



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ**  
**ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  
**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών**  
**Κατεύθυνση «Εθνική και Ενωσιακή Διοίκηση»**

---

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ**  
**ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

**ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ FISCALIS**



**Φοιτητής: Διάπης Δημήτρης (Α.Μ.: 7115Μ127)**

**Επιβλέπων: Καθηγητής Κουγέας Βασίλειος**

**Τριμελής Επιτροπή: Καθ. Β. Κουγέας**  
**Καθ. Δ. Παπαγιάννης**  
**Επ. καθ. Μ. Μουστάκας**

**ΑΘΗΝΑ**  
**ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2016**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η δυνατότητα επιλογής της φορολογικής πολιτικής από την κρατική εξουσία αποτελεί θεμελιώδες κυριαρχικό της δικαίωμα. Η οικονομική και κοινωνική λειτουργία των κρατών είναι άμεσα συνδεδεμένη με την ασκούμενη φορολογική πολιτική. Εξαιτίας του γεγονότος αυτού, τα κράτη μέλη της ΕΕ δεν επιθυμούν να απολέσουν τη φορολογική τους κυριαρχία. Ωστόσο, προκειμένου να λειτουργήσει ομαλά η εσωτερική αγορά στον ενωσιακό χώρο, έχουν δοθεί κάποιες φορολογικές αρμοδιότητες στα όργανα της ΕΕ. Τα αρμόδια όργανα της Ένωσης έχουν τη δυνατότητα να εκδίδουν κανόνες παράγωγου δικαίου, κυρίως για θέματα έμμεσης φορολογίας. Παρόλο που η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών έχει διαβρωθεί ως ένα βαθμό, η εναρμόνιση της νομοθεσίας σε θέματα φορολογίας δεν έχει ολοκληρωθεί στον ενωσιακό χώρο. Ως λύση για την αντιμετώπιση του μικρού βαθμού εναρμόνισης της σχετικής νομοθεσίας προκρίνεται η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Η συνεργασία αυτή έχει ως στόχο να αποφευχθούν τα φαινόμενα της διπλής φορολόγησης, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, καθώς και του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών. Στο πλαίσιο αυτό έχουν εκδοθεί διάφορες νομοθετικές πράξεις για την ενίσχυση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ. Επιπροσθέτως, στην κατεύθυνση αυτή κινούνται και διάφορες δράσεις της ΕΕ, όπως τα προγράμματα Fiscalis. Μέχρι σήμερα, δεν έχει επιτευχθεί η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου συνεργασίας των φορολογικών αρχών, ώστε να λειτουργούν σαν μία ενιαία φορολογική αρχή της ΕΕ, παρότι έχουν γίνει πολλές προσπάθειες. Οι προσπάθειες που καταβάλλονται μέσω των προγραμμάτων Fiscalis είναι απαραίτητο να ενισχυθούν και να συνεχιστούν. Χωρίς, όμως, την παράλληλη εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας μεταξύ των κρατών μελών οι προσπάθειες αυτές έχουν ένα περιορισμένο εύρος επιτυχίας.

## **ABSTRACT**

Deciding on the tax policy constitutes governments' fundamental sovereign right. The financial and social operation of States is directly linked to their tax policy. Therefore, the EU Member States do not wish to lose their tax sovereignty. However, in order for the internal EU market to operate efficiently, some tax competencies have been passed to the EU institutions. Hence, the EU competent bodies have the authority to issue rules of secondary law, mostly on indirect taxation. Despite the fact that tax sovereignty of Member States has been compromised to a level, tax harmonization has not been integrated in the EU. The solution proposed against this poor legal harmonization is the cooperation between tax authorities of Member States. Such cooperation aims at avoiding double taxation, tax avoidance and tax evasion, as well as tax competition among member-states. The EU has issued a number of legal acts on enhancing the cooperation of the EU Member-States' tax authorities. Several EU actions come as an addition towards this direction, such as the Fiscalis projects. Up until now there has not been any success in creating an integrated framework for the cooperation of national tax authorities, so that they operate as a single tax authority at an EU level, although there have been many attempts. Any attempts through the Fiscalis project should be amplified and continued, but without a prior harmonization of the tax laws of Member-States, such attempts have a limited chance to succeed.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Βασικές Έννοιες .....	11
1 Γενικά.....	11
2 Εννοιολογικός Προσδιορισμός του Φόρου .....	11
3 Λειτουργίες του Φόρου.....	12
3.1 Οικονομικές Λειτουργίες.....	12
3.2 Κοινωνικές Λειτουργίες .....	13
4 Είδη Φόρων .....	15
4.1 Άμεσοι και Έμμεσοι Φόροι .....	15
4.2 Οι Φόροι Εισοδήματος, Περιουσίας, Κατανάλωσης.....	16
4.3 Αναλογικοί, Προοδευτικοί και Αντίστροφα Προοδευτικοί Φόροι.....	18
5 Φοροαποφυγή – Φοροδιαφυγή.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών στην Ευρωπαϊκή Ένωση μέσα από τις Διατάξεις του Πρωτογενούς και του Παράγωγου Ενωσιακού Δικαίου .....	22
6 Ιστορική Αναδρομή.....	22
7 Οι Φορολογικές Διατάξεις του Πρωτογενούς Ενωσιακού Δικαίου .....	24
7.1 Οι Φορολογικές Διατάξεις της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.....	24
7.2 Η Συνθήκη της Λισαβόνας και οι Φορολογικές Διατάξεις της.....	27
8 Η Άμεση, η Έμμεση Φορολογία και η Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών στην ΕΕ	32
8.1 Η Άμεση Φορολογία στην ΕΕ μέσα από το Παράγωγο Δίκαιο.....	32
8.1.1 Η Άμεση Φορολογία των Νομικών Προσώπων στην ΕΕ.....	35
8.1.2 Η Άμεση Φορολογία των Φυσικών Προσώπων στην ΕΕ.....	40
8.2 Η Έμμεση Φορολογία στην ΕΕ μέσα από το Παράγωγο Δίκαιο.....	42
8.2.1 Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας .....	44
8.2.2 Οι Ειδικόι Φόροι Κατανάλωσης .....	51
8.3 Η Αμοιβαία Συνδρομή και η Διοικητική Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών των Κρατών Μελών της ΕΕ.....	52
8.3.1 Η Αμοιβαία Συνδρομή των Κρατών Μελών της ΕΕ στον Τομέα της Φορολογίας.....	56
8.3.2 Η Διοικητική Συνεργασία των Κρατών Μελών της ΕΕ στον Τομέα της Φορολογίας.....	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Το Πρόγραμμα Fiscalis .....	74
9 Από το Πρόγραμμα Matthaeus Tax στο Πρόγραμμα Fiscalis 2013 .....	75
9.1 Το Πρόγραμμα Matthaeus Tax (1993).....	75
9.2 Το Πρόγραμμα Fiscalis (1998-2002).....	76
9.3 Το Πρόγραμμα Fiscalis (2003-2007).....	77
10 Το Πρόγραμμα Fiscalis 2013.....	79
10.1 Η Ανάλυση του Προγράμματος.....	79
10.2 Η Αξιολόγηση του Προγράμματος.....	80
11 Το Πρόγραμμα Fiscalis 2020.....	83
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	90
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	96

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
CCN/CSI	Common Communication Network/Common Systems Interface
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
DG TAXUD	Directorate General for Taxation and the Customs Union
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚ	Ευρωπαϊκή Κοινότητα
EMCS	Excise Movement and Control System
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΕΦΚ	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
ΚΕΒΦΕ	Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΣΕΕ	Συνθήκη για την ΕΕ
SEED	System for Exchange of Excise Data
ΣΕΚ	Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
ΦΕΝΠ	Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων
ΦΕΦΠ	Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η μελέτη της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ συνδέεται με την ανάλυση των πολιτικών της ΕΕ σε ζητήματα καταπολέμησης της διασυνοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η καταπολέμηση των αντικοινωνικών αυτών φαινομένων αποτελεί προτεραιότητα των αρμοδίων οργάνων της Ένωσης<sup>1</sup>. Τα ποσά που χάνονται από τη φοροδιαφυγή στον ενωσιακό χώρο είναι τεράστια<sup>2</sup>, με αποτέλεσμα τα δημόσια έσοδα να μειώνονται με ό,τι αυτό συνεπάγεται για τους προϋπολογισμούς των κρατών μελών. Εξαιτίας του γεγονότος αυτού, τα φορολογικά βάρη τα επωμίζονται οι συνεπείς φορολογούμενοι, κατά παράβαση κάθε έννοιας φορολογικής δικαιοσύνης.

Η ΕΕ, αναγνωρίζοντας τη σημασία του προβλήματος, σχεδιάζει και υλοποιεί πολιτικές για την αντιμετώπισή του. Οι πολιτικές αυτές συνίστανται στη θέσπιση κανόνων και την έκδοση οδηγιών σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας, και την εναρμόνιση της σχετικής νομοθεσίας (Εμυρζάς, 2008). Επιπροσθέτως, μέσω προγραμμάτων στοχεύει στην ενίσχυση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών.

Οι προσπάθειες για την εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών και την ενίσχυση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών στην ΕΕ, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την αποφυγή της διπλής φορολόγησης λαμβάνουν χώρα ήδη από τη δεκαετία του '70, εντάθηκαν τη δεκαετία του '90, μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την ελεύθερη διακίνηση προσώπων, κεφαλαίων, αγαθών και υπηρεσιών και σήμερα πλέον είναι επιβεβλημένες. Οι δυνατότητες που δίνει η κατάργηση των φορολογικών συνόρων για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, σε συνδυασμό με το σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, καθιστά αναγκαία την περαιτέρω προώθηση και ενίσχυση της αμοιβαίας συνδρομής και διοικητικής συνεργασίας των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας (Σφαμιδάκη, 2012).

---

<sup>1</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (2013). Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Ανακτήθηκε 7 Οκτωβρίου 2016, από [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_el.pdf)

<sup>2</sup> European Commission, (2016). *VAT GAP Report*. Ανακτήθηκε 4 Οκτωβρίου 2016, από [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016\\_vat\\_gap\\_factsheet.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016_vat_gap_factsheet.pdf)

Η ενίσχυση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών συνίσταται στη θέσπιση του απαιτούμενου νομικού πλαισίου μεταξύ των χωρών της ΕΕ και στην εφαρμογή στοχευμένων, για το σκοπό αυτό, προγραμμάτων. Ενδεικτικά παραδείγματα συνεργασίας των αρμοδίων αρχών σε θέματα φορολογίας, που ήδη εφαρμόζονται στις χώρες της ΕΕ, αποτελούν ορισμένοι κοινοί κανόνες οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών, η δυνατότητα διεξαγωγής ταυτόχρονων και κοινών φορολογικών ελέγχων, καθώς και η αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Επιπλέον, προκειμένου να ενισχυθεί η συνεργασία, έχουν αναπτυχθεί διάφορες δράσεις σε επίπεδο ΕΕ με κυριότερες αυτές που πραγματοποιούνται μέσω του προγράμματος Fiscalis. Ορισμένες από τις δράσεις αυτές είναι η διοργάνωση σεμιναρίων, οι επισκέψεις εργασίας, που παρέχουν τη δυνατότητα στους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής μιας χώρας να αποκτήσουν γνώσεις των διαδικασιών και πρακτικών των φορολογικών διοικήσεων άλλων κρατών και τα κοινά επιμορφωτικά προγράμματα. Το επίπεδο της συνεργασίας των φορολογικών αρχών της ΕΕ θα αναλυθεί εκτενώς στη συνέχεια της εργασίας, με κύρια πηγή πληροφόρησης το πρωτογενές και παράγωγο ενωσιακό δίκαιο.

Εκτός από την ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, σημαντικό ρόλο στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στη βελτίωση των φορολογικών συστημάτων παίζει και η εναρμόνιση της ενωσιακής νομοθεσίας σε θέματα φορολογίας. Είναι προφανές πως για να μπορούν να δράσουν από κοινού τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν κοινά φορολογικά συστήματα και κοινή νομοθεσία. Για παράδειγμα, προκειμένου να υπάρχουν κοινές διαδικασίες και πρακτικές στον τομέα της καταπολέμησης της απάτης στο ΦΠΑ θα πρέπει να υπάρχει κοινό σύστημα ΦΠΑ σε όλες τις χώρες της ΕΕ. Ο βαθμός εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών της ΕΕ και θα αποτελέσει αντικείμενο μελέτης της εργασίας αυτής.

Οι περισσότεροι ερευνητές έχουν ασχοληθεί: με το βαθμό εναρμόνισης της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας στην ΕΕ (Δούβας, 2011· Μπάρμπας, 2001 & Τσιφίδη, 2012), με τους κανόνες που διέπουν την φορολόγηση των επιχειρήσεων στον ενωσιακό χώρο (Εμιρζάς, 2008), την έκταση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών (Μαλαματάρης, 2010), την έρευνα πιο εξειδικευμένων θεμάτων, όπως η φορολόγηση των αποταμιεύσεων στην ΕΕ μετά την απελευθέρωση της κίνησης



κεφαλαίων, καθώς και με θέματα φοροδιαφυγής τόσο σε διεθνές όσο και σε ενωσιακό επίπεδο (Σίτου, 2012). Αυτό που δεν έχει μελετηθεί επαρκώς είναι η συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ. Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να αναδείξει σε ποιο βαθμό έχει προχωρήσει η συνεργασία των φορολογικών αρχών των χωρών της ΕΕ και κατά πόσο αυτή είναι αποτελεσματική ως προς τη βελτίωση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών, την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και ως προς την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επίσης, αναπόσπαστο κομμάτι της μελέτης για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών αποτελεί και η εξέταση του επιπέδου εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας σε επίπεδο ΕΕ, διότι από το επίπεδο εναρμόνισης της νομοθεσίας εξαρτάται το επίπεδο συνεργασίας των φορολογικών διοικήσεων των χωρών της ΕΕ.

Η εργασία διαρθρώνεται σε τρία κύρια κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρατίθενται διάφοροι εννοιολογικοί προσδιορισμοί και αναλύονται οι λειτουργίες και τα είδη των φόρων. Στις επιμέρους ενότητες του πρώτου κεφαλαίου παρουσιάζονται συνοπτικά οι έννοιες του φόρου, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επίσης, γίνεται μία σύντομη αναφορά στους άμεσους και έμμεσους φόρους, στους φόρους περιουσίας, κατανάλωσης και εισοδήματος, καθώς και στις δυνατότητες επιρροής της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής ενός κράτους μέσω της φορολογίας. Όλες οι αναφορές στα είδη φόρων, στις λειτουργίες του φόρου και στις βασικές έννοιες που παρατίθενται στο πρώτο κεφάλαιο κρίνεται σκόπιμο να αποσαφηνιστούν, διότι χρησιμοποιούνται στην ανάλυση του κυρίου μέρους της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο εστιάζει στην ανάλυση των φορολογικών διατάξεων του πρωτογενούς και παράγωγου ενωσιακού δικαίου. Επίσης, γίνεται εκτενής αναφορά στις βασικές νομοθετικές πράξεις του ενωσιακού δικαίου που ρυθμίζουν τα θέματα της αμοιβαίας συνδρομής και της διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ. Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι αφενός να διαπιστώσει το βαθμό εναρμόνισης των νομοθεσιών για θέματα φορολογίας στις χώρες της ΕΕ και αφετέρου να παρουσιάσει το επίπεδο της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ. Στις επιμέρους ενότητες του κεφαλαίου αυτού παρουσιάζονται οι φορολογικές διατάξεις των Συνθηκών της ΕΕ και οι βασικότερες νομοθετικές πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου, που θεσπίζουν κανόνες σε θέματα άμεσης φορολογίας, όπως η ΦΕΦΠ και η ΦΕΝΠ,

καθώς και σε θέματα έμμεσων φόρων, όπως οι ΕΦΚ και ο ΦΠΑ. Στις τελευταίες ενότητες του κεφαλαίου εξετάζονται οι τομείς της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών στην ΕΕ και ο βαθμός αποτελεσματικότητάς της συνεργασίας αυτής.

Μετά την ανάλυση των κανόνων που διέπουν τη συνεργασία των φορολογικών αρχών της ΕΕ, παρουσιάζονται διάφορες δράσεις που λαμβάνουν χώρα σε επίπεδο ΕΕ, προκειμένου να ενισχυθεί η συνεργασία των φορολογικών αρχών και να εφαρμοστεί ορθά η ενωσιακή νομοθεσία σε φορολογικά θέματα. Οι κυριότερες δράσεις πραγματοποιούνται μέσω των προγραμμάτων Fiscalis. Η ανάλυση των προγραμμάτων Fiscalis γίνεται στο τρίτο κεφάλαιο, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητα των δράσεων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των προγραμμάτων αυτών.

Η εργασία κλείνει με την παρουσίαση των αποτελεσμάτων και των βασικών συμπερασμάτων που προέκυψαν από την έρευνα. Για την πραγματοποίηση της μελέτης, η συλλογή των απαραίτητων στοιχείων και πληροφοριών στηρίχθηκε σε έρευνα που διενεργήθηκε, κυρίως, στο διαδίκτυο και σε βιβλιοθήκες πανεπιστημίων. Επίσης, βασική πηγή πληροφόρησης για την άντληση στοιχείων αποτέλεσε το πρωτογενές και δευτερογενές ενωσιακό δίκαιο. Από την έρευνα αυτή προέκυψαν μια σειρά από βιβλιογραφικές πηγές, άρθρα, μελέτες και νομοθετικές πράξεις, τα οποία παρατίθενται στο τέλος του κειμένου.

Σε αυτό το σημείο, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Κουγέα Βασίλειο για τη βοήθειά του στην επιλογή του θέματος της εργασίας, καθώς και για την υποστήριξή του και την άμεση ανταπόκρισή του κάθε φορά που χρειάστηκα τη βοήθειά του.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Βασικές Έννοιες**

### **1 Γενικά**

Η άσκηση της κρατικής εξουσίας έχει συνδεθεί με την επιβολή φόρων. Οι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων και καλούνται να καλύψουν τις δαπάνες λειτουργίας του κράτους (Φινοκαλιώτης, 2005). Τα φορολογικά έσοδα δεν συμβάλουν μόνο στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών αλλά και στην ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρονται στους πολίτες (Σίτου, 2012). Επιπροσθέτως, η κρατική εξουσία ανάλογα με τους στόχους που θέλει να πετύχει επιλέγει τη φορολογική πολιτική που επιθυμεί. Αν ο στόχος είναι η μείωση των εισοδηματικών ανισοτήτων μπορεί να χρησιμοποιήσει βαριά φορολογία στα υψηλά εισοδήματα, παροχές στα χαμηλά και σε συνδυασμό με πλήθος άλλων πολιτικών να προστατέψει τους οικονομικά αδύναμους. Αν ο στόχος είναι η καταπολέμηση του πληθωρισμού, το κράτος μπορεί σε συνδυασμό με άλλες παρεμβάσεις ν' αυξήσει τους φόρους κατανάλωσης, ώστε να μειωθεί η ζήτηση εξαιτίας της αύξησης των τιμών (Καράγιωργας, 1979). Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές πόσο σημαντική είναι η φορολογική πολιτική ενός κράτους για την ευημερία των πολιτών.

### **2 Εννοιολογικός Προσδιορισμός του Φόρου**

Ένας κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου σύμφωνα με το Γάλλο ακαδημαϊκό G. Jese είναι ο εξής: ο φόρος είναι αναγκαστική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το Κράτος, υπό μορφή οριστική και άνευ ειδικού ανταλλάγματος, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών (Θεοχαρόπουλος, 1981).

Επομένως, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, τα βασικά στοιχεία του φόρου είναι: α) η οριστική παροχή χρηματικού ποσού στο Κράτος χωρίς τα χρήματα αυτά να επιστρέφονται στους ιδιώτες, β) η υποχρεωτικότητα, που σχετίζεται με τον αναγκαστικό χαρακτήρα της παροχής, γ) η μονομερής επιβολή, δηλαδή η καταβολή από τη μεριά των ιδιωτών φόρων χωρίς αυτοί να δικαιούνται αντιπαροχής ειδικού ανταλλάγματος έναντι της καταβολής φόρων στο Κράτος και δ) η κάλυψη των δημοσίων δαπανών (Φινοκαλιώτης, 2005).

Σύμφωνα με τον ορισμό η φορολογία έχει να καλύψει μόνο τις δημόσιες δαπάνες. Σήμερα όμως, η φορολογική πολιτική που ασκείται από την κρατική εξουσία έχει ευρύτερους στόχους. Από τα τέλη του 19<sup>ου</sup> αιώνα διατυπώθηκε η άποψη ότι η φορολογία πρέπει να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για την αναδιανομή του πλούτου (Wagner, 1889). Σύμφωνα με διάφορους θεωρητικούς οι φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής (Καράγιωργας, 1981). Οι παρεμβάσεις στην οικονομική και κοινωνική πολιτική πραγματοποιούνται περισσότερο μέσω της άμεσης φορολογίας και πιο συγκεκριμένα μέσω της φορολογίας εισοδήματος. Εκτός από την άμεση φορολογία ένα Κράτος μπορεί να επηρεάσει τις παραπάνω πολιτικές μέσω των έμμεσων φόρων και κυρίως μέσω του ΦΠΑ. Η δυνατότητα αυτή για τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι περιορισμένη καθώς ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος που εξαρτάται από τους ενωσιακούς κανόνες (Φινοκαλιώτης, 2005). Στην επόμενη ενότητα θα αναλυθούν οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να επηρεαστεί η οικονομική και η κοινωνική πολιτική μέσα από την εξέταση των λειτουργιών του φόρου.

### **3 Λειτουργίες του Φόρου**

#### **3.1 Οικονομικές Λειτουργίες**

Οι φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο επίλυσης προβλημάτων της οικονομίας ενός κράτους. Σε περιόδους ύφεσης η μείωση των άμεσων και των έμμεσων φόρων οδηγεί στην αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος των φορολογούμενων και κατά συνέπεια στην αύξηση της αγοραστικής τους δύναμης. Αυτό οδηγεί σε αύξηση της ζήτησης και μέσω αυτής στην αύξηση της παραγωγής. Η αύξηση της παραγωγής συνεπάγεται αύξηση του ΑΕΠ και σε συνδυασμό με άλλα οικονομικά μέτρα είναι δυνατό να ξεπεραστεί η ύφεση (Καράγιωργας, 1981).

Επίσης, μέσω φορολογικών απαλλαγών στα εισοδήματα από τόκους ενισχύεται η αποταμίευση. Αυτό είναι πολύ σημαντικό διότι μέσω των αποταμιεύσεων δίνεται η δυνατότητα να διοχετευτούν κεφάλαια σε επιχειρήσεις που έχουν σκοπό να κάνουν επενδύσεις. Η τόνωση εξάλλου των επιχειρήσεων με έντονη επενδυτική δραστηριότητα μπορεί να επιτευχθεί μέσω της προνομιακής φορολογικής μεταχείρισης (Δράκος, 1986). Επομένως μέσω των φορολογικών πολιτικών δίνεται η

δυνατότητα στην κρατική εξουσία να κατευθύνει την οικονομική δραστηριότητα στους τομείς που επιθυμεί.

Η φορολογία μπορεί να επηρεάσει ακόμα και τα μεγέθη του πληθωρισμού. Όταν η ζήτηση είναι πολύ μεγαλύτερη από την προσφορά και οι τιμές διαρκώς ανεβαίνουν με την επιβολή υψηλών άμεσων και έμμεσων φόρων μειώνεται η αγοραστική δύναμη των ιδιωτών και κατ' επέκταση μειώνεται η ζήτηση για αγαθά. Βέβαια η αύξηση της φορολογίας, ιδίως στους άμεσους φόρους, δεν θα πρέπει να ξεπεράσει κάποια όρια και να λειτουργήσει εις βάρος της οικονομίας προκαλώντας παράλληλα κοινωνική αναταραχή και πλήττοντας τις ασθενέστερες κοινωνικές τάξεις του πληθυσμού. Με την ίδια λογική οι αυξήσεις στους έμμεσους φόρους θα πρέπει να στοχεύουν τα είδη πολυτελείας και όχι τα αγαθά πρώτης ανάγκης. Οποιαδήποτε άλλη επιλογή αντιβαίνει τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και του κοινωνικού κράτους (Καράγιωργας, 1979).

Τέλος, μέσω της φορολογίας μπορεί να διορθωθεί το ισοζύγιο πληρωμών της χώρας. Επιβάλλοντας φόρους στα εισαγόμενα προϊόντα ενισχύεται με έμμεσο τρόπο η εγχώρια παραγωγή και οι εξαγωγές εθνικών προϊόντων, καθώς δίνεται αντικίνητρο στις εισαγωγές. Στα κράτη μέλη της ΕΕ απαγορεύεται η λήψη τέτοιου είδους μέτρων, διότι αντιβαίνουν στους ενωσιακούς κανόνες (Φινοκαλιώτης, 2005).

### **3.2 Κοινωνικές Λειτουργίες**

Εκτός των οικονομικών λειτουργιών η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μέσο αντιμετώπισης κοινωνικών προβλημάτων. Βασική κοινωνική λειτουργία του φόρου είναι η δυνατότητα συμβολής του στην αναδιανομή του πλούτου (Wagner, 1889). Αυτό μπορεί να επιτευχθεί τόσο μέσω της άμεσης φορολογίας όσο και της έμμεσης. Η κυριότερη φορολογία μέσω της οποίας μπορεί να επιτευχθεί η αναδιανομή είναι η φορολογία εισοδήματος. Μέσω προοδευτικών συντελεστών αφαιρείται εισόδημα από τα πολύ υψηλά εισοδήματα και αναδιανέμεται στους φορολογούμενους με χαμηλά εισοδήματα. Ο βαθμός αναδιανομής των εισοδημάτων εξαρτάται από τους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται σε ένα κράτος. Όσο πιο υψηλοί είναι οι ανώτατοι συντελεστές τόσο πιο μεγάλη η «διόρθωση» των οικονομικών ανισοτήτων (Φινοκαλιώτης, 2005). Σήμερα λόγω της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών και των δυνατοτήτων που δίνονται

για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή κυριαρχεί μία τάση μείωσης των φορολογικών συντελεστών στα κράτη (Σίτου, 2012). Αυτή η διεθνής τάση λειτουργεί εις βάρος των προϋπολογισμών των κρατών, μειώνει τα δημόσια έσοδα και κατ' επέκταση λειτουργεί σε βάρος των ασθενέστερων οικονομικά κοινωνικών ομάδων.

