειακή ατέλεια, ή θα παρεχόταν παρόμοια ατέλεια εάν εισάγονταν από χώρες εκτός ΕΟΚ (Προσωπικά είδη ή είδη που εισάγονται επί ευκαιρία γάμου, εφόσον ανήκουν σε πρόσωπα που μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους από χώρα εκτός της ΕΟΚ, σε κράτος-μέλος της Κοινότητας, προσωπικά είδη που αποκτώνται στα πλαίσια κληρονομικής διαδοχής κ.λπ.).

Εξάλλου απαλλαγές θεσπίστηκαν και με την 17η Οδηγία (85/362/ΕΟΚ). Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της Οδηγίας αυτής απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένα αγαθά που εισάγονται προσωρινά σε κράτος-μέλος της Κοινότητας για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους 24 μήνες, εφόσον για τα αγαθά αυτά παρέχεται τελωνειακή ατέλεια, εκτός αυτής του κοινού δασμολογίου, ή θα παρεχόταν, εάν επρόκειτο για εισαγωγές από χώρες εκτός της ΕΟΚ. Εάν δηλ. με βάση του Κανονισμού του Συμβουλίου (υπ. αριθμ. 3599/82/ΕΟΚ και 3/84/ΕΟΚ) προβλέπεται δασμολογική ατέλεια, τα αγαθά αυτά απαλλάσσονται και από το ΦΠΑ.

Τέλος με την Οδηγία 74/651/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, 733 χορηγήθηκαν φορολογικές ατέλειες κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα εντός της Κοινότητας.

Πρέπει να επισημανθεί ότι ζητήματα σε σχέση με την εφαρμογή των απαλλαγών έχουν απασχολήσει κατ' επανάληψη το ΔΕΚ, χωρίς βεβαίως να είναι δυνατή έστω και εν συντομία αναφορά τους στα πλαίσια της σύντομης αυτής παρουσίασης³²

ΣΤ) ΓΕΝΕΣΙΟΥΡΓΟΣ ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το άρθρο 10 παρ. 2 της 6ης Οδηγίας θέτει την αρχή ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών. Το άρθρο 16 του Κ.ΦΠΑ περιέχει όμοια διάταξη, η οποία μάλιστα εξειδικεύει το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθού: Το εδ. γ, της παρ. 1 του άρθ. 16 προβλέπει ότι κατ' εξαίρεση της αρχής ότι η παράδοση αυτή συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά, εάν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση θεωρείται ως συντελεσθείσα κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής, εκτός αν ο προμηθευτής έχει αναλάβει την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται με την αποπεράτωση των εργασιών αυτών.

Εξάλλου κατ' εξαίρεση της αρχής ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο παράδοσης του αγαθού, η παρ. 2 του άρθ. 16 προβλέπει ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός: Ι) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου στις περιπτώσεις όπου κατά το Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης

³² 650. Βλ. σχ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Ο ΦΠΑ*, σ. 375, Ν. Σκλία, *Κοινот. Φορολ. Δίκαιο*, σ. 363.

των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή II) κατά το συμφωνηθέντα χρόνο καταβολής κάθε δόσης όταν η αντιπαροχή των υπηρεσιών καταβάλλεται τμηματικά, III) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, όταν η παράδοση συντελείται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής, IIII) σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, όταν εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο.

Σε περίπτωση παράδοσης ακινήτων, τέλος, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός είτε κατά το χρόνο υπογραφής του προσυμφώνου, εφόσον προβλέπεται ο όρος της αυτοσύμβασης του άρθρου 235 ΑΚ, εάν καταβλήθηκε στο σύνολό του το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου, είτε κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης πλειστηριασμού, είτε κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου και του σχετικού εργολαβικού, σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας επί αντιπαροχή, είτε κατά τη μεταγραφή, εφόσον δεν απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. (άρθ. 16 παρ. 3)

Σε σχέση με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την εισαγωγή, η 6η Οδηγία και το άρθ. 17 του Κ.ΦΠΑ θέτουν την αρχή, ότι στην περίπτωση αυτή η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησης της εισαγωγής του αγαθού. Στην παρ. 2 όμως προβλέπεται ότι σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο γένεσης των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων.