Πέρα από τη φορολογία εισοδήματος κοινωνική πολιτική μπορεί να ασκηθεί μέσω των φόρων περιουσίας. Οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές στους φόρους περιουσίας συμβάλουν στη «διόρθωση» των οικονομικών ανισοτήτων και στην αποφυγή συσσώρευσης οικονομική δύναμης. Οι κυριότεροι φόροι περιουσίας είναι οι φόροι κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Οι υψηλοί συντελεστές στις πολύ μεγάλες περιουσίες λειτουργούν ως αντικίνητρο στη συγκέντρωση πλούτου από μικρό αριθμό πολιτών (Φινοκαλιώτης, 2005).

Σε ότι αφορά τους φόρους κατανάλωσης υπάρχει η δυνατότητα να συμβάλουν και αυτοί στο μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων. Μέσω φοροαπαλλαγών στα βασικά αγαθά και κυρίως στα είδη διατροφής αλλά και μέσω υψηλών συντελεστών στα είδη πολυτελείας δίνεται η δυνατότητα στην κρατική εξουσία να ενισχύσει τις πιο αδύναμες οικονομικά ομάδες. Στις χώρες που είναι ενταγμένες στην ΕΕ αυτή η δυνατότητα είναι περιορισμένη κυρίως λόγω των ενωσιακών κανόνων για το ΦΠΑ και τους ΕΦΚ (Φινοκαλιώτης, 2005).

Γενικότερα η φορολογία μπορεί να συμβάλει στην επίλυση πλήθους κοινωνικών προβλημάτων. Το Κράτος έχει τη δυνατότητα να καταπολεμήσει την ανεργία δίνοντας φορολογικά κίνητρα για τη διατήρηση των θέσεων εργασίας ή φορολογικά προνόμια σε όσες επιχειρήσεις δημιουργούν νέες θέσεις εργασίας. Επίσης, προκειμένου να επιλυθεί το στεγαστικό πρόβλημα των πολιτών η διοίκηση μπορεί να απαλλάξει από τους φόρους μεταβίβασης ακινήτων την αγορά πρώτης κατοικίας. Στον τομέα της υγείας η κρατική εξουσία μέσω των ΕΦΚ στα οινοπνευματώδη ποτά και στα καπνικά προϊόντα μπορεί να προστατέψει τους πολίτες από τις βλαβερές συνέπειες των προϊόντων αυτών. Συμπληρωματικά με τον τομέα της υγείας μπορεί να ασκηθεί πολιτική προστασίας του περιβάλλοντος. Η διοίκηση έχει τη δυνατότητα να παρέχει φορολογικά προνόμια σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν εξοπλισμό και ενέργεια φιλική προς το περιβάλλον. Στην κατεύθυνση αυτή κινείται και η ΕΕ με στόχο να στρέψει τις επιχειρήσεις σε φιλικές προς το περιβάλλον πηγές ενέργειας, ενισχύοντας τις ανανεώσιμες μορφές ενέργειας.

Συμπερασματικά είναι περισσότερο από προφανής η σπουδαιότητα της φορολογίας για τα κράτη. Η εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας σε επίπεδο ΕΕ και η συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών στο πλαίσιο ενός υπερεθνικού οργανισμού, όπως η ΕΕ, αποτελούν κορυφαία ζητήματα προς εξέταση. Προκειμένου να αναλυθεί η συνεργασία αυτή στους διάφορους τομείς φορολογίας κρίνεται σκόπιμο προηγουμένως να παρουσιαστούν τα βασικά είδη φόρων που υπάρχουν.

## **4 Είδη Φόρων**

### **4.1 Άμεσοι και Έμμεσοι Φόροι**

Μία πρώτη διάκριση των φόρων είναι ο κλασικός διαχωρισμός ανάμεσα σε άμεσους και έμμεσους φόρους (Θεοχαρόπουλος, 1981). Έχουν διατυπωθεί διάφορες θεωρίες και ορισμοί για τη συγκεκριμένη διάκριση χωρίς καμία να αποτυπώνει με απόλυτο τρόπο το διαχωρισμό μεταξύ τους (Φινοκαλιώτης, 2005). Η επικρατέστερη θεωρία για το διαχωρισμό αυτό χρησιμοποιεί ως κριτήριο τη δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο σε άλλα πρόσωπα. Στην περίπτωση των άμεσων φόρων ο φορολογούμενος, ο οποίος υποχρεούται βάσει νόμου να αποδώσει το φόρο στο Κράτος, συμπίπτει με το πρόσωπο που τελικά επιβαρύνεται με το φόρο (Φινοκαλιώτης, 2005). Ο φορολογούμενος δεν έχει τη δυνατότητα μετακύλισης του φόρου σε άλλα πρόσωπα.. Παραδείγματα άμεσων φόρων είναι οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας, καθώς σε αυτές τις περιπτώσεις επιβαρύνονται με το φόρο οι κατά νόμο υπόχρεοι. Στον αντίποδα των άμεσων φόρων βρίσκονται οι έμμεσοι φόροι. Με βάση το παραπάνω κριτήριο, έμμεσους φόρους έχουμε όταν το οικονομικό βάρος το υφίσταται διαφορετικό πρόσωπο από το πρόσωπο που είναι υπόχρεο προς απόδοσή τους (Φινοκαλιώτης, 2005). Παραδείγματα έμμεσων φόρων αποτελούν οι φόροι κατανάλωσης, όπως ο ΦΠΑ και οι ΕΦΚ. Η παρουσίαση της διάκρισης μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων κρίνεται σκόπιμη διότι, όπως θα αναφερθεί σε επόμενες ενότητες, τη διάκριση αυτή τη χρησιμοποιεί το ενωσιακό δίκαιο στις διατάξεις του.

## 4.2 Οι Φόροι Εισοδήματος, Περιουσίας, Κατανάλωσης

Επόμενη διάκριση των φόρων είναι ο διαχωρισμός τους σε φόρους εισοδήματος, περιουσίας και κατανάλωσης. Ο φόρος στο εισόδημα υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα μέσα σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο μετά την αφαίρεση ορισμένων απαλλαγών ή εξαιρέσεων (Δαλαμάγκας, 2010). Επειδή το εισόδημα αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της οικονομικής δύναμης των φορολογούμενων η φορολογία εισοδήματος αποτελεί ισχυρό μέσο κοινωνικής πολιτικής και αναδιανομής του πλούτου (Wagner, 1889). Επίσης, μπορεί να αποτελέσει μέσο οικονομικής πολιτικής αφού μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη σταθεροποίηση ή ακόμα και την ανάπτυξη της οικονομίας μιας χώρας (Καράγιωργας, 1981). Η φορολογία εισοδήματος διακρίνεται σε ΦΕΦΠ και σε ΦΕΝΠ και εντάσσεται στην κατηγορία των άμεσων φόρων (Δαλαμάγκας, 2010).

Σημαντικό είδος φόρου είναι και οι φόροι περιουσίας. Υπάρχουν δύο ειδών φόροι περιουσίας: οι φόροι κατοχής και οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας (Δαλαμάγκας, 2010). Οι φόροι κατοχής είναι συνήθως τακτικοί αλλά υπάρχουν και περιπτώσεις που επιβάλλονται ως έκτακτοι. Τακτικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε περιοδικά χρονικά διαστήματα στην περιουσία των φορολογούμενων. Οι συντελεστές τους είναι συνήθως χαμηλοί έτσι ώστε να μην οδηγούνται οι φορολογούμενοι σε μείωση της περιουσιακής τους κατάστασης λόγω αδυναμίας πληρωμής του φόρου. Η φορολόγηση της κατοχής της περιουσίας δικαιολογείται διότι η περιουσία αποτελεί δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου (Φινοκαλιώτης, 2005). Στην ελληνική επικράτεια εφαρμόζεται φόρος κατοχής στην ακίνητη περιουσία και ονομάζεται ΕΝΦΙΑ<sup>3</sup>. Η δεύτερη κατηγορία φόρων περιουσίας είναι οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται λόγω μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Παραδείγματα φόρων μεταβίβασης είναι ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος δωρεάς, ο φόρος γονικής παροχής και οι φόροι που επιβάλλονται στις αγοροπωλησίες ακινήτων. Δικαιολογητική βάση για τους φόρους αυτούς αποτελεί η αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας είτε του κληρονόμου, είτε του δωρεοδόχου είτε των τέκνων από τη μεταβίβαση σε αυτούς περιουσιακών στοιχείων. Για την επιβολή φόρου στις αγοροπωλησίες ακινήτων το σκεπτικό

---

<sup>3</sup> Ν. 4223 ΦΕΚ: 287 Α' /31.12.2013.



βασίζεται πάλι στο γεγονός ότι η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί απόδειξη ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας (Φινοκαλιώτης, 2005).

Τελευταίο είδος φόρου σε αυτή την κατηγορία διάκρισης φόρων αποτελούν οι φόροι κατανάλωσης (Δαλαμάγκας, 2010). Οι φόροι κατανάλωσης επιβαρύνουν τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών, γι' αυτό το λόγο ονομάζονται και φόροι δαπάνης. Κύριο χαρακτηριστικό των φόρων κατανάλωσης είναι η αποδοτικότητά τους και η εύκολη αποδοχή τους από τους φορολογούμενους, καθώς δεν είναι ιδιαίτερα αισθητοί. Οι φόροι κατανάλωσης εντάσσονται στην κατηγορία των έμμεσων φόρων λόγω της δυνατότητας μετακύλισής τους, όπως ειπώθηκε παραπάνω (Φινοκαλιώτης, 2005). Σύμφωνα με το νόμο, υπόχρεος να αποδώσει το φόρο κατανάλωσης είναι ο πωλητής αλλά στην πραγματικότητα με το φόρο βαρύνεται ο καταναλωτής. Οι φόροι κατανάλωσης διακρίνονται σε γενικούς φόρους δαπάνης και σε ειδικούς φόρους δαπάνης (Δαλαμάγκας, 2010). Γενικοί φόροι δαπάνης θεωρούνται οι φόροι που βαρύνουν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες πλην των ρητά εξαιρουμένων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα γενικού φόρου δαπάνης είναι ο ΦΠΑ. Ειδικοί φόροι δαπάνης θεωρούνται αυτοί που επιβάλλονται σε ορισμένα μόνο αγαθά και υπηρεσίες. Παραδείγματα ειδικών φόρων δαπάνης είναι οι ΕΦΚ στα καπνικά προϊόντα, στα πετρελαιοειδή και στο αλκοόλ.

Μία ακόμα ιδιαίτερη κατηγορία φόρων κατανάλωσης αποτελούν οι δασμοί (Φινοκαλιώτης, 2005). Οι δασμοί εντάσσονται στην ευρύτερη έννοια του φόρου. Οι δασμοί καταβάλλονται κατά την εισαγωγή των προϊόντων σε μια χώρα και πολύ σπάνια κατά την εξαγωγή τους. Η αναφορά στους δασμούς κρίνεται σκόπιμη, κυρίως, λόγω του ενωσιακού δικαίου που απαγορεύει την επιβολή δασμών, καθώς και οποιασδήποτε ισοδύναμη φορολογική επιβάρυνση σε βάρος προϊόντων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη της ΕΕ ή προϊόντων που εξάγονται προς άλλα κράτη μέλη (Παπαγιάννης, 2011). Γενικότερα το ενωσιακό δίκαιο δεν επιτρέπει την οποιαδήποτε οικονομική επιβάρυνση αποκλειστικά στα εισαγόμενα από τα κράτη μέλη προϊόντα ή στα εξαγόμενα προς αυτά χωρίς την ταυτόχρονη επιβάρυνση των εγχώριων προϊόντων (Φινοκαλιώτης, 2005).

### 4.3 Αναλογικοί, Προοδευτικοί και Αντίστροφα Προοδευτικοί Φόροι

Τελευταίος διαχωρισμός μεταξύ των φόρων αποτελεί η διάκριση που σχετίζεται με τους φορολογικούς συντελεστές που χρησιμοποιούνται. Με βάση τους φορολογικούς συντελεστές οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς και προοδευτικούς (Δαλαμάγκας, 2010). Αναλογικοί είναι οι φόροι που ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης οι φορολογικοί τους συντελεστές παραμένουν σταθεροί. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ΦΕΝΠ στην Ελλάδα όπου υπάρχει σταθερός συντελεστής 29%<sup>4</sup> ανεξαρτήτως του ύψους των κερδών των νομικών προσώπων. Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων οι φορολογικοί συντελεστές αυξάνουν όσο αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι συντελεστές ΦΕΦΠ στην Ελλάδα, όπου τα φορολογητέα εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με βάση την προοδευτική κλίμακα φορολογίας εισοδήματος του Πίνακα 1.

*Πίνακας 1: Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων – φορολογικοί συντελεστές.*

Εισόδημα σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής
0 – 20.000	22%
20.001 – 30.000	29%
30.001 – 40.000	37%
> 40.000	45%

*Πηγή: Ν. 4172 ΦΕΚ: 167 Α'/23.07.2013, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει σήμερα.*

Υπέρ του αναλογικού φόρου έχουν διατυπωθεί διάφορα επιχειρήματα, όπως ότι ο αναλογικός φόρος υπολογίζεται εύκολα και δεν παρουσιάζονται δυσκολίες στην εφαρμογή του και πως δεν αποτελεί αντικίνητρο για επενδυτικές δραστηριότητες. Υπάρχουν όμως και απόψεις κατά του αναλογικού φόρου. Υποστηρίζεται ότι αντιμετωπίζει ανόμοιες καταστάσεις με όμοιο τρόπο και δεν συμβιβάζεται με την έννοια της φορολογικής ισότητας, όπου τα φορολογικά βάρη κατανέμονται ανάλογα με τις δυνάμεις του κάθε πολίτη. Επίσης, με την αναλογική φορολογία δεν είναι εφικτή η άμβλυνση των οικονομικών ανισοτήτων (Φινοκαλιώτης, 2005). Αντίθετα με την προοδευτική φορολογία είναι εφικτή η άμβλυνση των οικονομικών ανισοτήτων και η αναδιανομή των εισοδημάτων. Η προοδευτική φορολογία θεωρείται

<sup>4</sup> Ν. 4172 ΦΕΚ: 167 Α'/23.07.2013.

επιβεβλημένη από τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και του κοινωνικού κράτους δικαίου. Μέσω των προοδευτικών φορολογικών συντελεστών επιτυγχάνεται η κάλυψη κοινωνικών δαπανών για τους οικονομικά ασθενέστερους από τις επιβαρύνσεις των οικονομικά ισχυρότερων (Wagner, 1889). Οι επικριτές της προοδευτικής φορολόγησης, όπως οι Samuelson και Friedmann, θεωρούν ότι συνιστά αντικίνητρο στην πραγματοποίηση επενδύσεων. Θεωρούν ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές λειτουργούν ανασχετικά στην πραγματοποίηση επενδυτικών δραστηριοτήτων (Φινοκαλιώτης, 2005). Επομένως προτού οριστούν οι συντελεστές της κάθε φορολογίας θα πρέπει η διοίκηση να λαμβάνει υπόψη της όλες τις απόψεις και κατόπιν να παίρνονται οι σχετικές αποφάσεις.

Τέλος, αν και με βάση τους ισχύοντες κανόνες δικαίου δεν εφαρμόζονται αντίστροφα προοδευτικοί συντελεστές στην πράξη εμφανίζεται αντίστροφη προοδευτικότητα στους έμμεσους φόρους. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα χαμηλά και μεσαία εισοδήματα αναλώνονται στο σύνολό τους για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που βαρύνονται με έμμεσους φόρους. Από την άλλη πλευρά τα υψηλότερα εισοδήματα αναλίσκουν ένα μέρος για αγαθά και υπηρεσίες. Το υπόλοιπο εισόδημα συνήθως αποταμιεύεται. Έτσι όσο αυξάνεται το εισόδημα τόσο μειώνεται το ποσοστό που υποβάλλεται στους έμμεσους φόρους δαπάνης. Παρουσιάζεται δηλαδή μία αντίστροφα προοδευτική φορολογική επιβάρυνση στους έμμεσους φόρους, γι' αυτό από πολλούς χαρακτηρίζονται ως άδικοι φόροι (Καράγιωργας, 1981).

Από την παραπάνω ανάλυση των διαφόρων ειδών φόρου γίνεται κατανοητή η σημασία της φορολογικής πολιτικής και κατά συνέπεια της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών. Η κρατική εξουσία κυρίως μέσω των άμεσων φόρων, όπως ο φόρος εισοδήματος και οι φόροι στην περιουσία, καθώς και μέσω των προοδευτικών ή αναλογικών συντελεστών ασκεί την πολιτική που επιθυμεί. Γι' αυτό το λόγο δύσκολα τα κράτη μέλη θα εκχωρήσουν αυτή την αρμοδιότητα αποκλειστικά στα όργανα της ΕΕ. Επιβάλλεται όμως να εναρμονίσουν τις πολιτικές τους και να επεκτείνουν τη συνεργασία τους σε θέματα που είναι αδύνατο να αντιμετωπιστούν στο πλαίσιο ενός κράτους. Ένας τομέας που χρήζει κοινής αντιμετώπισης από τα κράτη μέλη είναι αυτός της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής που έχουν πάρει υπερεθνικές διαστάσεις. Γι' αυτό το λόγο στην επόμενη ενότητα γίνεται μία σύντομη αναφορά στις δύο αυτές έννοιες.

## 5 Φοροαποφυγή – Φοροδιαφυγή

Η κρατική εξουσία για να κατανείμει το φορολογικό βάρος μεταξύ των πολιτών επιλέγει, σύμφωνα με την κρίση και τις αξίες της, ένα κριτήριο φορολογικής δικαιοσύνης και με βάση αυτό αποφασίζει τη μορφή των φόρων και το χαρακτήρα των φορολογικών συντελεστών που θα επιβάλει. Όμως το φορολογικό βάρος που ορίζεται νομοθετικά από την κρατική εξουσία δεν είναι αυτό που πραγματικά επιβάλλεται. Αυτό οφείλεται κυρίως στις αντιδράσεις των φορολογουμένων εναντίον της φορολογικής επιβάρυνσής τους. Οι υπόχρεοι πληρωμής φόρου αναζητούν τρόπους για να ελαχιστοποιήσουν το φορολογικό τους βάρος (Καράγιωργας, 1981).

Οι τρόποι που χρησιμοποιούνται από τους φορολογούμενους για τη μείωση του φορολογικού τους βάρους είναι συνήθως: α) η φοροαποφυγή και β) η φοροδιαφυγή. Αποφυγή του φόρου γίνεται κάθε φορά που ο φορολογούμενος ελαχιστοποιεί, με κατάλληλους χειρισμούς, τη νομοθετικά οριζόμενη φορολογική επιβάρυνση και κατορθώνει έτσι να μειώνει, με νόμιμο τρόπο, τη φορολογική του υποχρέωση. Οι φορολογούμενοι εκμεταλλεύονται τις ασάφειες ή τις αδυναμίες της φορολογικής νομοθεσίας για να επιτύχουν μείωση ή ακόμα και πλήρη αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές φορές οι ασάφειες της νομοθεσίας αποτελούν συνειδητή επιλογή της διοίκησης λόγω πιέσεων που ασκούν μεγάλες κοινωνικές ομάδες ή ισχυροί οικονομικοί παράγοντες (Καράγιωργας, 1981).

Σε αντίθεση με τη φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή είναι η μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου ή και η πλήρης αποφυγή της, μέσω παράνομων ενεργειών (Καράγιωργας, 1981). Τα τελευταία χρόνια και ιδιαίτερα την τρέχουσα περίοδο της οικονομικής κρίσης το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει αποκτήσει επικίνδυνες διαστάσεις για τα δημόσια έσοδα. Το αντικοινωνικό αυτό φαινόμενο πέραν της απώλειας τεράστιων φορολογικών εσόδων για το κράτος με αποτέλεσμα τη δημιουργία ελλειμμάτων, έχει σαν συνέπεια την ανισότητα των όρων ανταγωνισμού των επιχειρήσεων αλλά και την άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών μιας χώρας. Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης επιβάλει τη λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων για τη μείωση στο ελάχιστο της φοροδιαφυγής (Φινοκαλιώτης, 1985). Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να είναι προσαρμοσμένη στην αρχή αυτή και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών θα πρέπει διαρκώς να βελτιώνεται.

Όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή της εργασίας, η φοροδιαφυγή αλλά και η φοροαποφυγή δεν είναι μόνο ελληνικό πρόβλημα. Η διεθνής φοροδιαφυγή αποτελεί μείζον θέμα. Το πρόβλημα είναι υπαρκτό και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για την καταπολέμηση του φαινομένου είναι αναγκαία η διεθνής συνεργασία. Σε ότι αφορά τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι επιτακτική η μεταξύ τους συνεργασία. Αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας, της αμοιβαίας συνδρομής και διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών των χωρών της ΕΕ και μέσω ενωσιακών προγραμμάτων, όπως το πρόγραμμα Fiscalis. Η πρόοδος που έχει επιτευχθεί σε αυτούς τους τομείς θα εξεταστεί στα επόμενα κεφάλαια στο πλαίσιο της μελέτης για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ. Η παρουσίαση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών θα γίνει μέσα από την παράθεση των βασικότερων κανόνων του πρωτογενούς και παράγωγου ενωσιακού δικαίου που σχετίζονται με το εν λόγω θέμα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών στην Ευρωπαϊκή Ένωση μέσα από τις Διατάξεις του Πρωτογενούς και του Παράγωγου Ενωσιακού Δικαίου

### 6 Ιστορική Αναδρομή

Η Συνθήκη για την ΕΟΚ<sup>5</sup> προέβλεπε τη δημιουργία «κοινής αγοράς» και την προοδευτική προσέγγιση της οικονομικής πολιτικής των κρατών μελών. Στόχος ήταν η δημιουργία ενός ενιαίου οικονομικού χώρου στον οποίο θα επικρατούσαν συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, και ο οποίος θα εμφάνιζε χαρακτηριστικά όμοια με εκείνα μιας «εσωτερικής αγοράς» ενός κράτους. Με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη<sup>6</sup> τέθηκε ως στόχος η δημιουργία μιας εσωτερικής αγοράς. Έτσι από την «κοινή αγορά» υπήρξε μετάβαση στην «εσωτερική αγορά» (Φινοκαλιώτης, 1995). Η εσωτερική αγορά ορίζεται ως ένας χώρος χωρίς εσωτερικά σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των υπηρεσιών, των προσώπων και των κεφαλαίων (Μούσης, 2005).

Μια εσωτερική αγορά χωρίς εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών δεν μπορεί να είναι πλήρης (Παπαγιάννης, 2011). Αρχικά η Συνθήκη για την ΕΟΚ ήταν πολύ επιφυλακτική στο πεδίο της φορολογικής εναρμόνισης. Αυτό που επιζητούσε πρωταρχικά ήταν η τήρηση του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας, δηλαδή η ίση φορολογική μεταχείριση των εθνικών προϊόντων (που παράγονται εσωτερικά σε κάθε κράτος μέλος) με τα προϊόντα που εισάγονται από χώρες που συμμετέχουν στην ΕΟΚ (Μούσης, 2005). Για την υλοποίηση των στόχων της Συνθήκης για την ΕΟΚ συστάθηκε η τελωνειακή ένωση. Με την τελωνειακή ένωση καταργήθηκαν οι δασμοί και οι ποσοτικοί περιορισμοί στα εισαγόμενα και εξαγόμενα από και προς τα κράτη μέλη προϊόντα. Όμως αυτό δεν ήταν αρκετό για τη δημιουργία της κοινής αγοράς. Η ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων ήταν δυνατό να εξουδετερωθεί μέσω άλλων εμποδίων, μεταξύ των οποίων σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η φορολογία. Υπήρχε ο κίνδυνος μέσω της επιβολής υψηλών έμμεσων φόρων στα εισαγόμενα προϊόντα να αυξηθεί υπέρμετρα η τιμή τους σε σχέση με τα εθνικά με ορατό τον κίνδυνο νόθευσης του υγιούς ανταγωνισμού στο πλαίσιο μιας κοινής αγοράς. Γι' αυτό το λόγο, προβλέφθηκε η εναρμόνιση των

<sup>5</sup> Υπογράφηκε στις 25.3.1957 και τέθηκε σε ισχύ την 1.1.1958 (Παπαγιάννης, 2011).

<sup>6</sup> Υπογράφηκε στις 28.2.1986 και τέθηκε σε ισχύ την 1.7.1986 (Παπαγιάννης, 2011).

έμμεσων φόρων λόγω της σύνδεσης τους με την τιμή των προϊόντων. Αντίθετα η προσέγγιση των νομοθεσιών σε θέματα άμεσης φορολογίας δεν κρίθηκε σε πρώτο στάδιο αναγκαία (Φινοκαλιώτης, 1995). Με τη μετάβαση από την κοινή αγορά στην εσωτερική αγορά, εκτός από την κατάργηση των «δασμολογικών συνόρων» συντελέστηκε και η κατάργηση των «φορολογικών συνόρων», ενόψει της δημιουργίας ενός ενιαίου οικονομικού χώρου. Η εναρμόνιση της φορολογίας των έμμεσων φόρων ήταν πλέον επιβεβλημένη. Ήδη από το 1973 με την εισαγωγή ενός κοινού συστήματος για το ΦΠΑ είχε γίνει ένα πολύ σημαντικό βήμα στον τομέα της εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων (Παπαγιάννης, 2011). Οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, που ίσχυαν πριν το ΦΠΑ, ενίσχυαν τα προϊόντα που παράγονταν εξολοκλήρου σε ένα κράτος και δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, δηλαδή την ίση μεταχείριση μεταξύ εισαγόμενων και εθνικών προϊόντων. Οι φόροι αυτοί αντικαταστάθηκαν από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Στο τέλος της δεκαετίας του '80 επιδιώχθηκε η προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης ενόψει της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Συγχρόνως άρχισε και η εναρμόνιση των άμεσων φόρων σε συγκεκριμένους τομείς (Μούσης, 2005). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, ως ενότητα κανόνων δικαίου, προέκυψε από την ανάγκη να αποφευχθούν οι φορολογικές διακρίσεις κατά την ενδοκοινοτική κυκλοφορία εμπορευμάτων και υπηρεσιών στο πλαίσιο αρχικά της «κοινής αγοράς» και στη συνέχεια της «εσωτερικής αγοράς» της ΕΕ (Κουγέας, Μηλιώνης, Πεδιαδιτάκη, & Κοκόλια, 2012).