Ειδική ρύθμιση προβλέπει τέλος το άρθ. 17 παρ. 1 εδ. β, για τις εισαγωγές που τίθενται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης, σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, κ.λ.π. ή τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή διαμετακόμισης.

Ο έλληνας νομοθέτης υιοθετεί στην περίπτωση αυτή τον ετεροχρονισμό μεταξύ της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος και του απαιτητού του φόρου που συμπίπτει με την έξοδό τους από το ειδικό καθεστώς και την ελεύθερη κυκλοφορία τους στο

εσωτερικό της χώρας, που γίνεται με την αποδοχή του παραστατικού σε ανάλωση.

Z) ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου καθώς και το δικαίωμα στην επιστροφή 738 του ΦΠΑ ρυθμίζονται στα άρθρα 30 επ. του ΚΦΠΑ.

Με τις ρυθμίσεις για την έκπτωση και επιστροφή του φόρου εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ που αποτελεί την ειδοποιό διαφορά του φόρου σε σχέση με άλλες μορφές έμμεσων φόρων που έχουν τη μορφή φόρων επί του κύκλου εργασιών. Με το μηχανισμό αυτό της έκπτωσης και επιστροφής που προβλέπει το σύστημα του ΦΠΑ, υλοποιούνται επίσης οι δύο βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το φορολογικό αυτό σύστημα, δηλαδή αφενός η αρχή της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και αφετέρου η αρχή της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας, ενώ συγχρόνως μειώνονται οι κίνδυνοι για φοροδιαφυγή.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30, *ο υποκείμενος* στο ΦΠΑ *δικαιούται να εκπέσει* από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών τις οποίες ενεργεί (*φόρος εκροών*), το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε απ' αυτόν (*φόρος εισροών*). Ο υποκείμενος δηλ. στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το φόρο που επιβάρυνε όλες τις εισροές του (αγορές ή εισαγωγές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών, υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν κλπ.). Όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω, το δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται μόνο στον υποκείμενο, όχι όμως και στον υπόχρεο του φόρου.

Το σύστημα αυτό της έκπτωσης του φόρου αποκαλείται από τη δημοσιονομική επιστήμη ή σύστημα της «εμμέσου αφαιρέσεως», και η

υιοθέτησή του από την 6^η οδηγία δικαιολογείται από την ύπαρξη περισσότερων του ενός συντελεστών του φόρου αυτού.

Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της εν λόγω παραγράφου 1, βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο, είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγορασθεί ή έχουν εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Όπως τόνισε το ΔΕΚ, το δικαίωμα έκπτωσης πρέπει να ασκείται όταν συντρέχουν και οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη, δηλ. να έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών και ο υποκείμενος να έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο (ΔΕΚ υποθ. 152/2002, απόφ. της 29/412004).

Αντίθετα στο μέτρο που τα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί για φορολογητέες και απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά το μέρος που ο φόρος των εισροών αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις (Pro-rata)³³.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.4 του άρθ. 30 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες του υποκείμενου στο φόρο, όπως οι δεξιώσεις, και οι λοιπές δαπάνες φιλοξενίας, αγορά εισαγωγή οινοπνευματωδών ποτών που προορίζονται για μη φορολογητέες πράξεις, η αγορά αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων, μοτοσικλετών, σκαφών και αεροσκαφών αναψυχής, δαπάνες στέγασης, τροφής και μεταφοράς προσωπικού της επιχείρησης κλπ.