Εκτός από την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η φορολογική πολιτική της ΕΕ στοχεύει τα τελευταία χρόνια στην πρόληψη της νόθευσης του ανταγωνισμού από τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών και ευρύτερα των φορολογικών συστημάτων. Η ΕΕ μέσω της φορολογικής πολιτικής καταβάλλει προσπάθεια να καταπολεμηθεί το φαινόμενο των τελευταίων ετών που αποκαλείται φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών. Ο φορολογικός ανταγωνισμός πήρε μεγάλες διαστάσεις μετά την ολοκλήρωση της διεύρυνσης με την ένταξη στην ΕΕ κρατών της κεντρικής και ανατολικής Ευρώπης. Επίσης, βοήθησαν τη διόγκωσή του τα χαρακτηριστικά της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας που συνετέλεσαν στην αύξηση της κινητικότητας της φορολογικής βάσης. Αυτό είχε σαν συνέπεια την περιορισμένη δυνατότητα φορολόγησης των παραγωγικών συντελεστών οι οποίοι χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα, όπως το κεφάλαιο. Οι συντελεστές

φορολόγησης του κεφαλαίου παίζουν σημαντικό ρόλο στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Τα νέα κράτη μέλη υιοθετώντας χαμηλούς συντελεστές στην άμεση φορολογία ενέτειναν το φορολογικό ανταγωνισμό οδηγώντας και τα παλαιότερα κράτη μέλη στην εφαρμογή χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών (Καλύβα, 2007).

Σε κάθε περίπτωση και εφόσον είναι επιθυμητή η περαιτέρω ολοκλήρωση της ΕΕ αποτελεί βασική προϋπόθεση η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών και η θέσπιση μέτρων ώστε να αποφεύγονται οι ζημιογόνες συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού. Σε αντίθετη περίπτωση θα μειώνονται διαρκώς τα δημόσια έσοδα των κρατών μελών, λόγω του ανταγωνισμού μεταξύ τους, με αποτέλεσμα τη δημιουργία ελλειμμάτων στους προϋπολογισμούς, τη διόγκωση του δημοσίου χρέους και τη λήψη μέτρων δημοσιονομικής προσαρμογής. Ήδη, η λογική του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών οδήγησε σταδιακά τα τελευταία χρόνια στη μείωση των φορολογικών συντελεστών της ΦΕΝΠ στα κράτη μέλη της ΕΕ. Επομένως είναι ζητούμενο για τα συμμετέχοντα κράτη μέλη στην ΕΕ η εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας ώστε να αποφεύγεται το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού.

## **7 Οι Φορολογικές Διατάξεις του Πρωτογενούς Ενωσιακού Δικαίου**

Ύστερα από τη σύντομη ιστορική αναδρομή στη φορολογική πολιτική της ΕΕ κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν οι φορολογικές διατάξεις του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου πάνω στις οποίες στηρίζεται η φορολογική νομοθεσία της ΕΕ καθώς και η νομοθεσία περί συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Αρχικά θα αναλυθούν οι διατάξεις που υπήρχαν στη ΣΕΚ και στη συνέχεια οι φορολογικές διατάξεις που προβλέπονται στη Συνθήκη της Λισαβόνας.

### **7.1 Οι Φορολογικές Διατάξεις της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας**

Οι φορολογικές διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου της ΕΚ - μέχρι την υπογραφή της Συνθήκης της Λισαβόνας το 2007 - αναγράφονταν σε διάφορα άρθρα της ΣΕΚ. Τα άρθρα που έχουν σχέση με τη φορολογία απεικονίζονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα.



Σχεδιάγραμμα 1: Φορολογικές διατάξεις της ΣΕΚ



Τα άρθρα 23 και 24 της ΣΕΚ προσδιόριζαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Το άρθρο 23 ανέφερε ότι η ΕΚ βασίζεται στην τελωνιακή ένωση. Στη συνέχεια διευκρίνιζε ότι στην τελωνιακή ένωση απαγορεύεται η επιβολή δασμών στις εισαγωγές και τις εξαγωγές εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών. Ως εμπορεύματα νοούνταν τα προϊόντα που κατάγονταν – παράγονταν από τα κράτη μέλη. Μάλιστα ο νομοθέτης επέκτεινε την απαγόρευση της επιβολής δασμών, καθώς απαγόρευε και την επιβολή κάθε ισοδύναμης με τους δασμούς φορολογικής επιβάρυνσης (Κουγέας κ.α., 2012). Σκοπός της απαγόρευσης κάθε ισοδύναμης φορολογικής επιβάρυνσης, όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, ήταν η αποφυγή της έμμεσης αποθάρρυνσης της ελεύθερης κυκλοφορίας των προϊόντων μέσω επιβαρύνσεων που δεν έχουν την τυπική μορφή του δασμού (Παπαγιαννίδης, & Χριστογιαννόπουλος, 1981). Στο άρθρο 24 της ΣΕΚ διευκρινιζόταν ότι στα προϊόντα προέλευσης από χώρες εκτός ΕΚ απαγορευόταν η επιβολή δασμών εφόσον κάποιο κράτος μέλος είχε εισπράξει τους απαιτούμενους δασμούς και τις ανάλογες φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή τους στην Κοινότητα. Η συγκεκριμένη πρόβλεψη ίσχυε στις περιπτώσεις που τα προϊόντα αυτά συνέχιζαν να κυκλοφορούν μεταξύ των κρατών μελών (Κουγέας κ.α., 2012). Όλα τα παραπάνω είχαν σκοπό να προστατέψουν τον ανταγωνισμό στο πλαίσιο της εγκαθίδρυσης μιας εσωτερικής αγοράς.

Τα άρθρα 25, 26 και 27 της ΣΕΚ προσδιόριζαν τον τρόπο λειτουργίας της τελωνειακής ένωσης. Το άρθρο 25 επαναλάμβανε ότι απαγορεύονται οι δασμοί και οι ισοδύναμες φορολογικές επιβαρύνσεις μεταξύ των κρατών μελών. Το άρθρο 26 όριζε ότι το Συμβούλιο μπορεί να αποφασίζει με ειδική πλειοψηφία μετά από πρόταση της Επιτροπής ποιο θα είναι το κοινό δασμολόγιο των κρατών μελών στα εμπορεύματα που προέρχονται από τρίτες χώρες και το άρθρο 27 προσδιόριζε με ποια κριτήρια θα ενεργεί η Επιτροπή στο πεδίο της τελωνειακής ένωσης.

Ένα ακόμα άρθρο που σχετιζόταν με την τελωνειακή ένωση ήταν το 135 της ΣΕΚ. Αναφερόταν στην τελωνειακή συνεργασία των κρατών μελών. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο το Συμβούλιο όφειλε να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για την ενίσχυση της τελωνειακής συνεργασίας των κρατών μελών, καθώς και για τη συνεργασία των τελευταίων με την Επιτροπή με διαρκή στόχο τη βελτίωση του επιπέδου οργάνωσης σε κοινοτικό και σε εθνικό επίπεδο. Το άρθρο εξαιρούσε από τις αρμοδιότητες του Συμβουλίου τους κανόνες δικαίου που σχετίζονταν με την απονομή δικαιοσύνης και το ποινικό δίκαιο των κρατών μελών. Σύμφωνα με τον Κουγέα κ.α. (2012), το άρθρο αναφερόταν στη θέσπιση μέτρων που αφορούν τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών σε θέματα τελωνειακής πολιτικής με κύριο στόχο την πάταξη της απάτης και της φοροδιαφυγής.

Με τη φορολογική πολιτική της ΕΚ εμμέσως σχετίζονταν και τα άρθρα 87, 88 και 89 της ΣΕΚ. Έθεταν τον κανόνα του συμβατού ή μη των κρατικών ενισχύσεων προς την κοινή αγορά. Ο κανόνας αυτός είχε σχέση και με θέματα φορολογίας, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια. Η γενική αρχή ήταν ότι οι κρατικές ενισχύσεις είναι ασυμβίβαστες προς την κοινή αγορά, διότι εμποδίζουν την ελεύθερη λειτουργία του ανταγωνισμού (Καταπόδης, 2006). Στα άρθρα δεν δινόταν κάποιος συγκεκριμένος ορισμός της κρατικής ενίσχυσης. Μάλιστα διατυπωνόταν ρητά ότι οι ενισχύσεις μπορούν να έχουν οποιαδήποτε μορφή. Στις ενισχύσεις που θεωρούνταν ως έμμεσες, γιατί παρείχαν ωφέλεια, συγκαταλέγονταν και οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα, δηλαδή οι φορολογικές απαλλαγές ή ελαφρύνσεις που δίνονταν σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις και κλάδους της οικονομίας ενός κράτους πλήττοντας τον υγιή ανταγωνισμό στην εσωτερική αγορά της ΕΚ (Φινοκαλιώτης, 2005). Αντίθετα οι έμμεσες φορολογικές ενισχύσεις που εφαρμόζονταν σε όλους τους φορείς που δραστηριοποιούνται σε ένα κράτος μέλος δεν ενέπιπταν στο ασυμβίβαστο των κρατικών ενισχύσεων (Κουγέας κ.α., 2012). Επομένως τα οριζόμενα στα άρθρα 87,

88 και 89 είχαν έμμεση σχέση με τη φορολογική πολιτική της ΕΚ, γι' αυτό και αναφέρονται στην παρούσα ενότητα.

Τα μόνα άρθρα της ΣΕΚ που είχαν τον τίτλο φορολογικές διατάξεις ήταν τα 90, 91, 92 και 93. Στόχος των συγκεκριμένων άρθρων ήταν: α) η αποφυγή της θέσπισης φορολογικών διατάξεων από τα κράτη μέλη που θα υπονόμειαν την ελεύθερη ενδοκοινοτική διακίνηση των αγαθών και των υπηρεσιών και β) η φορολογική εναρμόνιση των κρατών μελών, ώστε να παρεμποδίζεται ο μεταξύ τους φορολογικός ανταγωνισμός (Easson, 1980). Ειδικότερα, το άρθρο 90 ήταν θεμελιώδους σημασίας για την ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς, καθώς απέτρεπε τα κράτη μέλη να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσης, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα (Φινοκαλιώτης, 2005). Επιπλέον, με το άρθρο 91 θεσπιζόταν η απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων στις εξαγωγές των εθνικών προϊόντων προς άλλα κράτη μέλη της ΕΚ. Αυτό γινόταν με τον ορισμό ενός μέγιστου ύψους επιστρεφόμενων φόρων λόγω της εξόδου ημεδαπών προϊόντων σε άλλες χώρες της Κοινότητας. Οι επιστροφές φόρων δεν μπορούσαν να είναι ανώτερες των φόρων που είχαν επιβαρυνθεί τα συγκεκριμένα προϊόντα. Με αυτόν τον περιορισμό ο ενωσιακός νομοθέτης αφαιρούσε από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προστατέψουν τα εθνικά προϊόντα μέσω μεγάλων επιστροφών φόρου (Κουγέας κ.α., 2012). Συμπληρωματικά, το άρθρο 92, απαγόρευε τις επιστροφές άμεσων φόρων κατά την εξαγωγή κοινοτικών προϊόντων σε άλλα κράτη μέλη. Τέλος, με το άρθρο 93 προβλεπόταν ρητά η εναρμόνιση του φόρου κύκλου εργασιών, των ΕΦΚ και των λοιπών έμμεσων φόρων που επιβάρυναν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, προκειμένου να λειτουργήσει ομαλά η εσωτερική αγορά (Κουγέας κ.α., 2012).

Το βασικό συμπέρασμα από την ανάλυση των φορολογικών διατάξεων της ΣΕΚ είναι πως το κύριο μέλημα του κοινοτικού νομοθέτη ήταν η προστασία του ανταγωνισμού και η εγκαθίδρυση και ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

## **7.2 Η Συνθήκη της Λισαβόνας και οι Φορολογικές Διατάξεις της**

Οι φορολογικές διατάξεις της ΣΕΚ ενσωματώθηκαν χωρίς ιδιαίτερες αλλαγές στη Συνθήκη της Λισαβόνας, η οποία ισχύει από το 2009 μέχρι σήμερα. Μέσω των κανόνων δικαίου που πηγάζουν από τη Συνθήκη της Λισαβόνας ασκείται σήμερα η λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το κείμενο της Συνθήκης υπογράφηκε την

13.12.2007 στη Λισαβόνα και τέθηκε σε ισχύ την 1.12.2009 (Παπαγιάννης, 2011). Η Συνθήκη της Λισαβόνας αποτελείται από: i) τη Συνθήκη για την ΕΕ, ii) τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της ΕΕ, iii) το Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, στον οποίο προσδόθηκε νομική δεσμευτικότητα, χωρίς να ενσωματωθεί στο κείμενο των Συνθηκών, iv) τα 37 Πρωτόκολλα και v) τις 65 Δηλώσεις (Κουγέας κ.α., 2012).

Στη ΣΛΕΕ περιλαμβάνονται οι ρυθμίσεις που προβλέπονταν και στη ΣΕΚ. Οι φορολογικές διατάξεις (με την ευρεία έννοια του όρου) της ΣΛΕΕ αποτυπώνονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα.

*Σχεδιάγραμμα 2: Φορολογικές διατάξεις της ΣΛΕΕ*



Από το παραπάνω σχεδιάγραμμα παρατηρεί κανείς ότι στη ΣΛΕΕ δεν υπάρχει νέα φορολογική διάταξη ή αλλιώς νέο άρθρο φορολογικού περιεχομένου που δεν υπήρχε στην προηγούμενη Συνθήκη. Όλα τα άρθρα της ΣΛΕΕ που σχετίζονται με φορολογικά θέματα υπήρχαν και στη ΣΕΚ.

Σε ότι αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων το άρθρο 28 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 23 της ΣΕΚ) αναφέρεται στην τελωνιακή ένωση, στην απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και των ισοδύναμων φορολογικών επιβαρύνσεων, καθώς και στην καθιέρωση ενός κοινού δασμολογίου στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες. Η μόνη διαφορά που παρατηρείται σε σχέση με το άρθρο 23 της ΣΕΚ είναι ότι ο ενωσιακός νομοθέτης δεν μιλάει πλέον για Κοινότητα αλλά για Ένωση. Στη συνέχεια το άρθρο 29 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 24 της ΣΕΚ) δεν παρουσιάζει καμία διαφορά σε σχέση με το αντίστοιχο άρθρο της ΣΕΚ. Ορίζονται οι ίδιες προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να κυκλοφορούν ελεύθερα μεταξύ των κρατών μελών τα προϊόντα προέλευσης τρίτων χωρών. Επομένως και στη ΣΛΕΕ προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων προβλέπεται η κατάργηση των δασμών και των ισοδύναμων επιβαρύνσεων.

Τα άρθρα 30-32 της ΣΛΕΕ ορίζουν τους κανόνες λειτουργίας της τελωνιακής ένωσης. Τα άρθρα αυτά δεν εισάγουν καμία ουσιαστική αλλαγή σε σχέση με τα αντίστοιχα άρθρα 25-27 της ΣΕΚ. Και εδώ ορίζεται η κατάργηση και απαγόρευση όλων των τελωνιακών δασμών (εισαγωγικών και εξαγωγικών), καθώς των δασμών ταμειευτικού χαρακτήρα.

Τα θέματα της τελωνιακής συνεργασίας ορίζονται πλέον στο άρθρο 33 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 135 της ΣΕΚ). Το αναθεωρημένο άρθρο ορίζει ότι τα μέτρα με σκοπό την ενίσχυση της τελωνιακής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών καθώς και μεταξύ των τελευταίων και της Επιτροπής λαμβάνονται πλέον όχι μόνο από το Συμβούλιο αλλά και από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Επίσης, στο άρθρο 33 της ΣΛΕΕ έχει αφαιρεθεί το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 135 της ΣΕΚ, που δεν επέτρεπε τα μέτρα ενίσχυσης της τελωνιακής συνεργασίας να αφορούν το εθνικό ποινικό δίκαιο και γενικότερα την απονομή δικαιοσύνης στα κράτη μέλη.

Ένα θέμα που σχετίζεται έμμεσα με τη φορολογία είναι αυτό των κρατικών ενισχύσεων, όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα. Οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις καθορίζονται στα άρθρα 107, 108 και 109 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 87, 88 και 89 της ΣΕΚ). Στις διατάξεις της ΣΛΕΕ, όπως και στη ΣΕΚ, παραμένει η γενική αρχή ότι οι κρατικές ενισχύσεις είναι ασυμβίβαστες προς την κοινή αγορά, διότι εμποδίζουν την ελεύθερη λειτουργία του ανταγωνισμού. Οι

αλλαγές που έχουν επέλθει στη ΣΛΕΕ δεν έχουν να κάνουν με θέματα φορολογίας. Ενδεικτικά παραδείγματα αλλαγών που έχουν επέλθει είναι τα εξής: η ΣΛΕΕ δεν αναφέρει τον όρο «κοινή αγορά» αλλά «εσωτερική αγορά», διότι όπως έχει αναφερθεί έχουμε περάσει από την κοινή στην εσωτερική αγορά που είχε τεθεί ως στόχος ήδη από το 1986 με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη. Επίσης, η ΣΛΕΕ δεν χρησιμοποιεί ως όρο τη φράση «η παρούσα Συνθήκη» αλλά τον όρο «οι Συνθήκες», διότι η Συνθήκη της Λισαβόνας δεν αποτελεί μία ενιαία Συνθήκη.

Επιπροσθέτως, όπως στη ΣΕΚ έτσι και στη ΣΛΕΕ μόνο τα άρθρα 110 έως και 113 (πρώην άρθρα 90-93 της ΣΕΚ) υπάγονται σε κεφάλαιο με τον τίτλο «φορολογικές διατάξεις». Οι αλλαγές που επήλθαν στις φορολογικές διατάξεις με τη ΣΛΕΕ δεν χρήζουν ιδιαίτερης αναφοράς. Ο στόχος των φορολογικών διατάξεων της ΣΛΕΕ παραμένει ο ίδιος με της ΣΕΚ. Δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αντικαταστήσουν την κατάργηση των δασμών μέσω άλλων φόρων. Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μεταξύ της εγχώριας παραγωγής και των εισαγόμενων από τα κράτη μέλη προϊόντων ορίστηκε και στη ΣΛΕΕ, ότι οι φόροι που επιβάλλονται στις εισαγωγές από τα κράτη μέλη δεν μπορεί να είναι ανώτεροι από αυτούς που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Επειδή την άνιση μεταχείριση μεταξύ εισαγόμενων και εθνικών προϊόντων μπορούν να την προκαλέσουν κυρίως οι έμμεσοι φόροι, ο ενωσιακός νομοθέτης, με το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ, δίνει τη δυνατότητα στο Συμβούλιο να εκδίδει διατάξεις - αποφασίζοντας ομόφωνα - για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ΕΦΚ και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Σε αντίθεση με τις ρητές προβλέψεις για την έμμεση φορολογία τα κράτη μέλη εμφανίζονται πιο ελεύθερα ως προς την πολιτική τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η ΣΛΕΕ δεν περιέχει μια παρόμοια ρύθμιση αντίστοιχη με αυτή του άρθρου 113 που να αναφέρεται ρητά στους άμεσους φόρους (Κουγέας κ.α., 2012).

Οι παρεμβάσεις στην άμεση φορολογία έχουν ως νομική βάση κυρίως το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 94 της ΣΕΚ). Το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ ορίζει ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, έχει τη δυνατότητα να εκδίδει Οδηγίες για την προσέγγιση της νομοθεσίας των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Επομένως η προσέγγιση των νομοθεσιών στην ΕΕ σε θέματα άμεσης φορολογίας γίνεται αποκλειστικά μέσω

Οδηγιών, προϋποθέτει ομοφωνία καθώς και την ύπαρξη άμεσης επίπτωσης στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το ΔΕΕ δέχεται ως «άμεση επίπτωση» στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς τις εθνικές ρυθμίσεις οι οποίες κατά τρόπο «αισθητό» εμποδίζουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς ή είναι «ακανές» να δημιουργήσουν διαταραχές στην εγκαθίδρυση ή λειτουργία της (Παπαγιάννης, 2011). Συνεπώς, λόγω έλλειψης ειδικότερης διάταξης για τη ρύθμιση θεμάτων άμεσης φορολογίας, η θέσπιση κανόνων δικαίου για την εναρμόνιση – προσέγγιση της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ βασίζεται στις διατάξεις του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι με τη Συνθήκη της Λισαβόνας, που ισχύει σήμερα στην ΕΕ, δεν εισάγονται σημαντικές αλλαγές στις φορολογικές διατάξεις σε σχέση με τις προϊσχύουσες. Είναι προφανές ότι τα κράτη μέλη δεν είναι διατεθειμένα να παραχωρήσουν τη φορολογική τους κυριαρχία στην ΕΕ. Η φορολογική κυριαρχία, αν και διαβρωμένη, παραμένει στα κράτη μέλη ως θεμελιώδες κυριαρχικό δικαίωμα και δεν εκχωρείται, κυρίως σε θέματα άμεσης φορολογίας. Η δικαιοδοσία της ΕΕ σε θέματα φορολογίας περιορίζεται στη θέσπιση κανόνων δικαίου προκειμένου να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

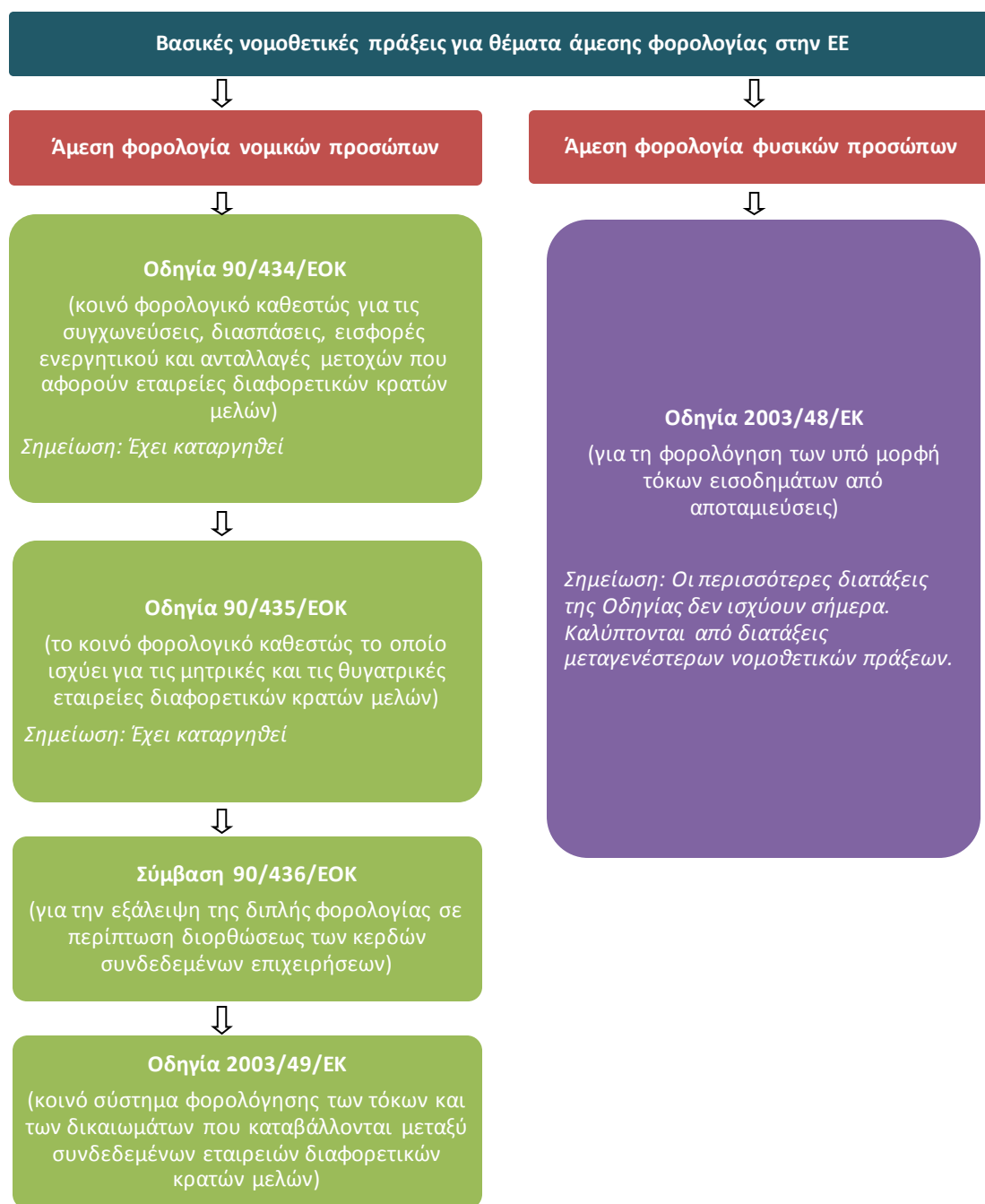
## **8 Η Άμεση, η Έμμεση Φορολογία και η Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών στην ΕΕ**

### **8.1 Η Άμεση Φορολογία στην ΕΕ μέσα από το Παράγωγο Δίκαιο**

Όπως αναφέρθηκε στην ανάλυση των φορολογικών διατάξεων του πρωτογενούς δικαίου της ΕΕ, το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ προβλέπει ρητά την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα των έμμεσων φόρων με στόχο την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Κουγέας κ.α., 2012). Αντίστοιχη πρόβλεψη για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων στη Συνθήκη της Λισαβόνας δεν υπάρχει. Όμως λόγω της επίπτωσης των άμεσων φόρων: α) στην προσέλκυση επενδύσεων και β) στη στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων σε μια ενιαία αγορά, τα θεσμικά όργανα της ΕΕ χρησιμοποίησαν ως νομικό θεμέλιο το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ, προκειμένου να θεσπίσουν κανόνες δικαίου σε θέματα άμεσης φορολογίας (Κουγέας κ.α., 2012). Το άρθρο 115 της ΣΛΕΕ προϋποθέτει ομοφωνία για τη λήψη αποφάσεων μεταξύ των κρατών μελών, γεγονός που δυσχεραίνει τη διαδικασία της εναρμόνισης (Παπαγιάννης, 2011). Για να καμφθούν οι δυσκολίες της ομοφωνίας που απαιτεί η έκδοση μιας οδηγίας, η Επιτροπή προσφεύγει στη λεγόμενη «χαλαρή νομοθεσία (soft law)» (Senden, 2004). Επομένως, τα όργανα της ΕΕ προκειμένου να εναρμονιστεί η νομοθεσία στα θέματα άμεσης φορολογίας μεταξύ των κρατών μελών, εκτός από οδηγίες, εκδίδουν και μη δεσμευτικούς κανόνες, όπως συστάσεις, ανακοινώσεις, κατευθυντήριες γραμμές κ.α. για να επιτευχθεί μία σχετική προσέγγιση στους τομείς που επιθυμούν. Παρά τις δυσκολίες και την έλλειψη σαφούς διάταξης στη ΣΛΕΕ για την έκδοση νομοθετικών πράξεων σχετικών με τους άμεσους φόρους, έχουν γίνει προσπάθειες και έχουν εκδοθεί κάποιες πράξεις δευτερογενούς δικαίου. Οι βασικότερες πράξεις παράγωγου δικαίου που ρυθμίζουν θέματα άμεσης φορολογίας απεικονίζονται στο Σχεδιάγραμμα 3.



Σχεδιάγραμμα 3: Βασικές νομοθετικές πράξεις για θέματα άμεσης φορολογίας στην ΕΕ



Όπως φαίνεται στο Σχεδιάγραμμα 3, τα σχετικά με την άμεση φορολογία θέματα που ρυθμίζονται είναι πολύ συγκεκριμένα και εξειδικευμένα. Επομένως, η εναρμόνιση στους άμεσους φόρους αφορά πολύ συγκεκριμένους τομείς. Ένα ακόμα στοιχείο που αποδεικνύει την έλλειψη εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών σε θέματα άμεσης φορολογίας είναι οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων που ισχύουν σήμερα στην ΕΕ. Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει τους συντελεστές σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ το έτος 2014.

*Πίνακας 2: Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων στην ΕΕ για το έτος 2014*

A/A	Κράτος μέλος	Φορολογικός συντελεστής
1	Αυστρία	25%
2	Βέλγιο	33%
3	Βουλγαρία	10%
4	Γαλλία	33,33 %
5	Γερμανία	15%
6	Δανία	23,50 %
7	Ελλάδα	29%
8	Εσθονία	20%
9	Ιρλανδία	12,5 %
10	Ισπανία	28%
11	Ιταλία	27,50 %
12	Κροατία	20%
13	Κύπρος	12,50 %
14	Λετονία	15%
15	Λιθουανία	15%
16	Λουξεμβούργο	21%
17	Μάλτα	35%
18	Ηνωμένο Βασίλειο	20%
19	Ολλανδία	25 %
20	Ουγγαρία	19%
21	Πολωνία	19%
22	Πορτογαλία	21%
23	Ρουμανία	16%
24	Σλοβακία	22%
25	Σλοβενία	17%
26	Σουηδία	22%
27	Τσεχία	19%
28	Φιλανδία	20%

Πηγή: Taxheaven (2016). *Φορολογία νομικών προσώπων και μερισμάτων στην ΕΕ*. Ανακτήθηκε 5 Οκτωβρίου 2016, από <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203>

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι οι φορολογικοί συντελεστές για τα νομικά πρόσωπα στην ΕΕ των 28 κυμαίνονται από 10% (Βουλγαρία) έως 35%

(Μάλτα), γεγονός το οποίο αποδεικνύει το φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών της ΕΕ και τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων από κράτος μέλος σε κράτος μέλος. Η διαφορετική φορολόγηση του εισοδήματος των νομικών προσώπων δημιουργεί στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων με τελικό αποτέλεσμα τη νόθευση του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά.

Η προσπάθεια εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων στον ενωσιακό χώρο είναι υπαρκτή από την ίδρυση των Κοινοτήτων. Ήδη από το 1962 το ζήτημα της εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων αποτέλεσε αντικείμενο εξέτασης. Μετά από πολλές προσπάθειες, σχεδόν 30 χρόνια αργότερα, το 1990, υιοθετήθηκαν δύο οδηγίες και μία σύμβαση που ρυθμίζουν θέματα άμεσης φορολογίας νομικών προσώπων. Είναι οι Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ και 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου καθώς και η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, που θα αναλυθούν στην αμέσως επόμενη ενότητα. (Κουγέας κ.α., 2012).

### **8.1.1 Η Άμεση Φορολογία των Νομικών Προσώπων στην ΕΕ**

Οι βασικές νομοθετικές ρυθμίσεις με τις οποίες έγινε προσπάθεια εναρμόνισης της νομοθεσίας των κρατών μελών σε θέματα άμεσης φορολογίας νομικών προσώπων είναι οι εξής:

Α) Η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23<sup>ης</sup> Ιουλίου 1990 (σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών). Η Οδηγία αυτή τροποποιήθηκε πολλές φορές έπειτα από την αρχική της έκδοση. Λόγω των επανειλημμένων τροποποιήσεων της κρίθηκε αναγκαία η κωδικοποίησή της, η οποία υλοποιήθηκε από την Οδηγία 2009/133/ΕΚ (Κουγέας κ.α., 2012). Με την τελευταία καταργήθηκε η Οδηγία 90/434/ΕΟΚ. Στόχος της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ είναι η αντιμετώπιση των φορολογικών εμποδίων που μπορεί να προκύπτουν από τις πράξεις αναδιάρθρωσης εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών. Αποφασίστηκε ότι λύση στο πρόβλημα αυτό μπορεί να αποτελέσει ένα κοινό φορολογικό καθεστώς. Η Οδηγία εφαρμόζεται μόνο στις διασυνοριακές αναδιρθρώσεις επιχειρήσεων. Η Οδηγία εφαρμόζεται στις ακόλουθες πράξεις αναδιάρθρωσης: i) συγχωνεύσεις, ii) διασπάσεις, iii) εισφορές ενεργητικού και iv)

ανταλλαγές μετοχών (Κουγέας κ.α., 2012). Ένας κοινός φορολογικός κανόνας που θεσπίζει είναι η αναβολή της φορολόγησης της υπεραξίας που διαπιστώνεται από τις πράξεις αναδιάρθρωσης. Επομένως, όταν εισφέρεται ενεργητικό, δηλαδή περιουσιακά στοιχεία, από μία εταιρεία σε άλλη δεν καταβάλλεται φόρος υπεραξίας από τη λήπτρια εταιρεία. Ο φόρος υπεραξίας καταβάλλεται όταν η λήπτρια εταιρεία μεταβιβάσει τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία (Terra, & WatteI, 2001). Επίσης, ορίζεται ότι οι αφορολόγητες προβλέψεις ή αποθεματικά της εισφέρουσας εταιρείας θα πρέπει ν' αναλαμβάνονται από τη λήπτρια εταιρεία με τους ίδιους όρους απαλλαγής φόρου που ισχύουν στο φορολογικό δίκαιο του κράτους που έχει έδρα η εισφέρουσα. Δηλαδή θεσπίζεται η διατήρηση των αφορολόγητων αποθεματικών ή προβλέψεων (Κουγέας κ.α., 2012). Επομένως, υποχρέωση των φορολογικών αρχών με βάση την Οδηγία είναι να συνεργάζονται, ανταλλάσσοντας πληροφορίες, ώστε να μην φορολογούνται τα αφορολόγητα αποθεματικά ή οι προβλέψεις, καθώς και η υπεραξία που προκύπτει από τις πράξεις αναδιάρθρωσης εταιρειών με απώτερο στόχο την διευκόλυνση των συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφορών ενεργητικού και ανταλλαγών μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.

B) Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23<sup>ης</sup> Ιουλίου 1990 (σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών). Επόμενη βασική Οδηγία που ρύθμιζε θέματα άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων είναι η 90/435/ΕΟΚ. Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ εισήγαγε στην ΕΕ το κοινό φορολογικό καθεστώς για τη διανομή κερδών ανάμεσα σε μητρικές και θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών. Η Οδηγία αυτή καταργήθηκε από την Οδηγία 2011/96/ΕΕ<sup>7</sup>. Στόχος της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, που συνήθως αναφέρεται ως οδηγία μητρικών - θυγατρικών, είναι η απαλλαγή των μερισμάτων και των άλλων διανεμόμενων κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και η αποφυγή της διπλής φορολογίας αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας. Οι εταιρείες στις οποίες αναφέρεται η Οδηγία δεν πρέπει να έχουν τη φορολογική τους έδρα εκτός της ΕΕ και πρέπει να υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων χωρίς δυνατότητα επιλογής και απαλλαγής. Η ιδιότητα της μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται σε εταιρεία που έχει έδρα σε χώρα της

---

<sup>7</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex). Οι κανόνες παράγωγου δικαίου ανακτήθηκαν στις 31 Αυγούστου 2016, από <http://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html> .

ΕΕ και συμμετέχει κατά 10 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους της ΕΕ. Η Οδηγία προβλέπει ότι μία μητρική εταιρεία έχει τη δυνατότητα να λάβει κέρδη, ακόμα και εκτός της περιόδου εκκαθάρισης. Στην περίπτωση αυτή, η χώρα της ΕΕ όπου βρίσκεται η μητρική εταιρεία: α) είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά είτε β) τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να αφαιρεί από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από θυγατρική της σε άλλη χώρα της ΕΕ. Επίσης, τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Κατ' αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση και εναρμονίζεται η φορολόγηση των μερισμάτων και λοιπών διανεμόμενων κερδών μεταξύ εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες της ΕΕ. Και σε αυτή την περίπτωση, όπως και στην προηγούμενη Οδηγία, απαιτείται η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών και η ανταλλαγή πληροφοριών ώστε να γνωρίζει το εκάστοτε κράτος μέλος το φόρο που έχει παρακρατηθεί από τις θυγατρικές εταιρείες σε άλλο κράτος μέλος για τα διανεμόμενα κέρδη που καταβάλλονται στη μητρική εταιρεία, προκειμένου να αφαιρέσει το καταβληθέν ποσό από τη συνολική φορολογία που προκύπτει.

Γ) Η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ<sup>8</sup> υπογράφηκε από τα κράτη μέλη στις 23 Ιουλίου 1990 (για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων). Συνοπτικά, η Σύμβαση προβλέπει ότι σε περίπτωση που διαπιστώνεται διπλή φορολογία μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η θιγόμενη επιχείρηση προσφεύγει στην αρμόδια αρχή του εμπλεκόμενου στην υπόθεση κράτους μέλους. Αν η αρμόδια αρχή δεν είναι σε θέση να δώσει μια ικανοποιητική λύση, θα προσπαθήσει να εξαλείψει τη διπλή φορολογία με φιλικό διακανονισμό σε συνεργασία με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους μέλους που συνδέεται με την υπόθεση. Σε περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τότε ενεργοποιείται η διαδικασία διαιτησίας. Σύμφωνα με τη διαδικασία διαιτησίας οι αρχές ζητούν από μια συμβουλευτική επιτροπή να εκδώσει γνωμοδότηση για τον τρόπο με τον οποίο θα εξαλειφθεί η διπλή φορολογία. Στις αρμόδιες αρχές δίνεται η δυνατότητα να καταλήξουν σε απόφαση που διαφέρει από τη γνωμοδότηση της επιτροπής, αλλά αν

---

<sup>8</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

δεν επιτευχθεί συμφωνία μεταξύ τους, είναι υποχρεωμένες να συμμορφωθούν με την εν λόγω γνωμοδότηση.

Η Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ υπογράφηκε το 1990 αλλά η αρχή των συζητήσεων για το ζήτημα της εξάλειψης της διπλής φορολογίας ανάγεται στο 1976 όταν η Επιτροπή υπέβαλε μια πρόταση Οδηγίας για το ίδιο θέμα (Κουγέας κ.α., 2012). Η Σύμβαση δεν αποτελεί μέρος της ενωσιακής έννομης τάξης αλλά η υπογραφή της βασίστηκε στο Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο. Αυτό σημαίνει ότι το ΔΕΕ δεν έχει αρμοδιότητα για την ερμηνεία και την εφαρμογή της και η Επιτροπή δεν μπορεί να κινήσει διαδικασίες παράβασης του ενωσιακού δικαίου σε περίπτωση μη τήρησής της από τα κράτη μέλη. Για αυτούς τους λόγους υποστηρίζεται ότι η Σύμβαση αποτελεί φτωχό μέσο εναρμόνισης για την προστασία των επιχειρήσεων που αντιμετωπίζουν προβλήματα διπλής φορολογίας (Terra, & WatteI, 2001). Δεν παύει όμως να ωθεί τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών να συνεργαστούν μεταξύ τους στις περιπτώσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων που έχουν προσφύγει για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης που τους έχει επιβληθεί.

Δ) Η Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003 (για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών). Η Οδηγία 2003/49/ΕΚ στοχεύει στην κατάργηση της διπλής φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη της ΕΕ. Με τον όρο «δικαιώματα» νοούνται οι πληρωμές που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Με τον όρο «τόκος» νοείται το εισόδημα από απαιτήσεις κάθε είδους, όπως το εισόδημα από τίτλους και ομολογίες. Σύμφωνα με την Οδηγία συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται δύο εταιρείες: i) εφόσον η μία εταιρεία κατέχει ένα ποσοστό συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο άλλης εταιρείας, δηλαδή οι δύο εταιρείες έχουν σχέση μητρικής θυγατρικής ή ii) όταν μία τρίτη εταιρεία κατέχει ένα ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο δύο άλλων εταιρειών, οι οποίες είναι μεταξύ τους αδελφές εταιρείες, ενώ η τρίτη εταιρεία είναι η μητρική τους. Σε κάθε περίπτωση όλες οι εταιρείες πρέπει να είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ. Η κύρια ρύθμιση της Οδηγίας προβλέπει ότι το εισόδημα που προέρχεται από τόκους και δικαιώματα που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσεται των φόρων στο συγκεκριμένο κράτος εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή δικαιωμάτων είναι εταιρεία

άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος. Φόρος δηλαδή επιβάλλεται μόνο στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρείας. Η ΕΕ με αυτό τον τρόπο θεσπίζει ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, προκειμένου να καταργήσει τους φόρους αυτούς στην πηγή, δηλαδή στη χώρα δημιουργίας των τόκων και των δικαιωμάτων. Στόχος της είναι οι φόροι αυτοί να επιβάλλονται στη χώρα που έχει έδρα η δικαιούχος εταιρεία. Με αυτό τον τρόπο ο ενωσιακός νομοθέτης αποσκοπεί στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας του εισοδήματος από τόκους και δικαιώματα. Προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των τόκων και των δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων απαιτείται η συνεργασία και η επικοινωνία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Τα κράτη μέλη οφείλουν να ανταλλάσσουν πληροφορίες, ώστε το κράτος στο οποίο είναι εγκαταστημένη μία εταιρεία, να γνωρίζει αν έχει παρακρατηθεί φόρος στη χώρα πηγής των τόκων και των δικαιωμάτων (Κουγέας κ.α., 2012).

Ε) Η πρόταση Οδηγίας της Επιτροπής COM (2011), 121 (για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών - ΚΕΒΦΕ). Από την παραπάνω ανάλυση των βασικών διατάξεων του παράγωγου ενωσιακού δικαίου για θέματα άμεσης φορολογίας νομικών προσώπων συμπεραίνεται πως στον τομέα της εναρμόνισης των άμεσων φόρων στην ΕΕ δεν έχει σημειωθεί πρόοδος. Οι βασικές Οδηγίες για τη ρύθμιση θεμάτων άμεσης φορολογίας αφορούν τις πολυεθνικές εταιρείες και αναφέρονται κυρίως σε θέματα αποφυγής διπλής φορολογίας των εταιρειών αυτών. Αυτό δεν σημαίνει ότι δεν γίνονται προσπάθειες. Από το 2004 αναλαμβάνονται πρωτοβουλίες από τα όργανα της ΕΕ για τη δημιουργία μιας ενοποιημένης φορολογικής βάσης των εταιρειών στην ΕΕ. Η κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιρειών αποτελεί έναν ιδιαίτερα φιλόδοξο στόχο, που εκτός των επιφυλάξεων για τη διάβρωση της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών, προσκρούει σε πολλά τεχνικά προβλήματα. Πάραυτα η Επιτροπή κατέθεσε επίσημα στο Συμβούλιο στις 16 Μαρτίου 2011 την πρότασή της για μία ΚΕΒΦΕ. Η Επιτροπή τόνισε ότι, η πρόταση Οδηγίας προς το Συμβούλιο COM (2011), 121 για τη δημιουργία της ΚΕΒΦΕ, αποτελεί τη σημαντικότερη νομοθετική πρωτοβουλία στον τομέα της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ (Κουγέας κ.α., 2012).

### 8.1.2 Η Άμεση Φορολογία των Φυσικών Προσώπων στην ΕΕ

Στον τομέα της άμεσης φορολογίας φυσικών προσώπων έχουν γίνει ακόμα λιγότερα βήματα σε σχέση με την άμεση φορολογία νομικών προσώπων. Η μόνη Οδηγία με την οποία έχει γίνει μία προσπάθεια εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας φυσικών προσώπων είναι η 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις. Ο λόγος που επιδιώχθηκε η εναρμόνιση της φορολόγησης των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων από τόκους ήταν η απελευθέρωση της κίνησης των κεφαλαίων εντός της ΕΕ. Η ΕΕ ήθελε να διασφαλίσει ένα ελάχιστο επίπεδο φορολόγησης των αποταμιεύσεων που δημιουργούνται στην ΕΕ καθώς και να αποτρέψει την κίνηση κεφαλαίων εντός αυτής για λόγους φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Μετά από αλληπάλληλες προτάσεις και νομοθετικές πρωτοβουλίες τα όργανα της ΕΕ κατέληξαν στην Οδηγία 2003/48/ΕΚ (Terra, & Wattel, 2001).

Σκοπός της Οδηγίας 2003/48/ΕΚ<sup>9</sup> για τη φορολόγηση των εισοδημάτων από τόκους είναι να παρασχεθεί η δυνατότητα να φορολογούνται οι τόκοι από αποταμιεύσεις μετά την απελευθέρωση στην κίνηση των κεφαλαίων. Η βούληση του νομοθέτη είναι οι τόκοι που εισπράττονται σε ένα κράτος μέλος της ΕΕ από φυσικά πρόσωπα να φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της χώρας, που έχουν τη φορολογική τους κατοικία τα φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν τους τόκους. Εφόσον ο δικαιούχος των τόκων είναι μόνιμος κάτοικος χώρας της ΕΕ διαφορετικής από εκείνη όπου είναι εγκατεστημένος ο φορέας πληρωμής των τόκων (χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, τράπεζα ή ταμείο επενδύσεων), η Οδηγία επιβάλλει στον εν λόγω φορέα πληρωμής να ανακοινώνει στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους της ΕΕ όπου είναι εγκατεστημένος, ορισμένες ελάχιστες πληροφορίες. Αυτές οι ελάχιστες πληροφορίες είναι: i) η ταυτότητα και ii) η κατοικία του δικαιούχου, iii) το όνομα, iv) η διεύθυνση του φορέα πληρωμής, v) ο αριθμός λογαριασμού του δικαιούχου και vi) πληροφορίες σχετικά με την καταβολή των τόκων. Στη συνέχεια η Οδηγία επιβάλλει στην αρχή της χώρας της ΕΕ του φορέα πληρωμής που έλαβε τα παραπάνω στοιχεία να τα κοινοποιεί στην αρμόδια αρχή της χώρας της ΕΕ όπου βρίσκεται η κατοικία του δικαιούχου. Επομένως, η Οδηγία θεσπίζει τη συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών όχι μόνο των φορολογικών αλλά και

<sup>9</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).



του τραπεζικού συστήματος κάθε χώρας, προκειμένου οι τόκοι να φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της χώρας φορολογικής κατοικίας των δικαιούχων.

Παρ' όλα αυτά η Οδηγία δεν αποδείχτηκε αρκετή για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Κατά τη διάρκεια ισχύς της Οδηγίας διαπιστώθηκε ότι ορισμένα χρηματοπιστωτικά μέσα που αποφέρουν εισόδημα ισοδύναμο με τοκοφόρους τίτλους και ορισμένα έμμεσα μέσα κατοχής των τίτλων αυτών δεν καλύπτονταν από την Οδηγία 2003/48/EK. Δηλαδή η αρχική Οδηγία άφηνε πολλά περιθώρια για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή. Γι' αυτό το λόγο, εκδόθηκε μια νέα πράξη παράγωγου δικαίου, η Οδηγία 2014/48/EE, που προσπαθεί να καλύψει τα κενά της αρχικής Οδηγίας. Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2016 η Οδηγία 2003/48/EK δεν ισχύει στο σύνολό της και εμμέσως δεν ισχύει ούτε η Οδηγία 2014/48/EE. Καταργήθηκαν από την Οδηγία (EE) 2015/2060 του Συμβουλίου επειδή τα οριζόμενα σε αυτές καλύπτονται από τις διατάξεις πιο πρόσφατων Οδηγιών.

Εκτός από την προσπάθεια εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος από τόκους που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα στην ΕΕ δεν έχει εκδοθεί άλλη νομοθετική πράξη σε επίπεδο Ένωσης ανάλογης βαρύτητας ως προς την άμεση φορολόγηση των ιδιωτών. Μοναδικές εξαιρέσεις αποτελούν κάποιες ανακοινώσεις της Επιτροπής, όπως η Ανακοίνωση COM (2003), 810, σχετικά με τη φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην ΕΕ. Επομένως, διαπιστώνεται ότι και στο θέμα της άμεσης φορολογίας των φυσικών προσώπων δεν υπάρχει βούληση από τα κράτη μέλη για την προσέγγιση των νομοθεσιών.

Από την παραπάνω παρουσίαση των βασικών νομοθετικών πράξεων του παράγωγου ενωσιακού δικαίου για θέματα άμεσης φορολογίας νομικών και φυσικών προσώπων στην ΕΕ, καθώς και από τα συμπεράσματα άλλων ερευνητών (Δούβας, 2011 & Σίτου, 2012) προκύπτει πως η νομοθεσία για τους άμεσους φόρους στην ΕΕ δεν έχει εναρμονιστεί πλην ελάχιστων περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με τον τρόπο φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιρειών, τη φορολόγηση των τόκων και των δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και τη φορολόγηση των τόκων από τις αποταμιεύσεις των ιδιωτών. Όλοι οι παραπάνω κανόνες έχουν θεσπιστεί με σκοπό την προστασία από τη διπλή φορολόγηση των εταιρειών και των ιδιωτών που δραστηριοποιούνται στα κράτη μέλη. Μέσα από τους κανόνες αυτούς επιδιώκεται η διευκόλυνση της οικονομικής

δραστηριότητας στον ενωσιακό χώρο. Ακόμα όμως και για αυτούς τους ελάχιστους κανόνες εναρμόνισης των νομοθεσιών σε θέματα άμεσης φορολογίας χρειάζεται η ανάλογη διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρμοδίων αρχών, προκειμένου οι κανόνες να εφαρμόζονται σωστά, αποτρέποντας φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

## **8.2 Η Έμμεση Φορολογία στην ΕΕ μέσα από το Παράγωγο Δίκαιο**

Μετά την ανάλυση των βασικότερων κανόνων δικαίου ως προς την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ στην παρούσα ενότητα θα εξεταστεί το παράγωγο δίκαιο που σχετίζεται με την έμμεση φορολογία στην ΕΕ. Οι κυριότεροι έμμεσοι φόροι σε επίπεδο ΕΕ είναι ο ΦΠΑ και οι ΕΦΚ. Οι ενωσιακοί κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν θέματα έμμεσης φορολογίας στην ΕΕ στοχεύουν στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Εξαιτίας της ιδιότητας των έμμεσων φόρων να επηρεάζουν τις τιμές των αγαθών και υπηρεσιών και την επακόλουθη επιρροή τους στη λειτουργία του ανταγωνισμού της εσωτερικής αγοράς, η ενωσιακή έννομη τάξη έχει πραγματοποιήσει σημαντικά βήματα προς την εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας. Η προσέγγιση των νομοθεσιών για θέματα έμμεσης φορολογίας έχει γίνει σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με την άμεση φορολογία. Αυτό το αποδεικνύει και το πλήθος κανόνων παράγωγου δικαίου που έχουν εκδοθεί από τα όργανα της ΕΕ για τη ρύθμιση θεμάτων ΦΠΑ, ΕΦΚ και λοιπών έμμεσων φόρων. Εξάλλου με το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ προβλέπεται ρητά η εναρμόνιση της νομοθεσίας περί έμμεσης φορολογίας, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Παρά την έκδοση πολλών πράξεων παράγωγου δικαίου, ιδίως ως προς τη θέσπιση κοινών ρυθμίσεων για το ΦΠΑ και τους ΕΦΚ, η εναρμόνιση των νομοθεσιών δεν έχει ολοκληρωθεί. Ενώ έχει καθιερωθεί κοινή φορολογητέα βάση για το ΦΠΑ που περιόρισε σημαντικά τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, η διαμόρφωση των συντελεστών ΦΠΑ και η επιλογή των προϊόντων που θα έχουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ παρέμεινε στον εθνικό νομοθέτη. Όπως παρατηρείται στον παρακάτω πίνακα η προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ δεν έχει επιτευχθεί με αποτέλεσμα τα ίδια προϊόντα να επιβαρύνονται με διαφορετικό ποσό φόρου ανάλογα με το συντελεστή που εφαρμόζει

η κάθε χώρα της ΕΕ, γεγονός που δημιουργεί ανισότητες και στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό.

*Πίνακας 3: Συντελεστές ΦΠΑ κρατών μελών της ΕΕ την 1<sup>η</sup> Αυγούστου 2016*

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

*Πηγή: DG TAXUD (2016). VAT rates applied in the member states of the European Union.*

Από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα συνάγεται πως η προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ, ναι μεν, δεν έχει επιτευχθεί αλλά είναι μεγαλύτερη σε σχέση με την προσέγγιση των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ, που παρουσιάστηκαν στον πίνακα 2. Ενώ οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην ΕΕ των 28 κυμαίνονται από 10% (Βουλγαρία) έως 35% (Μάλτα) παρουσιάζοντας μια διαφορά 25 ποσοστιαίων μονάδων, οι συντελεστές ΦΠΑ κυμαίνονται από 17% (Λουξεμβούργο) μέχρι 27% (Ουγγαρία) παρουσιάζοντας μια διαφορά 10 ποσοστιαίων μονάδων. Επιπλέον, αποκλίσεις υπάρχουν μεταξύ των μειωμένων και

των υπερμειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, όπου δεν εφαρμόζονται σε όλες τις χώρες τις ΕΕ με τον ίδιο τρόπο ή δεν εφαρμόζονται καθόλου. Είναι προφανές πως η σύγκλιση των συντελεστών ΦΠΑ έχει επιτευχθεί ως ένα βαθμό αλλά όχι πλήρως. Η παρουσίαση των συντελεστών ΦΠΑ αποτελεί ενδεικτικό παράδειγμα της ελλιπούς εναρμόνισης της έμμεσης φορολογίας στην ΕΕ. Όμως το επίπεδο εναρμόνισης της έμμεσης φορολογίας και κατ' επέκταση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών θα αναδειχθεί καλύτερα μέσα από μία συνοπτική παρουσίαση των βασικότερων κανόνων παράγωγου δικαίου που έχουν θεσπιστεί μέχρι σήμερα στην ΕΕ για το ΦΠΑ και τους ΕΦΚ.