Τέλος στο άρθρο 34 του ΚΦΠΑ ορίζονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η επιστροφή του ΦΠΑ. Έτσι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο δημόσιο, δηλαδή χωρίς να οφείλεται, β) είναι αδύνατον να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, όπως συμβαίνει

³³ Βλ. σχ.λ. Δρυλλεράκη, *Η pro-rata έκπτωση του ΦΠΑ ...*, ΔΦΝ 50, 1417, Δ. Αλεξάνδρου, *Ο pro-rata προσδιορισμός ποσοστού στο ΦΠΑ*, ΔΦΝ 45,930. Για την έκπτωση pro-rata βλ. ΔΕΚ υποθ. 306/94, αποφ. της 15/2/96, ΔΕΚ υποθ. 98/98, απόφ. 8/6/2000, ΔΕΚ υποθ. 408/98, αποφ. της 22/2/2001, ΔΕΚ υποθ. 16/2000, αποφ. της 27/9/2001, Δ.Πρ.Αθ. 2174/98, 18552/95, ΔΕΦ ΑΘ 567/98, Δ.Πρ.Θεσ 2789/98.

στην περίπτωση που η επιχείρηση διακόπτει την δραστηριότητά της, γ) αφορά πράξεις κατά την εξαγωγή και εξομοιούμενες με αυτή και δ) αφορά σε αγαθά επένδυσης. Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η επιστροφή και οι προϋποθέσεις της σε υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.

Η) ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Εισαγωγικά. Ενόψει του γεγονότος ότι η ένταξη στο σύστημα του ΦΠΑ 744 προϋποθέτει άρτια λογιστική οργάνωση, η οποία δεν είναι δυνατό να απαιτηθεί από τις μικρές επιχειρήσεις και τους αγρότες, η έκτη Οδηγία προέβλεψε το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και των αγροτών (άρθρα 24 και 25 αντίστοιχα). Εξάλλου οι ιδιαιτερότητες που εμφανίζουν οι πράξεις που διενεργούν τα πρακτορεία ταξιδίων κατέστησαν αναγκαία την ύπαρξη ειδικού καθεστώτος (άρθρο 26 της 6ης Οδηγίας).

Ο έλληνας νομοθέτης «μετέφερε» σε εθνικό επίπεδο τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας με τις ρυθμίσεις των άρθρων 32-35 του ν. 1642/86, (ήδη άρθρα 39-47 του ΚΦΠΑ), ενώ προσέθεσε ειδικές ρυθμίσεις α) για το ειδικό καθεστώς των καπνοβιομηχανικών προϊόντων και β) για το ειδικό καθεστώς φορολογίας των πετρελαιοειδών. Το τελευταίο καταργήθηκε με το άρθρο 2 παρ. 27 του ν. 2093/92.

Α) Το καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων. Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται επιχειρήσεις οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ είτε δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων, είτε τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, καθώς και εκείνες που ξεκινούν για πρώτη φορά τις δραστηριότητές τους.

Εξ αυτών, οι επιχειρήσεις που κατά την προηγούμενη χρήση απέκτησαν ακαθάριστα έσοδα, μέχρι του ύψους του ποσού που προβλέπεται απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, όπως και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.

Για τις λοιπές επιχειρήσεις του καθεστώτος αυτού που υπόκεινται στο φόρο, τα ακαθάριστα έσοδα (που αποτελούν τη βάση επιβολής του φόρου), εξεւρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο κόστος των αγαθών χωρίς ΦΠΑ.

Β) Καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου. (άρθ. 40 Κ.ΦΠΑ). Στο καθεστώς αυτό ο νομοθέτης εντάσσει συγκεκριμένες δραστηριότητες, εφόσον αυτές δεν ασκούνται με τη μορφή εταιρίας, δεν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές και δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα υπαγόμενη στο φόρο. Το καθεστώς αυτό προβλέπεται, κυρίως, για επιχειρήσεις οι οποίες λόγω του είδους της δραστηριότητας που ασκούν σε συνδυασμό με την οργάνωσή τους αδυνατούν να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις των υποκείμενων του φόρου. Οι εντασσόμενες στο καθεστώς αυτό επιχειρήσεις υποχρεούνται στην καταβολή συγκεκριμένου ποσού, ενώ απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων, και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις αυτές, εφόσον το επιθυμούν μπορούν να ζητήσουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς του φόρου.