### **8.2.1 Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**

Ο ΦΠΑ ουσιαστικά καθιερώθηκε ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη μέλη της ΕΕ με την γνωστή ως έκτη Οδηγία ΦΠΑ του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ, στις 17 Μαΐου 1977, αντικαθιστώντας τους φόρους κύκλου εργασιών που επιβαλλόντουσαν μέχρι τότε στις χώρες της ΕΟΚ. Αυτό κρίθηκε απαραίτητο διότι ο σωρευτικός και επαναληπτικός χαρακτήρας των φόρων επί της κυκλοφορίας αγαθών που επιβάλλονταν μέχρι τη θέση σε ισχύ της έκτης Οδηγίας μπορούσε να οδηγήσει στη νόθευση του υγιούς ανταγωνισμού στην κοινή αγορά μέσα από την άνιση επιρροή των φόρων κύκλου εργασιών στις τιμές των αγαθών και υπηρεσιών (Αναστόπουλος, 1981). Εκτός από την προστασία του ανταγωνισμού στην κοινή αγορά, στην οποία συμβάλλει ο ΦΠΑ, ο φόρος αυτός καλύπτει και το μεγαλύτερο μέρος των δημοσιονομικών αναγκών της ΕΕ. Τα έσοδα του ενωσιακού προϋπολογισμού βασίζονται κυρίως από πόρους που προέρχονται από ένα ποσοστό επί του ΦΠΑ που οφείλει να εισπράξει κάθε κράτος μέλος (Μπάρμπας, 2014). Οι κυριότερες νομοθετικές πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που σχετίζονται με το ΦΠΑ αναφέρονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα.

Σχεδιάγραμμα 4: Βασικές νομοθετικές πράξεις για θέματα ΦΠΑ στην ΕΕ



Όπως απεικονίζεται και στο παραπάνω σχεδιάγραμμα οι βασικότερες νομοθετικές πράξεις για θέματα ΦΠΑ είναι οι εξής:

Α) Η πρώτη Οδηγία (67/227/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 11<sup>ης</sup> Απριλίου 1967 (περί της εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών). Με την Οδηγία αυτή υιοθετείται το κοινό σύστημα ΦΠΑ μεταξύ των κρατών μελών. Είναι η πρώτη Οδηγία με την οποία εισάγεται ο ΦΠΑ στην ΕΟΚ. Τα Κράτη μέλη οφείλουν να αντικαταστήσουν το σύστημα φόρων κύκλου εργασιών με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των

αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής. Σε αντίθεση με το φόρο κύκλου εργασιών που εξαρτάται από τον αριθμό των συναλλαγών και επιβαρύνει περισσότερο τα εισαγόμενα και εξαγόμενα προϊόντα, λόγω περισσότερων συναλλαγών, σε σχέση με τα εγχώρια που παράγονται από μία μονάδα παραγωγής και πωλούνται απευθείας στην εγχώρια αγορά. Η εισαγωγή ενός κοινού έμμεσου φόρου στην ΕΟΚ θα υποχρεώσει στο μέλλον τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών να συνεργαστούν μεταξύ τους για την ορθή και ομοιόμορφη επιβολή του.

Β) Η έκτη Οδηγία (77/388/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, της 17<sup>ης</sup> Μαΐου 1977 (περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση). Μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2006 το βασικό νομοθέτημα σε επίπεδο ΕΚ για το ΦΠΑ ήταν η έκτη Οδηγία. Η πρώτη Οδηγία έθεσε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ αλλά η έκτη Οδηγία ήταν αυτή που καθιέρωσε τις βασικές διατάξεις για μία κοινή και ομοιόμορφη φορολογική βάση. Με την έκτη Οδηγία τα κράτη μέλη υποχρεώθηκαν να αντικαταστήσουν τους φόρους κύκλου εργασιών με το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Με την Οδηγία διευκρινίστηκε: i) το πεδίο εφαρμογής του φόρου, ii) ποια πρόσωπα είναι υποκείμενα στο φόρο, iii) ο τόπος των φορολογητέων πράξεων, iv) η βάση επιβολής του φόρου, iv) διάφορα όρια για τους συντελεστές ΦΠΑ, v) πως και σε ποια πρόσωπα δίνονται οι εκπτώσεις και οι απαλλαγές από το φόρο, vi) ποια είναι υπόχρεα προς απόδοση του φόρου και vii) τέλος ορίστηκαν τα ειδικά καθεστάτα ΦΠΑ για τις μικρές επιχειρήσεις και τους γεωργούς. Η έκτη Οδηγία τροποποιήθηκε επανειλημμένα τα επόμενα χρόνια και για το λόγο αυτό αναδιατυπώθηκε με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου. Οι συνεχόμενες τροποποιήσεις έχουν κάνει ιδιαίτερα πολύπλοκο το σύστημα του ΦΠΑ στην ΕΕ. Ακόμα και σήμερα όσα καθιερώθηκαν με την έκτη Οδηγία δεν εφαρμόζονται ομοιόμορφα λόγω παρεκκλίσεων, απαλλαγών και ειδικών καθεστώτων. Η Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, όπως αρχικά αναφέρθηκε, δεν ισχύει σήμερα. Αποτέλεσε όμως τη βάση για την ομοιόμορφη εφαρμογή του ΦΠΑ στα κράτη μέλη της ΕΕ και καθόρισε το πλαίσιο

πάνω στο οποίο βασίστηκε η μετέπειτα συνεργασία των φορολογικών αρχών σε θέματα ΦΠΑ (Κουγέας κ.α., 2012).

Γ) Η Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2006 (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας). Σημείο αναφοράς για την ενωσιακή νομοθεσία περί ΦΠΑ αποτελεί η Οδηγία 2006/112/EK, η οποία αναδιατύπωσε την έκκτη Οδηγία του 1977 και κωδικοποίησε σε ένα ενιαίο κείμενο όλες τις τροποποιήσεις της. Συνεπώς, αποτελεί νέα έκδοση της έκτης Οδηγίας, η οποία τροποποιήθηκε περισσότερες από τριάντα φορές από την έκδοσή της. Η βασική αυτή Οδηγία, που εκδόθηκε το 2006, έχει και αυτή με τη σειρά της υποστεί πολλές τροποποιήσεις και ισχύει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007 (Κουγέας κ.α., 2012).

Η Οδηγία κωδικοποιεί σε μία νομοθετική πράξη το κοινό σύστημα ΦΠΑ και την ενιαία φορολογική βάση, αποσαφηνίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ισχύουσα νομοθεσία της ΕΕ για το ΦΠΑ. Ειδικότερα<sup>10</sup>, στην Οδηγία ορίζεται ότι πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ αποτελούν όλες οι πράξεις που πραγματοποιούνται με πληρωμή στην ΕΕ από τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα. Δηλαδή από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που παρέχει αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε καθεστώς ΦΠΑ στο πλαίσιο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επιπλέον, αναφέρεται πως οι εισαγωγές από οποιοδήποτε τέτοιο πρόσωπο υπόκεινται επίσης σε ΦΠΑ. Απαλλάσσονται όμως οι εξαγωγές. Η φορολογική βάση επιβολής του ΦΠΑ στην περίπτωση παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών καθώς και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές προς τον προμηθευτή ως αντάλλαγμα για την εν λόγω παράδοση ή παροχή. Στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών από τρίτες χώρες η βάση επιβολής του φόρου είναι η αξία πάνω στην οποία επιβάλλονται οι δασμοί. Προκειμένου να υπάρχει μία σχετική προσέγγιση των συντελεστών ο ελάχιστος κανονικός συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται στο 15%. Επιπλέον δίνεται το δικαίωμα στις χώρες της ΕΕ να μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ύψους τουλάχιστον 5% σε συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες που απαριθμούνται στην Οδηγία. Παρά τη βούληση του νομοθέτη να εισαχθούν κάποια ελάχιστα όρια ισχύει μια σειρά διατάξεων που δίνουν το δικαίωμα παρέκκλισης από αυτούς τους κανόνες, γεγονός που κάνει το σύστημα ΦΠΑ πολύ περίπλοκο. Προκειμένου να εφαρμοστούν οι παραπάνω διατάξεις και να αποφευχθούν φαινόμενα φοροδιαφυγής και

---

<sup>10</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

φοροαποφυγής χρειάστηκε η αμοιβαία συνδρομή και η διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Τα βήματα που έγιναν προς αυτή την κατεύθυνση θα παρουσιαστούν σε επόμενες ενότητες.

Δ) Η Οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2008 (για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος). Στο κοινό σύστημα ΦΠΑ προβλέπονται περιπτώσεις που οι υπόχρεοι σε απόδοση ΦΠΑ δικαιούνται την επιστροφή του φόρου αυτού. Έχουν εκδοθεί διάφορες Οδηγίες που ρυθμίζουν λεπτομερώς τα θέματα επιστροφής του ΦΠΑ. Μία βασική Οδηγία είναι η 2008/9/ΕΚ, που ρυθμίζει θέματα επιστροφών ΦΠΑ, που προβλέπονται στην Οδηγία 2006/112/ΕΚ. Επικεντρώνεται στα πρόσωπα που καταβάλλουν ΦΠΑ σε μία χώρα της ΕΕ, στην οποία δεν είναι εγκαταστημένα αλλά δικαιούνται επιστροφή του ΦΠΑ από τη χώρα αυτή. Η Οδηγία απευθύνεται σε πρόσωπα των οποίων η φορολογική κατοικία ή η έδρα τους βρίσκεται εντός ΕΕ και θεσπίζει μια ολοκληρωμένη ηλεκτρονική διαδικασία των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ, επιτρέποντας έτσι την ταχύτερη εξυπηρέτηση των αιτούντων. Η Οδηγία αυτή ήρθε να καταργήσει μία παλιότερη Οδηγία του 1979 που ρύθμιζε τα θέματα επιστροφών ΦΠΑ, γνωστή και ως όγδοη Οδηγία. Είναι προφανές, ότι προκειμένου να λειτουργήσει το σύστημα επιστροφών ΦΠΑ από τη στιγμή που εμπλέκονται περισσότερα του ενός κράτη μέλη θα πρέπει να υπάρχει η ανάλογη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών (Κουγέας κ.α., 2012).

Ε) Η Οδηγία 2009/132/ΕΚ<sup>11</sup> του Συμβουλίου, της 19<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2009 (για καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 143 στοιχεία β) και γ) της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών). Εκτός από επιστροφές, στο κοινό σύστημα ΦΠΑ προβλέπονται και απαλλαγές από το φόρο αυτό. Η Οδηγία 2009/132/ΕΚ κωδικοποιεί παλιότερες οδηγίες που καθόριζαν τις απαλλαγές αυτές. Ορίζει το πεδίο εφαρμογής, καθώς και τις λεπτομέρειες εφαρμογής των απαλλαγών από το ΦΠΑ. Ειδικότερα, προβλέπει ότι οι χώρες της ΕΕ πρέπει να παρέχουν απαλλαγές από το ΦΠΑ εισαγωγών σε ορισμένα αγαθά, όπως τα προσωπικά αγαθά

---

<sup>11</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).



που εισάγονται από ιδιώτες που μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους από μια χώρα εκτός ΕΕ σε χώρα της ΕΕ, τα είδη που εισάγονται με την ευκαιρία γάμου, τα προσωπικά αγαθά που αποκτώνται στο πλαίσιο κληρονομικής διαδοχής, τα αγαθά ασήμαντης αξίας (κατώτερης των 10 ευρώ) κ.α. Ο λόγος για τον οποίο εκδόθηκαν οι σχετικές με τις απαλλαγές Οδηγίες ήταν η εναρμόνιση της ενωσιακής νομοθεσίας στον τομέα αυτό, ώστε να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και να διαφυλαχτεί η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

ΣΤ) Η Πράσινη Βίβλος της Επιτροπής COM (2010), 695<sup>12</sup> (σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ). Μία σημαντική πρωτοβουλία της Επιτροπής για το ΦΠΑ είναι η Ανακοίνωση της Επιτροπής γνωστή ως Πράσινη Βίβλος που δημοσιεύτηκε την 1<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2010 (Patemoster, 2016). Σε αυτή τονίζεται ότι η βελτίωση του συστήματος ΦΠΑ απαιτεί την καθιέρωση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ΦΠΑ, το οποίο να μπορεί να προσαρμόζεται ανάλογα με την εξέλιξη του οικονομικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος και να προλαμβάνει τις απόπειρες απάτης, που παρατηρούνται τελευταία στον ενωσιακό χώρο. Στην Πράσινη Βίβλο επισημαίνεται, ότι ύστερα από τόσα χρόνια μετά την υιοθέτηση του κοινού συστήματος ΦΠΑ έχει δημιουργηθεί ένα σύνθετο σύστημα συντελεστών, περιορισμών και απαλλαγών, το οποίο είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο και μεταφράζεται σε διοικητικό κόστος τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών. Η Επιτροπή υποστηρίζει πως ένα απλούστερο σύστημα ΦΠΑ θα μείωνε το λειτουργικό κόστος για τους φορολογούμενους και τις φορολογικές διοικήσεις, αυξάνοντας έτσι τα καθαρά κέρδη για το δημόσιο τομέα. Επιπλέον, αναφέρει πως η μείωση αυτής της επιβάρυνσης θα συνέβαλε σημαντικά στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Στόχος της Πράσινης Βίβλου ήταν να ξεκινήσει μια ευρεία διαδικασία διαβούλευσης με τα ενδιαφερόμενα μέρη για τη βελτίωση της λειτουργίας του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ και του τρόπου με τον οποίο πρέπει να αναμορφωθεί στο μέλλον. Τα αποτελέσματα αυτής της διαβούλευσης διατυπώθηκαν στην Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2011), 851<sup>13</sup>.

Ζ) Η Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2011), 851 (για το μέλλον του ΦΠΑ, προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ). Η Ανακοίνωση αναφέρει ότι οι παράγοντες που εμπλέκονται στο σύστημα ΦΠΑ έχουν

---

<sup>12</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

<sup>13</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

γενικώς την αίσθηση ότι ο κατακερματισμός του κοινού συστήματος ΦΠΑ της ΕΕ στα διάφορα εθνικά συστήματα ΦΠΑ αποτελεί το κυριότερο εμπόδιο για τις αποτελεσματικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην αποκομίζουν οι πολίτες της ΕΕ τα οφέλη της ενιαίας αγοράς. Το γενικό συμπεράσματα είναι ότι η ριζική αναμόρφωση του συστήματος ΦΠΑ είναι αναπόφευκτη, γι' αυτό χρειάζεται ένα μακρόπνοο σχέδιο. Ειδικότερα, η Επιτροπή καταλήγει στα εξής: i) η αρχή της φορολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών στη χώρα καταγωγής, που ήταν ο στόχος ήδη από το 1967, εγκαταλείπεται ως ανέφικτη από πολιτική άποψη. Ως εκ τούτου, προκρίθηκε ένα αποτελεσματικό σύστημα που βασίζεται στη φορολόγηση στον προορισμό ως μια ρεαλιστική και εφικτή λύση. ii) Η διαδικασία μεταρρύθμισης θα πρέπει τελικά να οδηγήσει σε ένα σύστημα ΦΠΑ που θα αποτελείται από ένα ενιαίο σύνολο σαφών και απλών κανόνων. Αυτό μπορεί επιτευχθεί αν θεσπιστεί ο κώδικας ΦΠΑ της ΕΕ. iii) Θα πρέπει να καθιερωθεί μια ευρύτερη φορολογική βάση, καθώς και η εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης με τον κανονικό συντελεστή και iv) το σύστημα πρέπει να χρησιμοποιεί τις σύγχρονες μεθόδους είσπραξης και ελέγχου για την καταπολέμηση της απάτης. Ως προς το θέμα αυτό επισημαίνεται στην Ανακοίνωση, ότι η απάτη και η φοροδιαφυγή μπορεί να καταπολεμηθούν ευκολότερα αν οι φορολογικές αρχές ενεργούν συλλογικά σαν μία ευρωπαϊκή αρχή ΦΠΑ. Ιδιαίτερη σημασία για την επίτευξη του στόχου αυτού έχει η εντατική, αυτοματοποιημένη και ταχεία ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών.

Τα συμπεράσματα που βγαίνουν από την παρουσίαση των κυριότερων διατάξεων παράγωγου δικαίου για θέματα ΦΠΑ και κυρίως από την Ανακοίνωση COM (2011), 851 είναι ότι έχουν γίνει αλληπάλληλες προσπάθειες για τη θέσπιση ενός ομοιόμορφου κοινού συστήματος ΦΠΑ στην ΕΕ. Οι προσπάθειες προχώρησαν μέχρι ένα επίπεδο εναρμόνισης αλλά παράλληλα δημιούργησαν ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο σύστημα ΦΠΑ με υψηλό διοικητικό κόστος για τις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές. Στην πολυπλοκότητα του συστήματος, μεταξύ άλλων παραγόντων, οφείλεται και η μεγάλης έκτασης απάτη και φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ. Προκειμένου να καταπολεμηθεί η απάτη στο ΦΠΑ, προκρίνεται από την Επιτροπή, μεταξύ άλλων, η στενότερη συνεργασία των εθνικών φορολογικών αρχών. Η είσπραξη του ΦΠΑ και η καταπολέμηση της απάτης σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον απαιτεί ισχυρές φορολογικές διοικήσεις που είναι καλά εξοπλισμένες και

αλληλοϋποστηρίζονται. Επομένως, θα πρέπει να γίνουν περισσότερα για την εφαρμογή των βέλτιστων πρακτικών σε αυτόν τον τομέα.

## 8.2.2 Οι Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης

Οι ΕΦΚ αποτελούν τη δεύτερη κυριότερη κατηγορία έμμεσων φόρων μετά το ΦΠΑ. Λόγω της σημασίας τους στη διαμόρφωση των τιμών των προϊόντων, η ΣΛΕΕ προβλέπει ρητά την εναρμόνιση των ΕΦΚ στο πλαίσιο της κατάργησης των φορολογικών συνόρων και της εγκαθίδρυσης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Οι ΕΦΚ επιβάλλονται στην κατανάλωση ή χρήση ορισμένων προϊόντων και αποτελούν πρόσθετους φόρους πέραν του ΦΠΑ (Μπάρμπας, 2001). Οι βασικότεροι ΕΦΚ επιβάλλονται: α) στα οινοπνευματώδη ποτά, β) στα καπνικά προϊόντα και γ) στα ενεργειακά προϊόντα, όπως τα πετρελαιοειδή (Kolassa, 2016). Ήδη από το 1972 υπήρχε πρόταση οδηγίας για την εφαρμογή ενός εναρμονισμένου συστήματος ΕΦΚ στα πετρελαιοειδή, στα επεξεργασμένα καπνά, στην αλκοόλη, τη μύρα και το κρασί. Τελικά όμως οι πρώτες πράξεις παράγωγου ενωσιακού δικαίου για την εναρμόνιση των ΕΦΚ υιοθετήθηκαν ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων και της εγκαθίδρυσης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 1993. Οι διατάξεις των Οδηγιών που θεσπίστηκαν ενόψει της δημιουργίας της εσωτερικής αγοράς ρυθμίζουν το γενικό καθεστώς και τον τρόπο ελέγχου των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ. Πιο συγκεκριμένα ορίστηκε ότι οι ιδιώτες (τελικοί καταναλωτές) καταβάλουν τους ΕΦΚ κατά την αγορά στη χώρα προέλευσης, ενώ οι μεταπωλητές στη χώρα προορισμού. Επιπροσθέτως, τέθηκαν κανόνες για την προσέγγιση των συντελεστών των ΕΦΚ στα πετρελαιοειδή, στην αλκοόλη και στα αλκοολούχα ποτά καθώς και στον επεξεργασμένο καπνό. Από τις πρώτες οδηγίες για την εναρμόνιση των ΕΦΚ μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί πολλές Οδηγίες, Κανονισμοί και Αποφάσεις που σχετίζονται με τους ΕΦΚ. Το ενωσιακό πλαίσιο για τους ΕΦΚ, όπως ισχύει σήμερα, ρυθμίζει τα εξής θέματα: i) τις κατηγορίες προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ, ii) τους ελάχιστους συντελεστές ΕΦΚ ανά τύπο προϊόντος στον ενωσιακό χώρο και iii) το γενικό καθεστώς των ΕΦΚ, δηλαδή πως πρέπει να παράγονται τα προϊόντα που υπόκεινται στο φόρο καθώς και πως πρέπει να αποθηκεύονται και να κυκλοφορούν μεταξύ των κρατών μελών. Για καταστεί εφικτή η ορθή τήρηση των κανόνων αυτών απαιτείται η στενή συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των χωρών της ΕΕ (Κουγέας κ.α., 2012).

Από την παραπάνω παρουσίαση του παράγωγου ενωσιακού δικαίου για θέματα έμμεσης φορολογίας, καθώς και από τις αναλύσεις άλλων ερευνητών (Μαλαματάρης, 2010), προκύπτει πως η νομοθεσία στους έμμεσους φόρους έχει εναρμονιστεί σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό απ' ότι η νομοθεσία στους άμεσους. Υπάρχει ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ με ομοιόμορφη φορολογική βάση μεταξύ των κρατών μελών, έχουν καθοριστεί οι ελάχιστοι συντελεστές, καθώς και οι κοινοί κανόνες για τις επιστροφές και τις απαλλαγές από το ΦΠΑ. Σχετική εναρμόνιση έχουμε και στους ΕΦΚ. Το επίπεδο προσέγγισης όμως των νομοθεσιών δεν κρίνεται ικανοποιητικό, καθώς η πολυπλοκότητα των κανόνων στην έμμεση φορολογία και η έκταση της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ αναιρούν τη μέχρι σήμερα πρόοδο. Επιπλέον, η τήρηση των κοινών κανόνων μεταξύ των χωρών της ΕΕ απαιτεί τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, ώστε να μην υπάρχει άνιση μεταχείριση μεταξύ των ιδιωτών και των επιχειρήσεων από διαφορετικές χώρες της ΕΕ, να μην δημιουργούνται στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό και να μπορεί να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και η απάτη, κυρίως σε θέματα ΦΠΑ. Τα τελευταία χρόνια καταβάλλονται προσπάθειες για την ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών. Οι τομείς συνεργασίας των φορολογικών αρχών θα παρουσιαστούν στις επόμενες ενότητες.

### **8.3 Η Αμοιβαία Συνδρομή και η Διοικητική Συνεργασία των Φορολογικών Αρχών των Κρατών Μελών της ΕΕ**

Η αμοιβαία συνδρομή και η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών αποτελεί πρακτική που εφαρμόζεται σε διεθνές επίπεδο. Ανάμεσα στα μέλη του ΟΟΣΑ έχουν υπογραφεί συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, που περιλαμβάνουν προβλέψεις για την αμοιβαία συνδρομή μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών. Αυτές οι συμβάσεις συνήθως ακολουθούν το μοντέλο του άρθρου 26 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ (Κουγέας κ.α., 2012). Μάλιστα στον τομέα αυτό έχει επιτευχθεί πρόοδος, καθώς από το 2017 θα εφαρμοστεί το νέο παγκόσμιο πρότυπο του ΟΟΣΑ για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών από τα υπογράφοντα μέρη, μεταξύ των οποίων βρίσκονται και τα 28 κράτη μέλη της ΕΕ. Το νέο πρότυπο του ΟΟΣΑ περιλαμβάνει παρόμοιες διατάξεις με το νόμο περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής των Η.Π.Α., γνωστό ως «FATCA» (Dario Paternoster, 2016). Παρά τις προσπάθειες

σε παγκόσμιο επίπεδο κάποιες μορφές φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής ή διπλής φορολόγησης δεν μπορούν να καλυφθούν από τις προβλέψεις σε διμερές επίπεδο λόγω του πολυεθνικού τους χαρακτήρα (Terra, & Wattlel, 2001). Γι' αυτό το λόγο, ήδη από τη δεκαετία του '70, έχουν θεσπιστεί κανόνες στην ΕΕ για την αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Μέσω αυτών των κανόνων, περί αμοιβαίας συνδρομής και ανταλλαγής πληροφοριών, καταβάλλεται προσπάθεια αποφυγής της διπλής φορολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών. Στη συνέχεια, τη δεκαετία του '90, η δημιουργία της εσωτερικής αγοράς, που απελευθέρωσε τις κινήσεις κεφαλαίων και κατάργησε τα φορολογικά σύνορα, διευκόλυνε τις πρακτικές φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Αυτό κατέστησε αναγκαίο τον εκσυγχρονισμό της νομοθεσίας για την αμοιβαία συνδρομή και τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων. Σήμερα και κυρίως μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης οι προσπάθειες των οργάνων της ΕΕ έχουν επικεντρωθεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής που έχει πάρει τεράστιες διαστάσεις, δημιουργώντας απώλειες στους εθνικούς προϋπολογισμούς των κρατών μελών, στρεβλώσεις στους όρους του ανταγωνισμού και εν τέλει φορολογικές αδικίες και άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών της ΕΕ. Στο πλαίσιο καταπολέμησης της απάτης και της φοροδιαφυγής καταβάλλονται προσπάθειες να εκσυγχρονιστεί η νομοθεσία της ΕΕ στον τομέα της αμοιβαίας συνδρομής και διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών.

Η έκταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής καταγράφεται στη μελέτη που έδωσε στη δημοσιότητα το Σεπτέμβριο του 2016 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για το έλλειμμα στο ΦΠΑ στον ενωσιακό χώρο<sup>14</sup>. Από τη μελέτη αυτή παρουσιάζονται στον Πίνακα 4 τα ποσά που χάθηκαν από ΦΠΑ το έτος 2014 στις χώρες της ΕΕ σε εκατ. ευρώ και σε ποσοστά.

---

<sup>14</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (2016). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. Ανακτήθηκε 5 Οκτωβρίου 2016, από [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf) .