Γ) Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Το άρθ. 39 α του ΚΦΠΑ προβλέπει ειδικό καθεστώς απαλλαγής από το φόρο των παραδόσεων ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως μέταλλα, χαρτί, γυαλί κλπ, που διενεργούνται από επιχειρήσεις που αγοράζουν ή συλλέγουν τα προ ιόντα αυτά με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται επιχειρήσεις που διενεργούν παραδόσεις, όπως οι προαναφερθείσες, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των 900.000 ευρώ, ενώ ανεξαρτήτως ποσού εντάσσονται επιχειρήσεις που διενεργούν παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων καθώς και εκείνες που μεταπωλούν κατάλοιπα της παραγωγής ή εμπορίας κάθε είδους επιχείρησης. Σημειώνεται ότι οι εντασσόμενες στο καθεστώς επιχειρήσεις όχι μόνο απαλλάσσονται από το φόρο, αλλά έχουν και δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Πρέπει να επισημανθεί ότι η ένταξη στο καθεστώς αυτό δεν είναι υποχρεωτική, και συνεπώς οι επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν την ένταξή τους, στο ειδικό αυτό καθεστώς μπορούν να υποβάλλουν σχετικό αίτημα στην αρμόδια φορολογική

αρχή η οποία αποφαίνεται για την ένταξη ή μη της επιχείρησης σε καθεστώς που επιτρέπει την επιβολή του φόρου, στο μέτρο που κρίνει ότι η επιχείρηση είναι σε θέση να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της που προβλέπονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού.

Δ) Το ειδικό καθεστώς των αγροτών. Στο καθεστώς αυτό εντάσσονται αγρότες, στο μέτρο που α)δεν ασκούν τη δραστηριότητα τους αυτή υπό μορφή εταιρίας, β)δεν πωλούν τα προϊόντα τους μετά από επεξεργασία, και γ) δεν ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα, για την οποία οφείλουν να τηρούν βιβλία του ΚΒΣ. Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στην επιστροφή του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις εισροές τους κατά την άσκηση της δραστηριότητας τους αυτής. Ειδικότερα επιστρέφεται ως ΦΠΑ ποσοστό (μεταξύ 4 και 6%), των εσόδων από πωλήσεις αγροτικών προϊόντων ή παροχές υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δυνατότητα ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς του φόρου, με την υποβολή σχετικής δήλωσης που ισχύει για μια πενταετία. Με πρόσφατη απόφασή του το ΔΕΚ έκρινε ότι σε περίπτωση κατά την οποία γεωργός παραχωρεί στα πλαίσια αγρομίσθωσης ή και μακροχρόνιας μίσθωσης τμήμα των ουσιαστών στοιχείων της γεωργικής του εκμετάλλευσης και εξακολουθεί με το υπόλοιπο της εκμετάλλευσης αυτής την γεωργική του δραστηριότητα, για την οποία υπόκειται στο κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο αυτό, δεν μπορεί να υπαγάγει στο κατ' αποκοπή καθεστώς το προϊόν της αγρομίσθωσης/ μακροχρόνιας μίσθωσης.(ΔΕΚ υπόθ. 321/2002, απόφ. της 15/7/2004).

Ε) Ειδικό καθεστώς βιομηχανοποιημένων καπνών. Με το ν. 2753/99 και πρόσφατα με το ν. 2320/2004, τροποποιήθηκε το ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών. Συγκεκριμένα ο φόρος κατά την παράδοση την ενδοκοινοτική απόκτηση ή την εισαγωγή των προϊόντων αυτών υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης χωρίς το ΦΠΑ, η δε φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό συνδέεται με την θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή την διαπίστωση των ελλειμμάτων. Ειδικότερα η υποχρέωση αυτή υλοποιείται με την καταβολή του φόρου αυτού και του ειδικού φόρου κατανάλωσης και την παραλαβή των ενσήμων ταινιών.