Πίνακας 4: Εκτίμηση ελλείμματος ΦΠΑ σε 27 κράτη μέλη της ΕΕ

Εκτίμηση ελλείμματος στο ΦΠΑ για το έτος 2014 (σε εκατ. ευρώ)				
Χώρα	Πραγματικά έσοδα από ΦΠΑ	Προβλεπόμενα έσοδα από ΦΠΑ	Έλλειμμα ΦΠΑ	Έλλειμμα ΦΠΑ (%)
Αυστρία	25.445	28.327	2.882	10,17
Βέλγιο	27.518	30.037	2.519	8,39
Βουλγαρία	3.799	4.739	940	19,83
Τσεχία	11.602	13.835	2.233	16,14
Δανία	24.985	27.694	2.709	9,78
Εσθονία	1.711	1.892	181	9,58
Φιλανδία	18.948	20.357	1.409	6,92
Γαλλία	148.129	172.606	24.477	14,18
Γερμανία	203.081	226.570	23.489	10,37
Ελλάδα	12.676	17.602	4.926	27,99
Ουγγαρία	9.754	11.888	2.134	17,95
Ιρλανδία	11.496	12.691	1.195	9,42
Ιταλία	96.897	133.752	36.855	27,55
Κροατία	5.368	5.878	510	8,67
Λετονία	1.787	2.334	547	23,42
Λιθουανία	2.764	4.377	1.612	36,84
Λουξεμβούργο	3.725	3.872	147	3,80
Μάλτα	642	993	351	35,32
Ολλανδία	42.708	47.664	4.956	10,40
Πολωνία	29.317	38.618	9.301	24,08
Πορτογαλία	14.672	16.766	2.093	12,49
Ρουμανία	11.650	18.757	7.107	37,89
Σλοβακία	5.021	7.169	2.148	29,97
Σλοβενία	3.154	3.433	280	8,14
Ισπανία	63.756	69.970	6.214	8,88
Σουηδία	38.846	39.334	489	1,24
Ηνωμένο Βασίλειο	157.428	175.184	17.756	10,14
Σύνολο ΕΕ - 27	976.879	1.136.339	159.460	14,03

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016). VAT Gap.

Από τον Πίνακα 4 προκύπτει ότι το έλλειμμα ΦΠΑ το 2014 σε 27 χώρες της ΕΕ, δηλαδή η διαφορά μεταξύ των προβλεπόμενων εσόδων ΦΠΑ και του ΦΠΑ που πράγματι εισπράχθηκε από τις εθνικές αρχές, ανέρχεται περίπου στα 159,5 δις ευρώ. Τα ποσά που χάνονται είναι τεράστια αν αναλογιστεί κανείς ότι τα έσοδα από ΦΠΑ το 2014 ανήρθαν στα 976,9 δις ευρώ στην ΕΕ, ποσό που αντιστοιχεί στο 7% του ΑΕΠ<sup>15</sup> της ΕΕ το 2014. Μόνο τα στοιχεία για τη φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ<sup>16</sup> και η συνεχιζόμενη οικονομική κρίση αρκούν για να γίνει αντιληπτό ποιοι ήταν οι λόγοι που ανάγκασαν τα όργανα της ΕΕ να λάβουν μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ανάμεσα στα οποία συμπεριλαμβάνεται η αναβάθμιση της αμοιβαίας συνδρομής και της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών.

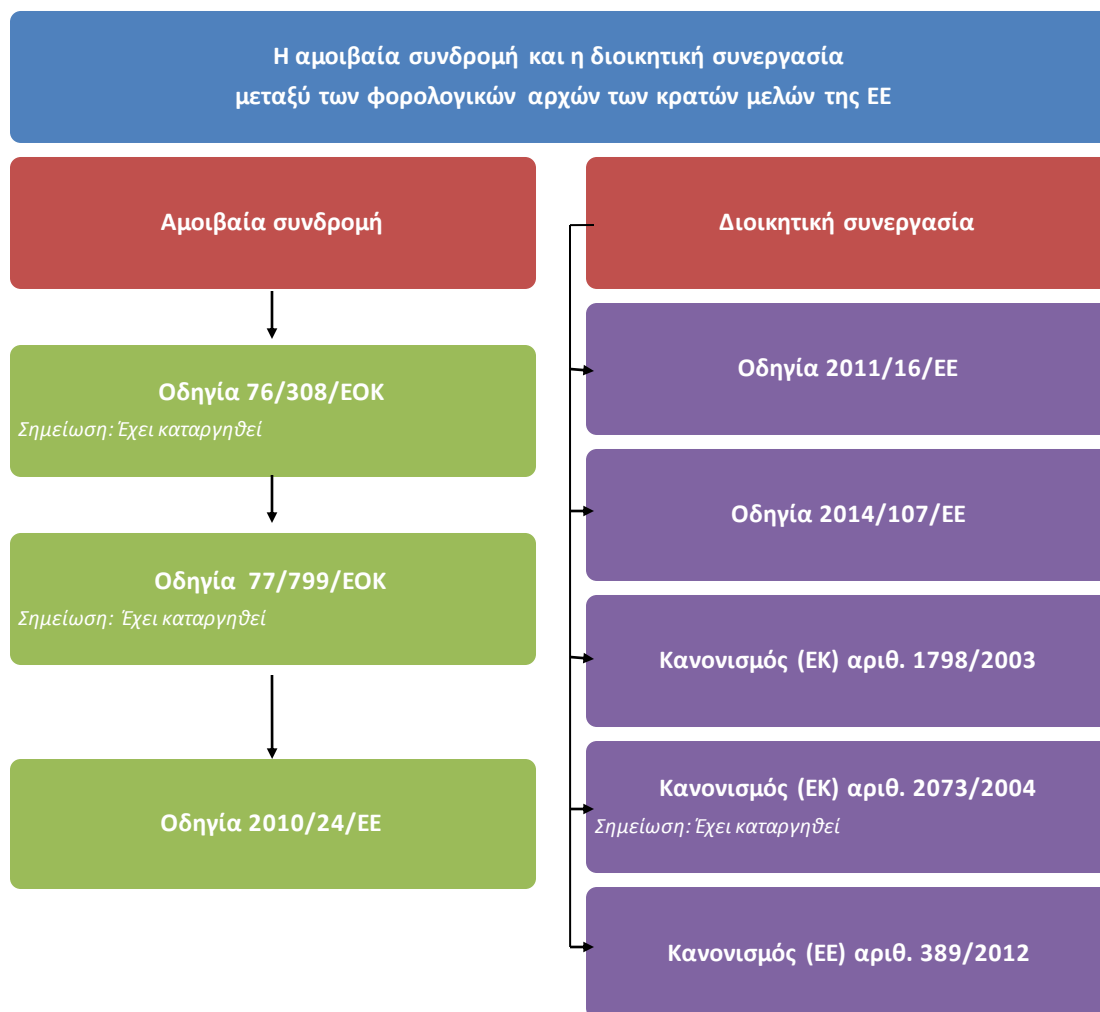
Στις αμέσως επόμενες ενότητες θα γίνει μία παρουσίαση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών από τη δεκαετία του '70 μέχρι σήμερα μέσα από τις πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που θεσπίστηκαν για το σκοπό αυτό. Οι κυριότερες νομοθετικές πράξεις που θα παρουσιαστούν στην επόμενη ενότητα απεικονίζονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα.

---

<sup>15</sup> Πηγή Eurostat. Οι πληροφορίες για το ΑΕΠ της ΕΕ ανακτήθηκαν στις 23 Σεπτεμβρίου 2016, από [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:GDP\\_at\\_current\\_market\\_prices,\\_2003%E2%80%932012%E2%80%932014\\_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:GDP_at_current_market_prices,_2003%E2%80%932012%E2%80%932014_YB15.png) .

<sup>16</sup> Βλ. Παράρτημα 1, σελ. 96.

Σχεδιάγραμμα 5: Βασικές νομοθετικές πράξεις για την αμοιβαία συνδρομή και τη διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ



### 8.3.1 Η Αμοιβαία Συνδρομή των Κρατών Μελών της ΕΕ στον Τομέα της Φορολογίας

Το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών λόγω της έλλειψης πληροφόρησης και συντονισμού των φορολογικών αρχών ανέκυψε πολύ νωρίς. Ήδη από το 1977 είχε εκδοθεί Οδηγία για την αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών των κρατών μελών στον τομέα της βεβαίωσης των άμεσων φόρων. Εκτός όμως από τη ρύθμιση θεμάτων διπλής φορολόγησης στον τομέα της βεβαίωσης υπήρχε ανάγκη διευθέτησης των προβλημάτων και στον τομέα της είσπραξης των φορολογικών απαιτήσεων. Για την πληρέστερη ανάλυση των βασικών κανόνων δευτερογενούς δικαίου της ΕΕ σε θέματα αμοιβαίας συνδρομής των κρατών μελών, αρχικά θα παρουσιαστούν οι νομοθετικές πράξεις που ρυθμίζουν την



αμοιβαία συνδρομή στα θέματα βεβαίωσης των φόρων και στη συνέχεια οι πράξεις που θεσπίζουν κανόνες αμοιβαίας συνδρομής στην είσπραξη των φόρων.

Οι βασικές νομοθετικές πράξεις περί αμοιβαίας συνδρομής, που στόχο έχουν την ορθή βεβαίωση των φόρων, είναι οι εξής:

Α) Η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1977 (περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων). Ως προς τη βεβαίωση των φόρων η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, που αρχικά περιλάμβανε ρυθμίσεις μόνο για τους άμεσους φόρους, επεκτάθηκε και στο ΦΠΑ το 1979, στους ΕΦΚ το 1993 και στους φόρους επί των ασφαλίσεων το 2001. Η αρχική Οδηγία του 1977 τροποποιήθηκε πολλές φορές ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε περιόδου μέχρι που καταργήθηκε τελείως από την Οδηγία 2011/16/ΕΕ (Κουγέας κ.α., 2012).

Ο απώτερος στόχος των κανόνων που θέσπιζε ήταν η καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής. Ο πιο άμεσος στόχος ήταν η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και η διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών με στόχο τον ορθό υπολογισμό: i) των φόρων εισοδήματος, ii) περιουσίας, iii) του ΦΠΑ, καθώς και iv) των ΕΦΚ στο οινόπνευμα, στα αλκοολούχα ποτά, στο βιομηχανοποιημένο καπνό και στα πετρελαιοειδή. Βάσει της Οδηγίας οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών καλούνταν να ανταλλάσσουν όλες τις πληροφορίες που μπορούσαν να συμβάλλουν στον ορθό υπολογισμό των παραπάνω φόρων. Κάθε φορολογική αρχή κράτους μέλους μπορούσε να ζητήσει από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους τις σχετικές με τον ορθό υπολογισμό των παραπάνω φόρων πληροφορίες, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση. Οι πληροφορίες που περιείχονταν σε γνώση ενός κράτους μέλους κατ' εφαρμογή της Οδηγίας θα έπρεπε να διαχειρίζονται ως απόρρητες κατά τον ίδιο τρόπο που τηρούνταν οι απόρρητες πληροφορίες που συλλέγονταν κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας. Η αρχική Οδηγία και οι μετέπειτα τροποποιήσεις της έθεταν και περιορισμούς στην ανταλλαγή πληροφοριών. Σύμφωνα με τους περιορισμούς αυτούς δεν δινόταν η δυνατότητα ερευνών για την αναζήτηση πληροφοριών, καθώς και η διαβίβαση πληροφοριών όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική κράτους μέλους δεν παρείχε στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους αυτού τη δυνατότητα να ενεργεί τις έρευνες αυτές ή να διαβιβάζει ανάλογες πληροφορίες. Τέλος, οι τελευταίες

τροποποιήσεις που έγιναν πριν την κατάργηση της Οδηγίας απέβλεπαν στην επιτάχυνση της ροής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών.

B) Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2011 (σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ). Η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ από ένα χρονικό σημείο και έπειτα δεν μπορούσε να καλύψει τις απαιτήσεις των σύγχρονων οικονομιών της ΕΕ. Μια απλή τροποποίηση δεν θα αρκούσε για την εκπλήρωση των νέων απαιτήσεων στη διοικητική συνεργασία λόγω του αριθμού και της σπουδαιότητας των αναγκαίων προσαρμογών. Γι' αυτό το λόγο, η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ καταργήθηκε από την Οδηγία 2011/16/ΕΕ που ισχύει μέχρι σήμερα. Όπως αναφέρει η Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η ανάγκη των κρατών μελών για αμοιβαία συνδρομή στον τομέα της φορολογίας αυξάνεται διαρκώς σε μία παγκοσμιοποιημένη οικονομία. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μεταξύ των κρατών μια τεραστίων διαστάσεων εξέλιξη της κινητικότητας των φορολογουμένων και του αριθμού των διασυνοριακών συναλλαγών, γεγονός το οποίο καθιστά δύσκολο για τα κράτη μέλη να προσδιορίσουν ορθά τους οφειλόμενους φόρους. Λόγω αυτού του γεγονότος, αυξάνεται η φοροδιαφυγή και ως εκ τούτου, καθίσταται αναγκαία η στενότερη συνεργασία των φορολογικών αρχών. Η νέα Οδηγία επεκτείνει τις ρυθμίσεις από την αμοιβαία συνδρομή στη διοικητική συνεργασία. Οι βασικές διατάξεις περί διοικητικής συνεργασίας θα αναλυθούν στην επόμενη ενότητα και κατά συνέπεια η παρουσίαση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ θα μπορούσε να ενταχθεί σε αυτή. Για λόγους όμως συνέχειας (αφού ουσιαστικά η Οδηγία 2011/16/ΕΕ είναι η εξελιγμένη μορφή της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ) η παράθεση των σημαντικότερων διατάξεων της θα γίνει στην παρούσα ενότητα.

Ειδικότερα, η Οδηγία θεσπίζει σαφέστερους και πιο ακριβείς κανόνες σχετικά με τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των χωρών της ΕΕ. Ισχύει για τους άμεσους φόρους, καθώς και τους έμμεσους φόρους που δεν καλύπτονται από άλλη νομοθετική ρύθμιση της ΕΕ. Πιο συγκεκριμένα η νέα Οδηγία ασχολείται με τη ρύθμιση των παρακάτω θεμάτων:

- Την οργάνωση των φορολογικών αρχών. Σύμφωνα με την Οδηγία οι αρμόδιες αρχές των χωρών της ΕΕ (προκειμένου να βελτιώσουν την οργανωτική δομή τους)

πρέπει να συστήσουν μια κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, η οποία θα είναι υπεύθυνη για τις επαφές και τη συνεργασία με άλλες χώρες της ΕΕ, καθώς και για τις επαφές με την Επιτροπή. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν, επίσης, να συστήσουν και τμήματα διασύνδεσης ή να ορίσουν τους αντίστοιχους αρμοδίους υπαλλήλους. Η Οδηγία ορίζει ότι όταν ένα τμήμα διασύνδεσης ή ένας αρμόδιος υπάλληλος αποστέλλει ή παραλαμβάνει αίτημα συνεργασίας ή απάντηση σε αίτημα, οφείλει να ενημερώσει την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης του οικείου κράτους μέλους. Επίσης, στην Οδηγία ορίζεται ότι όταν ένα τμήμα διασύνδεσης ή ένας αρμόδιος υπάλληλος παραλαμβάνουν αίτημα συνεργασίας που συνεπάγεται δράση εκτός των αρμοδιοτήτων τους, θα πρέπει να στείλουν αμέσως το εν λόγω αίτημα στην κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης της χώρας τους και να ενημερώσουν σχετικά την αιτούσα αρχή.

- Τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αίτησης. Στο θέμα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αίτησης η αρμόδια φορολογική αρχή οφείλει ύστερα από αίτηση φορολογικής αρχής άλλου κράτους μέλους να γνωστοποιήσει όλες τις σχετικές πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή να τις αναζητήσει ύστερα από έρευνα που θα πραγματοποιήσει. Προκειμένου να παρέχει τις αιτούμενες πληροφορίες ή να διεξαγάγει την απαιτούμενη διοικητική έρευνα, η αρμόδια φορολογική αρχή εφαρμόζει του κανόνες και τις διαδικασίες που ισχύουν σε εθνικό επίπεδο. Επιπροσθέτως, στην Οδηγία αναφέρεται ότι οι χώρες της ΕΕ δεν μπορούν να αρνηθούν την παροχή πληροφοριών αποκλειστικά και μόνον επειδή η πληροφορία αυτή υπάρχει σε μια τράπεζα ή σε κάποιο άλλης μορφής χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Ως προς τις προθεσμίες ορίζεται, ότι η αρμόδια αρχή πρέπει να στείλει επιβεβαίωση για την παραλαβή της αίτησης εντός επτά εργάσιμων ημερών και πρέπει να παρέχει τις πληροφορίες το συντομότερο δυνατόν και το αργότερο εντός έξι μηνών από την παραλαβή της αίτησης. Εάν, ωστόσο, η αρμόδια αρχή διαθέτει ήδη τις πληροφορίες, θα πρέπει να τις παρέχει εντός δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης.

- Την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Στις περιπτώσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών κάθε φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους οφείλει να κοινοποιεί αυτόματα στη φορολογική αρχή οποιασδήποτε άλλης χώρας της ΕΕ διαθέσιμες πληροφορίες για τις φορολογικές περιόδους μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 σχετικά με τα πρόσωπα που έχουν φορολογική κατοικία ή έδρα

σε άλλη χώρα της ΕΕ και τα οποία λαμβάνουν εισόδημα ή κατέχουν κεφάλαιο από τις ακόλουθες κατηγορίες: i) εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ii) εισόδημα από αμοιβές διοικητικών στελεχών, iii) εισόδημα από προϊόντα ασφάλειας ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες ενωσιακές διατάξεις για την ανταλλαγή πληροφοριών, iv) εισόδημα από συντάξεις, v) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, καθώς και vi) πληροφορίες για κατοχή ακίνητης περιουσίας.

- Την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Εκτός από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών προβλέπεται και η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, περί αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, κάθε αρμόδια εθνική αρχή οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες στη φορολογική αρχή οποιασδήποτε άλλης χώρας της ΕΕ στις ακόλουθες περιπτώσεις: i) όταν η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να υποθέτει ότι στο άλλο κράτος μέλος υφίσταται φοροδιαφυγή, ii) όταν ένας φορολογούμενος επιτυγχάνει σε ένα κράτος μέλος μείωση ή απαλλαγή φόρου, η οποία συνεπάγεται γι' αυτόν αύξηση φόρου ή υπαγωγή του σε φόρο σε άλλο κράτος μέλος, iii) όταν διεξάγονται επιχειρηματικές δραστηριότητες μεταξύ δύο προσώπων που φορολογούνται σε διαφορετικές χώρες της ΕΕ μέσω μίας ή περισσότερων άλλων χωρών, κατά τέτοιον τρόπο που ενδέχεται να συνεπάγονται μείωση φόρου στο ένα ή στο άλλο κράτος μέλος ή και στα δύο και iv) όταν η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να υποθέτει ότι υφίσταται μείωση φόρου, η οποία προκύπτει από εικονικές μεταφορές κερδών εντός ομάδων επιχειρήσεων. Γενικότερα, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών μπορούν να κοινοποιούν αυθορμήτως στις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών κάθε πληροφορία την οποία γνωρίζουν και η οποία ενδέχεται να είναι χρήσιμη για τις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών.

- Τις άλλες μορφές διοικητικής συνεργασίας. Οι άλλες μορφές διοικητικής συνεργασίας περιλαμβάνουν: i) τη δυνατότητα εξουσιοδοτημένων υπαλλήλων να συμμετέχουν σε διοικητικές έρευνες που διεξάγονται σε διαφορετικό κράτος μέλος από αυτό που εργάζονται μετά από συμφωνία μεταξύ δύο κρατών μελών της ΕΕ, ii) τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων όταν δύο ή περισσότερα κράτη μέλη συμφωνούν να διενεργήσουν ταυτόχρονους ελέγχους στο έδαφός τους με αντικείμενο ένα ή περισσότερα πρόσωπα κοινού ή συμπληρωματικού ενδιαφέροντος για τα εν λόγω κράτη μέλη, με τελικό στόχο την ανταλλαγή των πληροφοριών που συγκεντρώνουν από τους ελέγχους αυτούς, iii) τη διοικητική κοινοποίηση, δηλαδή την περίπτωση

αίτησης από τη φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους στην αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, προκειμένου το άλλο κράτος μέλος να κοινοποιήσει στον παραλήπτη που διαμένει σε αυτό όλες τις πράξεις και αποφάσεις που αφορούν νομοθεσία περί φορολογίας και iv) την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και εμπειριών για τη βελτίωση της συνεργασίας.

Κλείνοντας την παρουσίαση της Οδηγίας, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι κάθε πληροφορία που γνωστοποιείται μεταξύ των χωρών της ΕΕ καλύπτεται από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις εθνικές νομοθεσίες.

Στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2011/16/ΕΕ ενσωματώθηκε με το ν.4170 ΦΕΚ (163 Α΄/12.7.2013). Με το νόμο αυτό ως κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης ορίστηκε το Τμήμα Γ΄ (Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας) της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων που υπάγεται στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Επιπροσθέτως, ως τμήματα διασύνδεσης ορίστηκαν: α) η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και β) η Διεύθυνση Στρατηγικής Τελωνιακών Ελέγχων και Παραβάσεων της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦΚ της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Γ) Η Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2014 (για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα)<sup>17</sup>. Με βάση πρόταση της Επιτροπής, το Συμβούλιο εξέδωσε την Οδηγία 2014/107/ΕΕ για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ και την επέκταση της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων της ΕΕ σε ένα πλήρες φάσμα χρηματοοικονομικών στοιχείων σύμφωνα με το νέο παγκόσμιο πρότυπο του ΟΟΣΑ για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών των χρηματοοικονομικών λογαριασμών. Με τις τροποποιήσεις που έχουν ενσωματωθεί στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2016 τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα όλων των κρατών μελών (εκτός της

---

<sup>17</sup> Καθημερινή (2015). Ανακτήθηκε 23 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://www.kathimerini.gr/837002/article/oikonomia/ellhnikh-o-ikonomia/forodo3ies-gnwriazete-oti> .

Αυστρίας) θα πρέπει να έχουν αρχίσει να συγκεντρώνουν πληροφορίες σχετικά με τόκους, μερίσματα και λοιπά ποσά που καταβάλλονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς από πώληση ή εξαγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και στοιχεία με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικών κατοίκων άλλων κρατών μελών, ώστε να αποστείλουν μέσα στο 2017 τις σχετικές πληροφορίες στα λοιπά κράτη μέλη, όπου τα πρόσωπα αυτά είναι φορολογικοί κάτοικοι. Η πλήρης εφαρμογή της Οδηγίας θα διευρύνει τις δυνατότητες των φορολογικών αρχών στη συλλογή φόρων μέσα από την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

Μετά την παρουσίαση των βασικών κανόνων δικαίου για την αμοιβαία συνδρομή ως προς την ορθή βεβαίωση των φόρων, στη συνέχεια της ενότητας αυτής, θα γίνει η παρουσίαση των βασικών διατάξεων που ρυθμίζουν θέματα αμοιβαίας συνδρομής ως προς την είσπραξη των φόρων. Οι βασικές νομοθετικές πράξεις περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη των φόρων είναι οι εξής:

A) Η Οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15<sup>ης</sup> Μαρτίου 1976 (περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς). Ήδη, από το 1976 έγινε μια πρώτη προσπάθεια ρύθμισης των θεμάτων είσπραξης των απαιτήσεων στην ΕΕ με την Οδηγία 76/308/ΕΟΚ. Η Οδηγία καθόριζε του κανόνες για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών, ώστε να εξασφαλίζεται η είσπραξη των απαιτήσεων από γεωργικές εισφορές και δασμούς. Η Οδηγία του 1976 καταργήθηκε από την Οδηγία 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα. Η αρχική Οδηγία του 1976 προτού καταργηθεί είχε επανειλημμένα τροποποιηθεί, γι' αυτό κρίθηκε σκόπιμο, για λόγους σαφήνειας, η κωδικοποίησή της με την Οδηγία 2008/55/ΕΚ. Το πεδίο εφαρμογής της κωδικοποιημένης Οδηγίας εκτός από τις γεωργικές εισφορές και τους δασμούς επεκτεινόταν στο ΦΠΑ, στους ΕΦΚ, στους άμεσους φόρους επί του εισοδήματος και της περιουσίας και στους φόρους επί των ασφαλιστρών. Η κωδικοποιημένη Οδηγία αποδείχθηκε ανεπαρκής για την κάλυψη των απαιτήσεων των σύγχρονων οικονομιών της ΕΕ και γι' αυτό το λόγο καταργήθηκε και αυτή και αντικαταστάθηκε από την Οδηγία 2010/24/ΕΕ.

Β) Η Οδηγία 2010/24/ΕΕ<sup>18</sup> του Συμβουλίου, της 16<sup>ης</sup> Μαρτίου 2010 (περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα). Η Οδηγία 2010/24/ΕΕ, η οποία ισχύει μέχρι σήμερα, καθορίζει τους κανόνες βάσει των οποίων οι χώρες της ΕΕ πρέπει να παρέχουν συνδρομή ή μία στην άλλη για την είσπραξη των απαιτήσεων από φόρους και δασμούς που επιβάλλονται εντός της ΕΕ. Η εν λόγω οδηγία αποσκοπεί στην ενίσχυση της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φόρων και δασμών από τις φορολογικές αρχές της ΕΕ και ισχύει:

- i) Για τις απαιτήσεις που αφορούν όλους τους φόρους και τους δασμούς, οι οποίοι επιβάλλονται από τα κράτη μέλη για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό της ΕΕ και
- ii) για τις εισφορές και άλλα τέλη που προβλέπονται στο πλαίσιο της κοινής οργάνωσης της αγοράς στον τομέα της ζάχαρης.

Ειδικότερα, η Οδηγία ρυθμίζει θέματα όπως:

- Η οργάνωση των αρμοδίων αρχών. Ως προς το θέμα της οργάνωσης η Οδηγία έδινε προθεσμία μέχρι τις 20 Μαΐου 2010 σε κάθε κράτος μέλος να ενημερώσει την Επιτροπή σχετικά με την αρμόδια αρχή ή αρχές, που θα είναι υπεύθυνες να εφαρμόσουν όσα ορίζονται στην Οδηγία. Η φορολογική αρχή κάθε χώρας της ΕΕ είχε την υποχρέωση να ορίσει ένα κεντρικό γραφείο διασύνδεσης, το οποίο θα αναλάμβανε την κύρια ευθύνη για τις επαφές με τα λοιπά κράτη μέλη στον τομέα της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη των απαιτήσεων από φόρους, δασμούς, εισφορές και τέλη. Επίσης, το κεντρικό γραφείο διασύνδεσης θα μπορούσε να οριστεί ως υπεύθυνο για τις επαφές με την Επιτροπή. Σύμφωνα με την εγκύκλιο: ΠΟΛ.1120/2013 του Υπουργείου Οικονομικών ως κεντρικό γραφείο διασύνδεσης στην Ελλάδα για την είσπραξη απαιτήσεων ορίστηκε η Διεύθυνση Εισπράξεων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

- Η διαχείριση των αιτήσεων για παροχή πληροφοριών. Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από αίτηση της αρμόδιας αρχής κράτους μέλους, η αρχή του κράτους μέλους που παραλαμβάνει το αίτημα οφείλει να παρέχει οποιεσδήποτε πληροφορίες αφορούν την αιτούσα αρχή και σχετίζονται με την είσπραξη των απαιτήσεων της από φόρους, δασμούς, εισφορές και τέλη. Για την παροχή των εν λόγω πληροφοριών, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μεριμνούν για τη διεξαγωγή διοικητικών ερευνών, οι οποίες απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών. Οι αρμόδιες αρχές δεν

---

<sup>18</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

υποχρεούνται να διαβιβάζουν πληροφορίες: i) που δεν είναι σε θέση να αποκτήσουν για την είσπραξη παρόμοιων απαιτήσεων με βάση τις εσωτερικές τους διαδικασίες και κανόνες, ii) που θα αποκάλυπταν εμπορικό, βιομηχανικό ή επαγγελματικό απόρρητο, iii) που η γνωστοποίησή τους θα ήταν πιθανό να προσβάλει την ασφάλεια ή να αντιτίθεται προς τη δημόσια τάξη του κράτους μέλους που τις κατέχει. Επιπροσθέτως, στην Οδηγία ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται σε ένα κράτος μέλος να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών αποκλειστικά και μόνο επειδή κάτοχος των πληροφοριών αυτών είναι τράπεζα ή άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Σύμφωνα με την Οδηγία, οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται, υπό οποιαδήποτε μορφή, καλύπτονται από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου και τυγχάνουν της προστασίας που προβλέπεται για τέτοιου είδους πληροφορίες στο εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους που τις έλαβε.

- Η διαχείριση των αιτήσεων για την κοινοποίηση εγγράφων. Κατόπιν αίτησης της αρμόδιας αρχής για την κοινοποίηση εγγράφων, η αρχή του κράτους μέλους που παραλαμβάνει την αίτηση οφείλει να κοινοποιήσει στον αποδέκτη όλα τα έγγραφα, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών, που αναφέρονται στην είσπραξη απαίτησης. Η αίτηση κοινοποίησης συνοδεύεται από τυποποιημένο έντυπο που περιέχει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες: i) όνομα, διεύθυνση και άλλα δεδομένα για τον προσδιορισμό της ταυτότητας του οφειλέτη, ii) το σκοπό της κοινοποίησης και το χρονικό διάστημα εντός του οποίου η κοινοποίηση θα πρέπει να πραγματοποιηθεί, iii) περιγραφή του είδους και του ποσού της οφειλής και iv) τα στοιχεία επικοινωνίας των υπηρεσιών που είναι αρμόδιες για τα έγγραφα που αποστέλλονται, προκειμένου να δίνεται η δυνατότητα στον οφειλέτη να ζητήσει περαιτέρω πληροφορίες εφόσον το κρίνει απαραίτητο.

- Η διαχείριση των αιτήσεων για την είσπραξη απαιτήσεων. Σε περίπτωση αίτησης είσπραξης απαιτήσεων<sup>19</sup>, το κράτος μέλος που παραλαμβάνει την αίτηση υποχρεούται να εισπράξει τις βεβαιωμένες οφειλές για λογαριασμό άλλου κράτους μέλους της ΕΕ. Πριν από την υποβολή αίτησης είσπραξης από κάποιο κράτος μέλος πρέπει προηγουμένως να έχουν ληφθεί όλα τα μέτρα είσπραξης των οφειλών που ισχύουν στο κράτος μέλος που είναι βεβαιωμένη η οφειλή, με εξαίρεση τις ακόλουθες περιπτώσεις: i) όταν είναι προφανές ότι δεν υπάρχουν επαρκή ή δεν υπάρχουν καθόλου περιουσιακά στοιχεία προς είσπραξη στη χώρα της ΕΕ που αιτείται την

---

<sup>19</sup> Βλ. Παράρτημα 2, σελ. 98.



είσπραξη οφειλών αλλά υπάρχουν πληροφορίες ότι ο οφειλέτης έχει τα απαραίτητα περιουσιακά στοιχεία στη χώρα της οποίας ζητείται η συνδρομή, ii) όταν η λήψη όλων των απαραίτητων μέτρων στη χώρα που είναι βεβαιωμένη η οφειλή θα δημιουργούσε δυσανάλογες δυσχέρειες. Επιπλέον, η Οδηγία ορίζει ότι κάθε αίτηση είσπραξης πρέπει να συνοδεύεται από τίτλο που να επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξης σε άλλο κράτος μέλος. Ο τίτλος πρέπει να περιέχει στοιχεία όπως την περιγραφή της απαίτησης, τα στοιχεία του οφειλέτη, καθώς και τα στοιχεία της αρχής που είναι αρμόδια για την είσπραξη της οφειλής και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις δυνατότητες αμφοιβήτησης της υποχρέωσης καταβολής. Για την εκτέλεση της αίτησης είσπραξης εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία του κάθε κράτους μέλους διατάξεις για τον ίδιο ή παρόμοιο φόρο ή δασμό. Εάν δεν επιβάλλονται σε ένα κράτος μέλος οι ίδιοι ή παρόμοιοι φόροι ή δασμοί, το κράτος μέλος ασκεί τις απαιτούμενες για την είσπραξη της απαίτησης ενέργειες σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις σχετικές με την είσπραξη του φόρου εισοδήματος διατάξεις.

- Ποια είναι η αρμόδια αρχή που εξετάζει τις διαφορές ανάμεσα στους οφειλέτες και τα κράτη μέλη. Οι διαφορές σχετικά με την οφειλή και οι διαφορές σχετικά με το κύρος του αρχικού τίτλου ή του τίτλου που συνοδεύει την αίτηση είσπραξης εξετάζονται από την αρμόδια αρχή του αιτούντος κράτους μέλους, καθώς εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των οργάνων του αιτούντος κράτους μέλους. Οι διαφορές σχετικά με τα μέτρα εκτέλεσης τα οποία ελήφθησαν από το κράτος μέλος στο οποίο στάλθηκε η αίτηση είσπραξης ή σχετικά με την εγκυρότητα της κοινοποίησης της οφειλής στον οφειλέτη εξετάζονται από τα αρμόδια όργανα του κράτους μέλους στο οποίο στάλθηκε η αίτηση είσπραξης και σύμφωνα με τις δικές του νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις.

- Τα όρια των υποχρεώσεων της αρμόδιας αρχής. Η αρμόδια αρχή δεν υποχρεούται να παρέχει τη συνδρομή της για την είσπραξη μιας απαίτησης εάν: i) η είσπραξη της απαίτησης θα μπορούσε να οδηγήσει σε σοβαρές οικονομικές ή κοινωνικές δυσχέρειες το κράτος μέλος που θα την πραγματοποιήσει, ii) η αίτηση αμοιβαίας συνδρομής αφορά απαιτήσεις παλαιότερες των πέντε ετών και iii) το συνολικό ποσό των οφειλών είναι μικρότερο των 1.500 ευρώ.

Μετά την ανάλυση της Οδηγίας περί αμοιβαίας συνδρομής στην είσπραξη των φόρων θα παρουσιαστούν οι πράξεις που ρυθμίζουν θέματα διοικητικής

συνεργασίας. Όπως αναφέρθηκε στην ανάλυση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, η συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ επεκτάθηκε από την αμοιβαία συνδρομή στη διοικητική συνεργασία. Με αυτήν την Οδηγία θεσπίστηκαν κανόνες για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των άμεσων φόρων, καθώς και των έμμεσων, εκτός των ΕΦΚ και του ΦΠΑ. Στην επόμενη ενότητα, εμβαθύνοντας την έρευνα για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών στην ΕΕ, θα παρουσιαστούν οι βασικές νομοθετικές πράξεις περί διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ και των ΕΦΚ.

### **8.3.2 Η Διοικητική Συνεργασία των Κρατών Μελών της ΕΕ στον Τομέα της Φορολογίας**

Το πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ και των ΕΦΚ ρυθμίζεται κυρίως από Κανονισμούς. Η επιλογή του Κανονισμού και όχι της Οδηγίας ως νομοθετικό εργαλείο δείχνει τη βούληση του ενωσιακού νομοθέτη να μην αφήσει περιθώρια ευελιξίας στα κράτη μέλη αλλά να τα υποχρεώσει να εφαρμόσουν κατά γράμμα τα οριζόμενα περί διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ και των ΕΦΚ. Οι βασικότερες νομοθετικές πράξεις που έχουν εκδοθεί για τη ρύθμιση θεμάτων διοικητικής συνεργασίας στους τομείς του ΦΠΑ και των ΕΦΚ είναι οι εξής:

Α) Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2003 (για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του Κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92). Όπως έχει προαναφερθεί, η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων. Προκειμένου να αποφευχθεί η απώλεια εσόδων από ΦΠΑ, εξαιτίας της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, αποφασίστηκε η δημιουργία ενός κοινού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Για το σκοπό αυτό ο αρχικός Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 θέσπιζε διαδικασίες για την ανταλλαγή πληροφοριών με ηλεκτρονικά μέσα. Ο αρχικός Κανονισμός που εκδόθηκε το 1992 καταργήθηκε το 2003, διότι οι διατάξεις του δεν επαρκούσαν πλέον για την αντιμετώπιση των νέων αναγκών διοικητικής συνεργασίας που προέκυπταν από την όλο και μεγαλύτερη ενοποίηση των οικονομιών εντός της εσωτερικής αγοράς.

Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003<sup>20</sup>, που τον αντικατέστησε, όπως έχει τροποποιηθεί από μεταγενέστερες νομοθετικές πράξεις και ισχύει σήμερα, αποτελεί τη βασική πράξη που ρυθμίζει θέματα συνεργασίας των φορολογικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ και καθιερώνει ένα κοινό σύστημα διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών στις χώρες της ΕΕ με στόχο τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και την καταπολέμηση της απάτης. Επίσης, μέσω του εν λόγω Κανονισμού, προσδιορίζεται το πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών και της Επιτροπής.

Ειδικότερα, οι διατάξεις του Κανονισμού ρυθμίζουν τα εξής θέματα:

- Τον τρόπο οργάνωσης των φορολογικών αρχών. Ως προς το θέμα της οργάνωσης ο Κανονισμός αναφέρει ότι κάθε χώρα της ΕΕ οφείλει να ορίζει μία μοναδική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, η οποία θα ενεργεί ως σημείο επαφής και συνεργασίας με τις αντίστοιχες υπηρεσίες των υπόλοιπων κρατών μελών. Επίσης, σημειώνεται ότι οι φορολογικές αρχές των χωρών της ΕΕ μπορούν να ορίζουν τις υπηρεσίες διασύνδεσης ή τους αρμόδιους υπαλλήλους για την άμεση ανταλλαγή πληροφοριών. Κατά τη λειτουργία των υπηρεσιών διασύνδεσης οι αρμόδιοι υπάλληλοι υποχρεούνται να ενημερώνουν την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης όταν αποστέλλουν ή παραλαμβάνουν αίτηση ή απάντηση σε αίτηση συνδρομής. Επιπροσθέτως, οφείλουν να ενημερώνουν την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης όταν παραλαμβάνουν αίτηση συνδρομής που συνεπάγεται δράση εκτός των αρμοδιοτήτων τους.

- Τη διαχείριση των αιτήσεων για ανταλλαγή πληροφοριών. Η περίπτωση ανταλλαγής πληροφοριών μετά από αίτηση αφορά αιτήματα που υποβάλλει η φορολογική αρχή χώρας της ΕΕ (αιτούσα αρχή) για παροχή πληροφοριών στην αρμόδια αρχή άλλης χώρας της ΕΕ (αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση), προκειμένου να αποκτήσει όλες τις πληροφορίες που θα επιτρέψουν την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τον Κανονισμό η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση υποχρεούται να παρέχει τις πληροφορίες που της ζητήθηκαν. Για το σκοπό αυτό, μπορεί να προβαίνει σε διοικητικές έρευνες και να ενεργεί για λογαριασμό της αιτούσας αρχής, όπως θα ενεργούσε και σε μία δικιά της υπόθεση. Σε ότι αφορά τις προθεσμίες παροχής των πληροφοριών αναφέρεται ότι η αρχή στην

---

<sup>20</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

οποία υποβάλλεται η αίτηση πρέπει να παρέχει τις πληροφορίες το αργότερο μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης. Ωστόσο, στην περίπτωση που οι σχετικές πληροφορίες βρίσκονται ήδη στη διάθεσή της η προθεσμία μειώνεται σε ένα μήνα κατ' ανώτατο όριο.

- Την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση. Ένα ακόμα θέμα που καθορίζεται στον Κανονισμό είναι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση. Η φορολογική αρχή μίας χώρας της ΕΕ οφείλει να παρέχει με αυτόματο τρόπο πληροφορίες σε άλλη χώρα της ΕΕ όταν ο ΦΠΑ επιβάλλεται στη χώρα προορισμού των αγαθών και η αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου εξαρτάται από τις πληροφορίες που θα παράσχει η χώρα καταγωγής των αγαθών αυτών. Επίσης, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών είναι υποχρεωτική στις περιπτώσεις που μία χώρα της ΕΕ θεωρεί ότι διαπράχθηκε παραβίαση της νομοθεσίας περί ΦΠΑ σε άλλη χώρα της ΕΕ και όταν μία χώρα της ΕΕ θεωρεί ότι υφίσταται κίνδυνος φοροδιαφυγής ΦΠΑ σε άλλη χώρα της ΕΕ.

- Την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Επιπλέον, στον Κανονισμό καθορίζεται το πλαίσιο της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών. Οι φορολογικές αρχές των χωρών της ΕΕ μπορούν να διαβιβάζουν μεταξύ τους όποιες πληροφορίες κατέχουν και θεωρούν ότι είναι χρήσιμες προκειμένου να εφαρμοστεί ορθά η νομοθεσία περί ΦΠΑ.

- Το απόρρητο των πληροφοριών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού η ανταλλαγή πληροφοριών είτε γίνεται αυθόρμητα, είτε αυτόματα, είτε κατόπιν αίτησης διέπεται από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου.

- Τους περιορισμούς στην ανταλλαγή πληροφοριών. Η φορολογική αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση για παροχή πληροφοριών μπορεί να αρνηθεί την παροχή τους. Στην περίπτωση αυτή πρέπει πάντοτε να ενημερώνει την αιτούσα αρχή για τους λόγους άρνησής της. Οι αιτήσεις μπορούν να απορριφθούν εάν η παροχή των συγκεκριμένων πληροφοριών: i) δημιουργεί τεράστιο διοικητικό φόρτο, ii) αντίκειται στη νομοθεσία ή τη διοικητική πρακτική της χώρας της ΕΕ στην οποία απευθύνεται η αίτηση, iii) είναι πιθανό να οδηγήσει στην αποκάλυψη εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή iv) να διαταράξει τη δημόσια τάξη.

- Την αποθήκευση πληροφοριών σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Εκτός των περιπτώσεων ανταλλαγής πληροφοριών, κάθε χώρα της ΕΕ υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων στην οποία αποθηκεύει και επεξεργάζεται

συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με το ΦΠΑ. Στις πληροφορίες αυτές μπορούν να έχουν άμεση πρόσβαση οι φορολογικές αρχές των άλλων χωρών της ΕΕ. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή μίας χώρας της ΕΕ έχει άμεση ηλεκτρονική πρόσβαση στις ακόλουθες πληροφορίες: i) στους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών και ii) στη συνολική αξία των παραδόσεων αυτών. Η συγκεκριμένη ηλεκτρονική βάση δεδομένων είναι γνωστή ως σύστημα VIES.

- Τις υπόλοιπες μορφές διοικητικής συνεργασίας. Τέλος, αποτελεί σημαντικό βήμα η καθιέρωση της συνεργασίας σε θέματα πέρα από την ανταλλαγή πληροφοριών. Παράδειγμα άλλης μορφής συνεργασίας αποτελεί η δυνατότητα συμφωνίας της αιτούσας αρχής και της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση να επιτρέπεται στους υπαλλήλους της πρώτης να είναι παρόντες στα γραφεία της αρχής που υποβάλλεται η αίτηση, ώστε να συμμετέχουν στις διοικητικές έρευνες για τους σκοπούς της ανταλλαγής πληροφοριών χωρίς να ασκούν τις εξουσίες ελέγχου τις οποίες διαθέτουν οι υπάλληλοι της αρχής που τους υποδέχεται. Επίσης, καθορίζεται η περαιτέρω συνεργασία μέσω των ταυτόχρονων ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, οι χώρες της ΕΕ μπορούν να συμφωνήσουν να διενεργήσουν στα αντίστοιχα εδάφη τους ταυτόχρονους ελέγχους φορολογουμένων, εφόσον οι έλεγχοι αυτοί κρίνονται αποτελεσματικότεροι από τη διεξαγωγή ελέγχων σε μία μόνο χώρα. Παρόμοιες διατάξεις θεσπίζονται στους Κανονισμούς για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των ΕΦΚ, οι οποίοι θα αναλυθούν στη συνέχεια.

Β) Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2073/2004 <sup>21</sup> του Συμβουλίου, της 16<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2004 (για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης). Σε ότι αφορά τους ΕΦΚ η αρχική νομοθετική πράξη που θέσπιζε τη διοικητική συνεργασία στον τομέα αυτό ήταν ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2073/2004. Ο Κανονισμός αυτός ήταν προϊόν της ανάγκης για την καταπολέμηση της απάτης όσον αφορά τους ΕΦΚ μέσω της στενότερης συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών. Η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, που όριζε το πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών για όλες τις φορολογίες, συμπεριλαμβανομένων και των ΕΦΚ, δεν επαρκούσε για την αντιμετώπιση των νέων αναγκών για διοικητική συνεργασία. Η όλο και μεγαλύτερη ολοκλήρωση των οικονομιών της ΕΕ, μετά το 1992, απαιτούσε στενότερη διοικητική συνεργασία,

---

<sup>21</sup> Επίσημη εφημερίδα της ΕΕ (EUR – Lex), ό.π. (υποσημείωση 6).

προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να εφαρμοστεί σωστά η νομοθεσία περί ΕΦΚ. Θεωρήθηκε αναγκαίο να συνταχθεί ειδικά για τους ΕΦΚ μια νομοθετική πράξη που θα περιλάμβανε τις διατάξεις της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ και θα εστίαζε στους τομείς όπου η συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών ήταν δυνατόν να βελτιωθεί. Η συνεργασία των φορολογικών αρχών μπορούσε να αναβαθμιστεί μέσω της χρήσης πληροφοριακών συστημάτων που θα συνέβαλαν στην καταπολέμηση της απάτης σε ότι αφορά τους ΕΦΚ. Τα παραπάνω θεσπίστηκαν με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2073/2004. Ο εν λόγω Κανονισμός καθόριζε τους κανόνες και τις διαδικασίες που θα επέτρεπαν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται μεταξύ τους για την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας σχετικά με τους ΕΦΚ. Οι φορολογικές αρχές των χωρών της ΕΕ θα μπορούσαν να ανταλλάσσουν πληροφορίες, προκειμένου να καταπολεμηθεί η απάτη στους ΕΦΚ μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων.

Τα ειδικότερα θέματα που ρύθμιζε ο Κανονισμός αφορούσαν τους παρακάτω τομείς:

- Την οργάνωση των αρμοδίων αρχών. Όπως και στις προηγούμενες νομοθετικές πράξεις, που παρουσιάστηκαν παραπάνω, έτσι και σε αυτόν τον Κανονισμό αναφερόταν ότι θα πρέπει να οριστεί μία κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης με κύρια αρμοδιότητα τις επαφές με τα άλλα κράτη μέλη. Η κύρια ευθύνη της υπηρεσίας αυτής θα ήταν οι ανταλλαγές πληροφοριών σχετικά με τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ. Επίσης, δινόταν η δυνατότητα να οριστούν υπηρεσίες διασύνδεσης ή αρμόδιοι υπάλληλοι για την άμεση ανταλλαγή των πληροφοριών αυτών.

- Την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αίτησης. Ακόμη οριζόταν ότι, ύστερα από αίτηση παροχής πληροφοριών από φορολογική αρχή κράτους μέλους της ΕΚ, η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους που θα παραλάμβανε την αίτηση θα έπρεπε να κοινοποιήσει κάθε πληροφορία που θα μπορούσε να βοηθήσει στην ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΕΦΚ. Η αρμόδια αρχή μπορούσε, αν το έκρινε απαραίτητο, να διενεργήσει οποιαδήποτε διοικητική έρευνα χρειαζόταν για τη συγκέντρωση αυτών των πληροφοριών. Για την αποστολή των αιτήσεων παροχής πληροφοριών είχε δημιουργηθεί τυποποιημένο έντυπο. Η προθεσμία για την παροχή πληροφοριών οριζόταν σε τρεις μήνες το αργότερο από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης. Σε περίπτωση που η αρμόδια αρχή δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στο αίτημα, εντός

της προβλεπόμενης προθεσμίας, θα έπρεπε να ενημερώσει αμέσως την αιτούσα αρχή για τους λόγους της αδυναμίας της.

- Την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση. Επιπλέον, η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους είχε την υποχρέωση είτε με περιστασιακή αυτόματη ανταλλαγή είτε με τακτική αυτόματη ανταλλαγή να στείλει πληροφορίες που θα μπορούσαν να βοηθήσουν τη φορολογική αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους να υπολογίσει ορθά τους ΕΦΚ. Οι περιπτώσεις που οι φορολογικές αρχές όφειλαν να ανταλλάσουν αυτόματα πληροφορίες χωρίς προηγούμενη αίτηση ήταν οι εξής: i) η μη τήρηση ή το ενδεχόμενο μη τήρησης της νομοθεσίας για τους ΕΦΚ σε άλλο κράτος μέλος και ii) η ύπαρξη κινδύνου απάτης ή απώλειας εσόδων από ΕΦΚ σε άλλο κράτος μέλος.

- Την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Επιπροσθέτως, οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών είχαν τη δυνατότητα να γνωστοποιήσουν η μία στην άλλη αυθόρμητως και χωρίς προηγούμενη αίτηση όλες τις πληροφορίες που θεωρούσαν απαραίτητες για την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΕΦΚ.

- Την αποθήκευση πληροφοριών σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Ο Κανονισμός υποχρέωνε τις αρμόδιες αρχές κάθε κράτους μέλους να τηρούν ηλεκτρονική βάση δεδομένων που θα περιείχε: i) μητρώο των προσώπων που έχουν την ιδιότητα εγκεκριμένου αποθηκευτή ή εγγεγραμμένου επαγγελματία στον τομέα των ΕΦΚ και ii) μητρώο των εγκεκριμένων φορολογικών αποθηκών. Τα μητρώα αυτά έπρεπε να περιλαμβάνουν συγκεκριμένες πληροφορίες, τις οποίες όριζε με σαφήνεια ο Κανονισμός. Οι παραπάνω πληροφορίες αποθηκεύονταν προκειμένου να τεθούν στη διάθεση των λοιπών κρατών μελών.

- Τους περιορισμούς στην ανταλλαγή πληροφοριών. Στις διατάξεις του Κανονισμού καθορίζονταν τα όρια εντός των οποίων λάμβανε χώρα η ανταλλαγή πληροφοριών. Πιο συγκεκριμένα, η αρχή του κράτους μέλους στην οποία υποβαλλόταν η αίτηση για παροχή πληροφοριών ήταν υποχρεωμένη να παρέχει στην αιτούσα αρχή ενός άλλου κράτους μέλους πληροφορίες, υπό την προϋπόθεση ότι: i) η συγκέντρωση τους δεν δημιουργούσε δυσανάλογο διοικητικό φόρτο, ii) οι συνήθεις πηγές για τη συγκέντρωση των πληροφοριών είχαν εξαντληθεί, iii) η παροχή των πληροφοριών δεν προσέκρουε στην εθνική νομοθεσία, iv) η παροχή δεν οδηγούσε στην αποκάλυψη εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου και v) δεν

υπήρχε ο κίνδυνος διατάραξης της δημόσιας τάξης από τη μεταβίβαση των πληροφοριών.

- Τις λοιπές μορφές διοικητικής συνεργασίας. Επίσης, για την πιο αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών προβλέπονταν πιο άμεσες μορφές συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών. Πιο συγκεκριμένα, μετά από συμφωνία μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών δινόταν η δυνατότητα να πραγματοποιηθούν κοινές έρευνες. Εξουσιοδοτημένοι υπάλληλοι της αρχής που ζητούσε πληροφορίες είχαν τη δυνατότητα να είναι παρόντες στο έδαφος του κράτους μέλους που στάλθηκε το αίτημα παροχής πληροφοριών κατά τη διάρκεια ερευνών για τη συλλογή των πληροφοριών αυτών. Επιπροσθέτως, προκειμένου να συγκεντρωθούν οι απαιτούμενες πληροφορίες, δύο ή περισσότερα κράτη μέλη μπορούσαν να συμφωνήσουν να διενεργούν ταυτόχρονους ελέγχους στο έδαφός τους, εφόσον η διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων κρινόταν πιο αποτελεσματική.

- Λοιπά θέματα. Τέλος, οριζόταν ότι οι πληροφορίες που θα κοινοποιούνταν σε εφαρμογή των διατάξεων του Κανονισμού θα έπρεπε, στο μέτρο του δυνατού, να παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα. Επιπλέον, διατυπωνόταν με σαφήνεια ότι οι πληροφορίες που θα γνωστοποιούνταν, κατ' εφαρμογή του Κανονισμού, καλύπτονταν από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου, όπως και στις νομοθετικές πράξεις περί διοικητικής συνεργασίας που παρουσιάστηκαν παραπάνω.