ΣΤ) Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων.(*αρθ. 43 του ΚΦΠΑ*). Το καθεστώς αυτό προβλέφθηκε με τη ρύθμιση του άρθ. 26 της 6^{ης} Οδηγίας ενόψει την προβλημάτων που ανακύπτουν από τις ιδιαιτερότητες των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων αυτών. Ειδικότερα σύμφωνα με τη διάταξη οι πράξεις που γίνονται από επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων στα πλαίσια πραγματοποίησης ενός ταξιδιού θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον πελάτη θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον πελάτη, με τόπο φορολογίας την Ελλάδα, εάν η έδρα του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του βρίσκονται στη χώρα μας. Προϋπόθεση της ένταξης των επιχειρήσεων αυτών στο καθεστώς αυτό είναι ή χρησιμοποίηση παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας ή την Ευρ. Κοινότητα από άλλους υποκείμενους στο φόρο για την πραγματοποίηση των ταξιδιών. Συνεπώς το τμήμα του «πακέτου παροχών» που αφορά τρίτες χώρες δεν υπάγεται στο καθεστώς αυτό και απαλλάσσεται από το φόρο. Εξάλλου αμοιβές πρακτορείων από παροχές απλώς μεσιτείας, αλλά και μεταφορές που διενεργούνται από τα ίδια, υπόκεινται στο κανονικό καθεστώς ως φορολογητέες παροχές υπηρεσιών. Το πακέτο των παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται στους πελάτες αντιμετωπίζεται ως ενιαία παροχή. Ο φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του ποσού που κατέβαλε ο πελάτης, χωρίς ΦΠΑ, και του κόστους της υπηρεσίας από παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών τρίτων.

Ζ) Ειδικό καθεστώς για παραδόσεις μεταχειρισμένων προϊόντων και πωλήσεις σε δημοπρασία Προς υλοποίηση της οδηγίας 94/5/ΕΚ, που θέσπισε ειδικό καθεστώς, με στόχο την αποφυγή της επιβολής ΦΠΑ στον εναπομένοντα στην αξία του μεταχειρισμένου αγαθού ΦΠΑ, ο έλληνας νομοθέτης εισήγαγε ειδικό καθεστώς φορολόγησης των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών, που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής ή αρχαιολογικής αξίας αλλά και για πωλήσεις μέσω δημοπρασίας.(*άρθ. 45 και 46 του ΚΦΠΑ*).

Στο καθεστώς του άρθ. 45 εντάσσονται οι μεταπωλητές μεταχειρισμένων προϊόντων, κυρίως αυτοκινήτων, και αγαθών καλλιτεχνικής και αρχαιολογικής αξίας, που διενεργούν τις πράξεις αυτές στο εσωτερικό της χώρας ή την

Κοινότητα. Ο φόρος στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται στη διαφορά της τιμής πώλησης του αγαθού και της τιμής αγοράς του. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση αρνητικής διαφοράς, το ποσό δεν συμψηφίζεται με τυχόν θετικό άλλης πώλησης. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ. 46 Κ.ΦΠΑ σε περίπτωση δημοπρασίας αντικειμένων καλλιτεχνικής ή αρχαιολογικής αξίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται στη διαφορά της τιμής πώλησης και του ποσού που κατέβαλε ο διοργανωτής στον εντολέα του και του ποσού που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει.

Η) Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού. Τέλος προς υλοποίηση της ρύθμισης του άρθ. 26β της 6^{ης} Οδηγίας, θεσπίστηκε ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού (άρθ. 47του ΚΦΠΑ), που εφαρμόζεται από 1-8-2000. Ειδικότερα προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο της παράδοσης, της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της εισαγωγής επενδυτικού χρυσού, (δάνεια σε χρυσό, συμβάσεις ανταλλαγής επενδυτικού χρυσού κλπ), καθώς και των σχετικών πράξεων μεσιτείας που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου. Τα πρόσωπα αυτά δύνανται, εφόσον οι αντισυμβαλλόμενοί τους συμφωνούν, να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς, οπότε έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών .

Επισημαίνεται η υπ' αριθμ. 4177/2006 απόφαση του ΣΤΕ δυνάμει της οποίας δεν απαλλάσσεται του φόρου η παράδοση χρυσών νομισμάτων τα οποία χρησιμοποιούνται στις συναλλαγές λόγω της αξίας του χρυσού που περιέχουν και όχι ως νόμιμα μέσα πληρωμής και δεν απαλλάσσεται και η εισαγωγή αυτών. Χρυσά νομίσματα, που χρησιμοποιούνται στις συναλλαγές λόγω της αξίας του χρυσού που περιέχουν, έχουν χαρακτήρα επενδυτικού χρυσού. Εφ' όσον η αγορά και η πώληση χρυσών νομισμάτων στην Ελλάδα διενεργούνται από τις τράπεζες, η εισαγωγή χρυσών νομισμάτων απαλλάσσεται του ΦΠΑ διότι και η παράδοσή τους στην Τράπεζα της Ελλάδος απαλλάσσεται του φόρου.

Θ) ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ:

Με την προοπτική της εγκαθίδρυσης της ενιαίας αγοράς η Κοινότητα εξέδωσε τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας [Επίσημη Εφημερίδα L 264, 15.10.2003]. Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 αποσκοπεί στην ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των Κρατών μελών για την καταπολέμηση της απάτης όσον αφορά τον ΦΠΑ, καταργώντας τα εμπόδια που εξακολουθούν να παρεμποδίζουν την ανταλλαγή πληροφοριών. Ο κανονισμός έχει τρεις κύριους στόχους :

- θέσπιση σαφέστερων και δεσμευτικών κανόνων για την ανταλλαγή πληροφοριών,
- διασφάλιση άμεσων επαφών μεταξύ των εθνικών υπηρεσιών καταπολέμησης της απάτης και,
- εντατικοποίηση της ανταλλαγής πληροφοριών.

Επίσης με μια νέα Οδηγία ανοίγει ο δρόμος για μια ακόμη πιο στενή συνεργασία των κρατών μελών

Με την Οδηγία 2003/93/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας [Επίσημη Εφημερίδα L 264, 15.10.2003]. θα παρέχεται στα κράτη μέλη τη δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών καταπολέμησης της απάτης όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας.

IV. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συνοψίζοντας τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω θα μπορούσαν να διατυπωθούν επιγραμματικά τα εξής:

Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να ληφθούν νομοθετικές πρωτοβουλίες και να γίνουν αλλαγές ουσίας, οι οποίες θα παρεκκλίνουν από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

Οι οποίες ρυθμίσεις θα γίνονται με σκοπό την ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο σχετικών κοινοτικών διατάξεων.

Οι μόνες αλλαγές που θα μπορούσαν να γίνουν χωρίς την ύπαρξη κοινοτικών ρυθμίσεων, είναι τυπικές αλλαγές που στοχεύουν στην βελτίωση «διαδικασιών» και στην απλούστευση των «υποχρεώσεων» των υποκειμένων στο φόρο.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ο πρόσφατος Ν.3052/2002 με τον οποίο τροποποιήθηκαν οι ημερομηνίες και ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ.

Το σημερινό σύστημα του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι μεταβατικό. Τελικός στόχος είναι το «οριστικό καθεστώς ΦΠΑ». Σύμφωνα με τις αρχές του οριστικού καθεστώτος οι παραδόσεις των αγαθών θα φορολογούνται στο Κράτος – Μέλος αποστολής και όχι στην χώρα κατανάλωσης. Αυτό σημαίνει ότι μία γερμανική επιχείρηση θα τιμολογεί με ΦΠΑ την αγοράστρια ελληνική, η οποία θα εκπίπτει τον εν λόγω ΦΠΑ μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που θα υποβάλει στην Ελλάδα.

Για να διασφαλιστούν τα έσοδα των Κρατών-Μελών, προβλέπεται να λειτουργήσει ένα σύστημα αναδιανομής των εσόδων (reallocation system). Το σύστημα αυτό είχε αρχικά ορισθεί να εφαρμοστεί από το 1997. Αποδείχθηκε όμως στην πράξη ότι ήταν ένα ανέφικτος στόχος και οι σχετικές προτάσεις της Commission για πλήρη εφαρμογή εγκαταλείφθηκαν. Αντί αυτού γίνεται μία προσπάθεια βελτίωσης και απλούστευσης του μεταβατικού καθεστώτος.

Σαν μεγάλα προβλήματα που αποτελούν εμπόδιο για το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ, μπορούν να σημειωθούν:

- Η διαφοροποίηση του ύψους των συντελεστών στα Κράτη-Μέλη.
- Η ανομοιομορφία εφαρμογής του φόρου σε ορισμένους τομείς
- Η ανησυχία των εθνικών φορολογικών διοικήσεων για τα έσοδα του ΦΠΑ με ο νέο σύστημα.

- Η διεύρυνση της Ε.Ε με δέκα (10) νέα Κράτη-Μέλη.

Με σκοπό την άρση των προβλημάτων αυτών γίνονται διάφορες προτάσεις της *Commission*, προκειμένου να ωριμάσουν οι συνθήκες για την εφαρμογή του οριστικού καθεστώτος.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η Οδηγία για την ενιαία τιμολόγηση (υιοθετήθηκε πρόσφατα με το Ν.3193/2003) και οι προτάσεις οδηγιών που συζητούνται αρκετό διάστημα στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για την τακτοποίηση του μειωμένου συντελεστή και για τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης.

Συμπερασματικά λοιπόν σημειώνεται ότι δεν αναμένονται ουσιαστικές μεταβολές του ΦΠΑ σε κοινοτικό και κατέπείκταση σε εθνικό επίπεδο στο άμεσο μέλλον.

ΠΗΓΕΣ:

A. ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ

Αναστόπουλος Ι. – Φορτσάκης Θ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Αντ.Σάκκουλα 2003, β' έκδ..

Βυζά Γ., Ο ΦΠΑ στην ΕΟΚ και στην Ελλάδα, Αθήνα 1978

Γεωργακοπούλου Θ., Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, Αθήνα 1978

Γιαννακούρη Π. – Κουκοβίνη Β., Ο Κώδικας του ΦΠΑ, Αθήνα 2001

Δαγτόγλου Π., Ευρωπ.Κοινοτικό Δίκαιο, β, Αθήναι 1984

Κονισή Κ.Τριανταφύλλου Αγγ., Ο ΦΠΑ στην εισαγωγή-εξαγωγή αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, Αθήνα, 1987

Κόρσου Α., Δημοσιονομικόν Δίκαιον, Β', Αθήνα 1981

Μηλιώνης Αλ. Νικόλαος, Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού και Δημοσιονομικού δικαίου, Εκδόσεις Αντ.Σάκκουλα 2004

Μπάρμπας Ν., Ο ΦΠΑ στα διόδια σύμφωνα με την πρόσφατη Νομολογία του ΔΕΚ, ΕΕυρΔ 2000, σελ827επ.

Ρέππα Π., Ερμηνεία ΦΠΑ, Αθήνα 2001

Σκλία Ν., Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα-Κομοτηνή, 1994

Τότσης Χ., Κώδικας του ΦΠΑ, Αθήνα 2001

Τσιρίκος Μ., Ο ΦΠΑ στις σύνθετες και πολυμερείς πράξεις παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών στη νομολογία του ΔΕΚ, Χρ ΙΔ 2002, σελ.643 επ.

Φινοκαλιώτης Δ. Κων/νος, Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ σύμφωνα με τις κοινοτικές ρυθμίσεις και την Ελληνική νομοθεσία, τόμος Ι, Εκδόσεις Αντ.Σάκκουλα 1990

Χατζητζανή Ν., Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, Αθήνα, 1991

Β. ΑΡΘΡΑ- ΜΕΛΕΤΕΣ

Λαζαρέτου Θ., Γιανναγός Ν., ΦΟΡΕΠΙΘ 2005 σελ.247

Τίκου Ν., ΕΨΙΛΟΝ&, 2005, σελ.242

Στασινόπουλου Ν., ΣΥΜΒ/ΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ 2006, 147