Γ) Ο Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 389/2012 του Συμβουλίου, της 2<sup>ας</sup> Μαΐου 2012 (για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την κατάργηση του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2073/2004). Η εμπειρία που είχε αποκτηθεί τα έτη εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2073/2004 ώθησε τα όργανα της ΕΕ στην απόφαση τροποποίησής του. Κρίθηκε απαραίτητο να ενισχυθεί ο ρόλος της ηλεκτρονικής ανταλλαγής πληροφοριών, προκειμένου να υπάρξει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα, ταχύτητα και εξοικονόμηση πόρων. Επειδή οι αναγκαίες αλλαγές ήταν πολλές ο αρχικός Κανονισμός τελικά αντικαταστάθηκε από νέα νομοθετική πράξη. Η νομοθετική πράξη που αντικατέστησε τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2073/2004 ήταν ο Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 389/2012, ο οποίος ισχύει μέχρι σήμερα. Στο νέο Κανονισμό από τη μία μεριά ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της αρχικής νομοθετικής πράξης (που παρουσιάστηκαν παραπάνω) και από την άλλη εισήχθησαν ορισμένες νέες διατάξεις. Με τις νέες διατάξεις προβλέπονται νέα



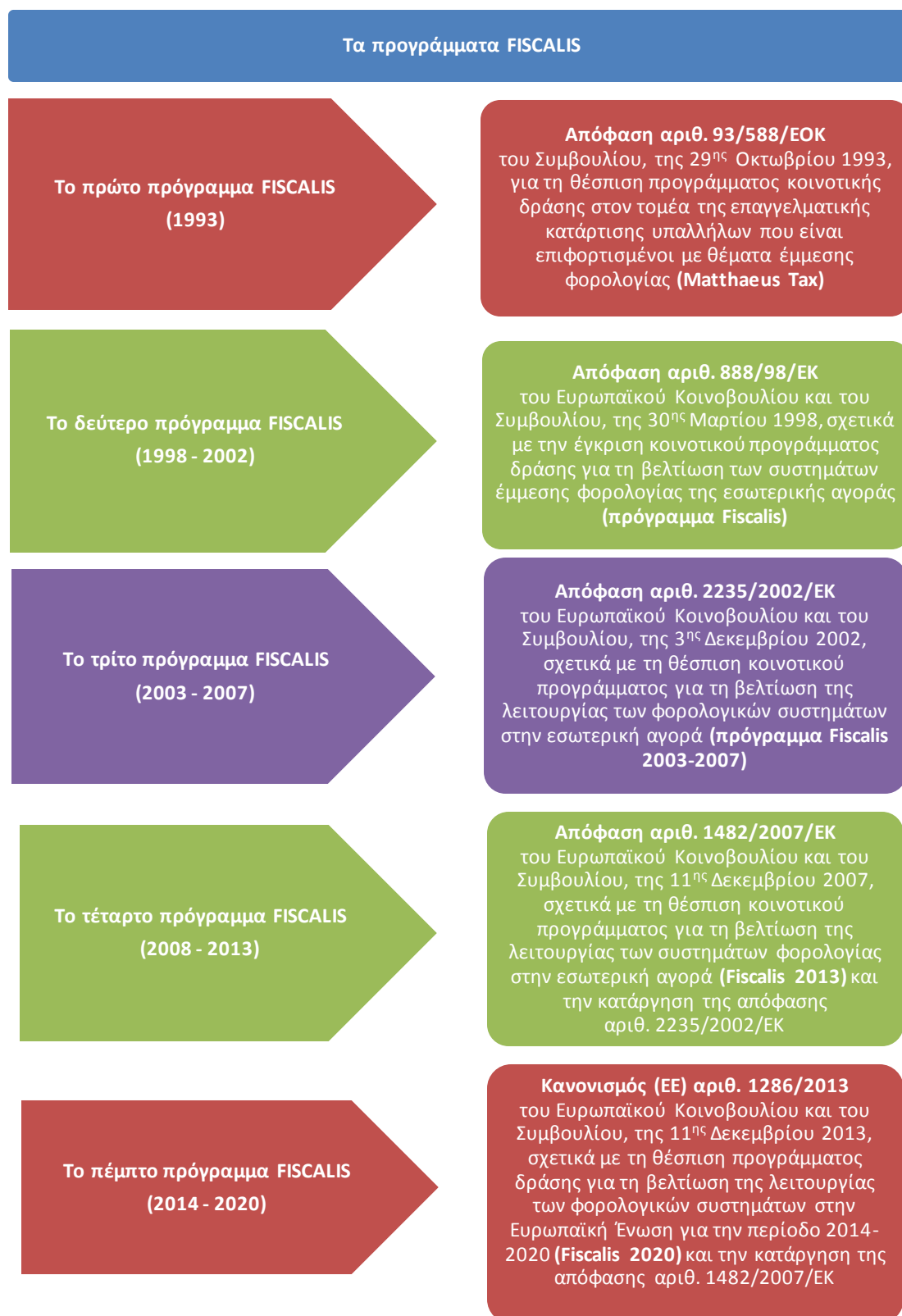
ηλεκτρονικά μέσα για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των χωρών της ΕΕ σε θέματα ΕΦΚ. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τη δημιουργία ενός οργανωμένου μηχανογραφικού συστήματος παρακολουθείται η διακίνηση και ο έλεγχος των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ. Επίσης, χρησιμοποιείται ένα τυποποιημένο έντυπο για την ανταλλαγή πληροφοριών. Κατ' αυτό τον τρόπο, οι αιτήσεις για παροχή πληροφοριών μπορούν να υποβληθούν σε επεξεργασία πιο γρήγορα με αποτέλεσμα την εξοικονόμηση χρόνου και χρήματος. Γενικότερα, με τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 389/2012, καθορίζονται σαφέστεροι και αυστηρότεροι κανόνες για την ανταλλαγή πληροφοριών στο τομέα των ΕΦΚ, προβλέπεται πιο άμεση επαφή μεταξύ των αρμοδίων αρχών, διευκολύνεται η πιο εκτεταμένη ανταλλαγή πληροφοριών και απλουστεύεται το νομοθετικό πλαίσιο.

Από την παραπάνω συνοπτική αναφορά στις βασικές διατάξεις των σχετικών με τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών της ΕΕ στον τομέα της φορολογίας νομοθετικών πράξεων προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα:

Για την ανταλλαγή πληροφοριών φορολογικού περιεχομένου γίνονται προσπάθειες εκσυγχρονισμού της νομοθεσίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Ανάλογες προσπάθειες λαμβάνουν χώρα και σε επίπεδο ΕΕ. Η διόγκωση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ανάγκασε τα όργανα της ΕΕ να θεσπίσουν νέους κανόνες για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Στις τελευταίες νομοθετικές πράξεις που αφορούν τη διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρχών της ΕΕ ρυθμίζονται θέματα οργάνωσής τους, προκειμένου να είναι πιο αποτελεσματικές στην παροχή πληροφοριών, ορίζονται λεπτομερώς οι διαδικασίες για την ανταλλαγή των πληροφοριών και δίνεται η δυνατότητα για πιο στενή και άμεση συνεργασία. Επίσης, τα τελευταία χρόνια καταβάλλεται προσπάθεια να αξιοποιηθούν οι νέες τεχνολογίες και να αρθούν τα εμπόδια του τραπεζικού απορρήτου. Παρ' όλα αυτά, μέχρι σήμερα, δεν έχει επιτευχθεί η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου συνεργασίας των φορολογικών αρχών, ώστε να λειτουργούν σαν μία ενιαία φορολογική αρχή της ΕΕ. Δεδομένου, όμως, ότι τα επίπεδα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής στην ΕΕ παραμένουν υψηλά κρίνεται επιβεβλημένη η εντατικοποίηση των προσπαθειών για πιο εκτεταμένη και αποτελεσματική συνεργασία (Σφαμιδάκη, 2012).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Το Πρόγραμμα Fiscalis

Σχεδιάγραμμα 6: Το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο με το οποίο θεσπίστηκαν τα προγράμματα Fiscalis



## 9 Από το Πρόγραμμα Matthaesus Tax στο Πρόγραμμα Fiscalis 2013

Τα όργανα της ΕΕ δεν περιορίστηκαν στην έκδοση νομοθετικών πράξεων, που ρυθμίζουν τα θέματα συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών της ΕΕ αλλά κατέβαλαν προσπάθειες, ώστε η συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων να ενισχυθεί από διάφορες δράσεις σε ενωσιακό επίπεδο. Οι πιο σημαντικές δράσεις καθιερώθηκαν με τα προγράμματα Fiscalis. Το πρώτο πρόγραμμα Fiscalis θεσπίστηκε το 1993 και είναι γνωστό ως πρόγραμμα Matthaesus Tax<sup>22</sup>.

### 9.1 Το Πρόγραμμα Matthaesus Tax (1993)

Το πρόγραμμα κοινοτικής δράσης Matthaesus Tax θεσπίστηκε με την Απόφαση 93/588/ΕΟΚ του Συμβουλίου για την επαγγελματική κατάρτιση των υπαλλήλων που είναι ειδικευμένοι σε θέματα έμμεσης φορολογίας. Ο κύριος λόγος που οδήγησε τα όργανα της ΕΕ στη θέσπιση του Matthaesus Tax ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων και η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων. Από την κατάργηση των συνόρων και την ελεύθερη κίνηση των συντελεστών της παραγωγής υπήρχε ο κίνδυνος απώλειας εσόδων, εξαιτίας της αύξησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Αυτό θα οδηγούσε στη στρέβλωση του ανταγωνισμού και θα διατάρασσε την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Ως λύση για την αντιμετώπιση των παραπάνω κινδύνων προκρίθηκε η μόνιμη και εντατική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών σε θέματα έμμεσης φορολογίας, η επαγγελματική κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού, η εμπέδωση από τους εφοριακούς υπαλλήλους των κρατών μελών της ΕΕ της κοινοτικής διάστασης του έργου τους και η ενημέρωση των αρμοδίων υπαλλήλων για την οργάνωση, τις μεθόδους, τις διαδικασίες των φορολογικών αρχών των υπολοίπων κρατών μελών.

Πιο συγκεκριμένα, οι δράσεις του προγράμματος Matthaesus Tax ήταν οι εξής: α) οι ανταλλαγές υπαλλήλων που ήταν επιφορτισμένοι με θέματα έμμεσης φορολογίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών, β) τα σεμινάρια κατάρτισης εφοριακών, ιδίως επιμορφωτών σχολών, υπαλλήλων φορολογικών διοικήσεων που ήταν υπεύθυνοι για τη διοικητική συνεργασία, καθώς και υπαλλήλων που ήταν επιφορτισμένοι με τους ελέγχους στους τομείς της έμμεσης φορολογίας και της

---

<sup>22</sup> DG TAXUD. Οι πληροφορίες για τα προγράμματα Fiscalis ανακτήθηκαν 23 Σεπτεμβρίου 2016, από [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fiscalis-programme/reference-documents\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/reference-documents_en).

καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, γ) η συντονισμένη εφαρμογή στις σχολές κατάρτισης των φορολογικών αρχών των κρατών μελών κοινών προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης και δ) η οργάνωση μαθημάτων ξένων γλωσσών από τα κράτη μέλη για τους υπαλλήλους που είχαν τη δυνατότητα να συμμετάσχουν στις ανταλλαγές.

Τα υπόλοιπα θέματα που καθόριζε η Απόφαση 93/588/ΕΟΚ ήταν η τήρηση των κανόνων περί επαγγελματικού απορρήτου από τους υπαλλήλους που θα συμμετείχαν στο πρόγραμμα και η κατανομή των εξόδων που θα πρόεκυπταν από τις δράσεις του προγράμματος μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών. Τέλος, οριζόταν ότι το πρόγραμμα θα είχε τετραετή διάρκεια και η εκτέλεσή του θα άρχιζε την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1993.

## **9.2 Το Πρόγραμμα Fiscalis (1998-2002)**

Μέσα από το πρόγραμμα Matthaesus Tax τα αρμόδια όργανα της ΕΕ διαπίστωσαν ότι η εφαρμογή ενός κοινού προγράμματος κατάρτισης μπορούσε να οδηγήσει στην επίτευξη υψηλότερου επιπέδου κατανόησης του κοινοτικού δικαίου. Με δεδομένο ότι στην εσωτερική αγορά η ομοιόμορφη και αποτελεσματική εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου ήταν ουσιώδους σημασίας για τη λειτουργία των συστημάτων έμμεσης φορολογίας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αποφάσισαν ότι πρέπει να αναπτυχθούν περαιτέρω τα προγράμματα κατάρτισης. Γι' αυτό το λόγο θεσπίστηκε, για την περίοδο μεταξύ της 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1998 και της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002, ένα πολυετές κοινοτικό πρόγραμμα δράσης, το πρόγραμμα Fiscalis, για τη βελτίωση της λειτουργίας των συστημάτων έμμεσης φορολογίας στην εσωτερική αγορά.

Το δεύτερο πρόγραμμα Fiscalis<sup>23</sup> για τα έτη 1998-2002 θεσπίστηκε με την Απόφαση αριθ. 888/98/ΕΚ. Οι στόχοι του προγράμματος ήταν: α) να κατανοήσουν οι υπάλληλοι των φορολογικών αρχών το κοινοτικό δίκαιο στον τομέα της έμμεσης φορολογίας, β) να διασφαλισθεί η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των χωρών της ΕΕ, καθώς και μεταξύ των τελευταίων με την Επιτροπή και γ) να βελτιωθούν οι διοικητικές διαδικασίες. Επιπλέον, στην Απόφαση δινόταν βάρος στην υποχρέωση της Επιτροπής και των κρατών μελών να εξασφαλίζουν τη

---

<sup>23</sup> DG TAXUD, ό.π. (υποσημείωση 20).

λειτουργικότητα των υφισταμένων συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών αξιοποιώντας την πρόοδο στον τεχνολογικό τομέα.

Τα μέσα που θα χρησιμοποιούσαν η Επιτροπή και τα κράτη μέλη προκειμένου να επιτύχουν τους παραπάνω στόχους ήταν: i) οι ανταλλαγές υπαλλήλων, ii) η διοργάνωση σεμιναρίων και iii) οι διάφοροι πολυμερείς έλεγχοι που θα έπρεπε να οργανώσουν τα κράτη μέλη ώστε να διαπιστωθεί η αποτελεσματικότητά τους. Επίσης, η Απόφαση ανέφερε ότι οι φορείς κατάρτισης των υπαλλήλων σε κάθε κράτος μέλος σε συνεργασία με την Επιτροπή θα έπρεπε να αναπτύσσουν από κοινού τα προγράμματα κατάρτισης, προκειμένου να αποκτήσουν οι υπάλληλοι των φορολογικών αρχών κοινά επαγγελματικά προσόντα και γνώσεις.

Ως προς τις επιμέρους διατάξεις, το πρόγραμμα ήταν ανοιχτό στη συμμετοχή των συνδεδεμένων χωρών της Κεντρικής και της Ανατολικής Ευρώπης, καθώς και της Κύπρου. Οι αναγκαίες δαπάνες εφαρμογής του προγράμματος θα επιμερίζονταν μεταξύ της ΕΚ και των κρατών μελών και οι υπάλληλοι που θα συμμετείχαν στο πρόγραμμα θα έπρεπε να τηρούν τους κανόνες περί επαγγελματικού απορρήτου. Τέλος, σημαντικό στοιχείο αποτελεί το γεγονός ότι το πρόγραμμα θα έπρεπε να αξιολογείται διαρκώς από την Επιτροπή και τα κράτη μέλη.

### **9.3 Το Πρόγραμμα Fiscalis (2003-2007)**

Το πρόγραμμα Fiscalis της περιόδου 1998-2002 αξιολογήθηκε ως επιτυχημένο από τα όργανα της ΕΕ. Η πείρα που αποκτήθηκε από το πρόγραμμα έδειξε ότι οι ανταλλαγές υπαλλήλων, τα σεμινάρια, η άσκηση πολυμερών ελέγχων και τα κοινά προγράμματα κατάρτισης απέφεραν θετικά αποτελέσματα. Γι' αυτό το λόγο, αποφασίστηκε η συνέχιση του προγράμματος με τη θέσπιση ενός νέου πολυετούς κοινοτικού προγράμματος δράσης για την περίοδο από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2003 έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2007.

Τα αρμόδια όργανα της ΕΕ έκριναν ότι το νέο πρόγραμμα θα έπρεπε να καλύπτει εκτός από τους τομείς της έμμεσης φορολογίας και την άμεση φορολογία. Ο γενικός στόχος του προγράμματος ήταν να ενισχυθεί η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών ώστε να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητά τους. Οι επί μέρους στόχοι του προγράμματος ήταν: α) να αποκτήσουν οι υπάλληλοι που χειρίζονται θέματα ΦΠΑ και ΕΦΚ υψηλού επιπέδου γνώση του κοινοτικού δικαίου στα θέματα αρμοδιότητάς

τους, β) να βελτιωθούν οι διοικητικές διαδικασίες και πρακτικές σε θέματα ΦΠΑ και ΕΦΚ, γ) να γίνει πιο γνωστή η ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δ) να υποστηριχθούν οι ανταλλαγές πληροφοριών σε θέματα άμεσης φορολογίας στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής και ε) να αντιμετωπιστούν οι ειδικές ανάγκες των υποψήφιων προς ένταξη χωρών, προκειμένου να λάβουν τα αναγκαία μέτρα στον τομέα της φορολογικής νομοθεσίας.

Σύμφωνα με την Απόφαση αριθ. 2235/2002/ΕΚ, σχετικά με τη θέσπιση του κοινοτικού προγράμματος Fiscalis 2003-2007, οι παραπάνω στόχοι θα επιτυγχάνονταν μέσω: i) της εξασφάλισης της λειτουργίας των ήδη υπαρχόντων συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, ii) των πολυμερών ελέγχων για την πάταξη της απάτης στο ΦΠΑ και τους ΕΦΚ, iii) της διοργάνωσης σεμιναρίων στα οποία θα συμμετείχαν υπάλληλοι των φορολογικών διοικήσεων, αντιπρόσωποι της Επιτροπής και άλλοι εμπειρογνώμονες, iv) της οργάνωσης κοινών προγραμμάτων κατάρτισης του προσωπικού των φορολογικών διοικήσεων και v) των ανταλλαγών υπαλλήλων για χρονικό διάστημα που δεν θα υπερέβαινε τον ένα μήνα. Σε ότι αφορά τις ανταλλαγές υπαλλήλων οι χώρες που θα συμμετείχαν στο πρόγραμμα θα έπρεπε να λάβουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιτρέπεται στους υπαλλήλους αυτούς να εκτελούν τις εργασίες που θα τους ανάθετε η διοίκηση υποδοχής σύμφωνα με τους κανόνες της έννομης τάξης της χώρας υποδοχής.

Τα επιμέρους θέματα που καθορίζονταν στην Απόφαση για το Fiscalis 2003-2007 ήταν η υποχρέωση όλων των κρατών μελών να μεριμνούν ώστε οι υπάλληλοί των φορολογικών διοικήσεων να λαμβάνουν την αναγκαία γλωσσική κατάρτιση που θα τους επέτρεπε να μπορούν να συμμετέχουν στις δράσεις του προγράμματος, η τήρηση του επαγγελματικού απορρήτου από τους συμμετέχοντες στις ανταλλαγές υπαλλήλων και η δυνατότητα συμμετοχής στο πρόγραμμα των συνδεδεμένων χωρών της Κεντρικής και Ανατολικής Ευρώπης, της Κύπρου, της Μάλτας και της Τουρκίας βάσει των διμερών συμφωνιών που είχαν συναφθεί με αυτές τις χώρες. Τέλος, οριζόταν ότι οι αναγκαίες δαπάνες εφαρμογής του προγράμματος θα επιμερίζονταν μεταξύ της ΕΕ και των συμμετεχουσών χωρών και πως θα έπρεπε να γίνεται αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του προγράμματος<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> DG TAXUD, ό.π. (υποσημείωση 20).

## 10 Το Πρόγραμμα Fiscalis 2013

### 10.1 Η Ανάλυση του Προγράμματος

Από την αξιολόγηση των προγενέστερων προγραμμάτων Fiscalis προέκυψε ότι οι προκαθορισμένοι σε αυτά στόχοι είχαν επιτευχθεί σε μεγάλο βαθμό. Τα προηγούμενα προγράμματα βοήθησαν στην ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Ως εκ τούτου, κρίθηκε απαραίτητη η θέσπιση ενός ακόμα νέου πολυετούς προγράμματος κοινοτικής δράσης για την περίοδο από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2008 έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2013, του προγράμματος Fiscalis 2013.

Η Απόφαση 1482/2007/EK για τη θέσπιση του Fiscalis 2013 έθετε ως κύριο στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην ΕΚ. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω του εντοπισμού των εμποδίων στη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών και την προσπάθεια επίλυσής τους, μέσα από αλλαγές στη νομοθεσία και στις μέχρι τότε εφαρμοζόμενες διοικητικές πρακτικές. Επίσης, για τη βελτίωση των φορολογικών συστημάτων στην ΕΚ ήταν πολύ σημαντικό να συνεχιστεί η χρηματοδότηση των μηχανογραφικών συστημάτων ασφαλούς επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών. Οι ειδικότεροι στόχοι του προγράμματος ήταν: α) η εξασφάλιση της αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για θέματα ΦΠΑ, ΕΦΚ, φόρων εισοδήματος και περιουσίας, β) η εκπαίδευση των αρμοδίων υπαλλήλων στις φορολογικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, ώστε να εφαρμόζεται σωστά στις χώρες που είναι μέλη της ΕΚ, γ) η εξασφάλιση της συνεχούς βελτίωσης των διοικητικών διαδικασιών σε θέματα ΕΦΚ και ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη και δ) η ενίσχυση της προσπάθειας των υποψήφίων και δυνάμει υποψήφίων χωρών για τη λήψη των αναγκαίων για την προσχώρηση μέτρων στον τομέα της φορολογικής νομοθεσίας και της διοικητικής πρακτικής.

Οι δραστηριότητες που προβλέπονταν στο πρόγραμμα Fiscalis 2013 για την επίτευξη των παραπάνω στόχων ήταν οι εξής:

- i) Η διατήρηση και η ενίσχυση των συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών, ώστε να είναι αποτελεσματικά και λειτουργικά. Για την εν λόγω δράση η Επιτροπή σε

συνεργασία με τα κράτη μέλη ήταν υποχρεωμένη να συντονίζει όλα τα θέματα εγκατάστασης και λειτουργίας των συστημάτων αυτών, προκειμένου να διασφαλιστεί η λειτουργικότητα και η διασύνδεσή τους, καθώς και η συνεχής βελτίωσή τους.

- ii) Οι πολυμερείς έλεγχοι από μικτά κλιμάκια εφοριακών υπαλλήλων από διάφορες συμμετέχουσες στο πρόγραμμα χώρες.
- iii) Τα σεμινάρια που διοργανώνονταν για την εκπαίδευση των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών.
- iv) Οι επισκέψεις εργασίας για υπαλλήλους. Τα κράτη μέλη μπορούσαν να διοργανώνουν επισκέψεις εργασίας με την προϋπόθεση ότι είχαν γίνει οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις, ώστε οι υπάλληλοι που θα συμμετείχαν σε αυτές να έχουν το δικαίωμα να προβαίνουν σε ενέργειες σχετικές με τα καθήκοντα που θα τους αναθέτονταν στη χώρας υποδοχής.
- v) Η εκπαίδευση των αρμοδίων υπαλλήλων από τους εθνικούς φορείς κατάρτισης μέσα από κοινά προγράμματα για όλη την ΕΚ.
- vi) Η παροχή της απαιτούμενης γλωσσικής κατάρτισης των υπαλλήλων, ώστε να εξασφαλίζεται ένα ικανοποιητικό επίπεδο γλωσσικών γνώσεων για τη συμμετοχή τους στις δραστηριότητες του προγράμματος (Wille, 2008 & Kesner-Škreb, 2008).

Στα υπόλοιπα άρθρα της Απόφασης για το Fiscalis 2013 τα κυριότερα θέματα που καθορίζονταν ήταν ο επιμερισμός των δαπανών του προγράμματος μεταξύ της Κοινότητας και των χωρών που θα συμμετείχαν, η υποχρέωση της Επιτροπής να καταρτίζει ετήσιες, ενδιάμεσες και τελικές εκθέσεις για την ενδιάμεση και τελική αξιολόγηση του προγράμματος και η τήρηση των κανόνων περί επαγγελματικού απορρήτου από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους στο πρόγραμμα<sup>25</sup>.

## **10.2 Η Αξιολόγηση του Προγράμματος**

Με την έκθεση της Επιτροπής COM (2014), 745 παρουσιάστηκε η τελική αξιολόγηση του προγράμματος Fiscalis 2013 στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στο Συμβούλιο και στα άλλα αρμόδια όργανα της ΕΕ. Στην έκθεση αναφέρεται ότι η πλειοψηφία των χρηματοδοτικών κονδυλίων διοχετεύτηκε στην ανάπτυξη και

---

<sup>25</sup> DG TAXUD, ό.π. (υποσημείωση 20).



λειτουργία ηλεκτρονικών συστημάτων επικοινωνίας και ανταλλαγής πληροφοριών, παρόλο που στο πρόγραμμα προβλεπόταν μία ευρεία γκάμα δράσεων. Σχεδόν το 75% του προϋπολογισμού του Fiscalis 2013 διατέθηκε για την ανάπτυξη και συντήρηση των διευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων.

Τα πληροφοριακά συστήματα που χρησιμοποιούνταν από τα κράτη μέλη σε συνεργασία με την ΕΕ ήταν πάρα πολλά αν αναλογιστεί κανείς ότι προς το τέλος του Fiscalis 2013 υπήρχαν περίπου 60 διευρωπαϊκές εφαρμογές για τελωνειακά και φορολογικά θέματα. Ενδεικτικά, θα αναφερθούν οι κυριότερες εφαρμογές πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνταν στην ΕΕ για θέματα φορολογίας, οι οποίες είναι:

- Το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το ΦΠΑ, γνωστό ως VIES (το σύστημα VIES είναι ένα ηλεκτρονικό μέσο διαβίβασης πληροφοριών για θέματα ΦΠΑ. Μέσω του VIES ελέγχεται η εγκυρότητα του αριθμού μητρώου των επιχειρήσεων που υπάγονται σε ΦΠΑ και είναι καταχωρημένες στο σύστημα. Επίσης, δίνονται πληροφορίες σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών των επιχειρήσεων αυτών).
- Το σύστημα παρακολούθησης και διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ, γνωστό ως EMCS (το σύστημα EMCS καταγράφει σε πραγματικό χρόνο την κίνηση των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ μεταξύ των κρατών μελών).
- Το σύστημα ανταλλαγής δεδομένων για τους ΕΦΚ, γνωστό ως SEED (το σύστημα SEED παρέχει τη δυνατότητα επιβεβαίωσης του αριθμού μητρώου των επιχειρήσεων που έχουν άδεια αποστολής και παραλαβής προϊόντων υποκειμένων σε ΕΦΚ).
- Τα ηλεκτρονικά έντυπα (e - Forms) ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, το ΦΠΑ και την άμεση φορολογία.

Οι παραπάνω εφαρμογές χρησιμοποιούν μία κοινή πλατφόρμα την CCN/CSI. Με το κοινό δίκτυο επικοινωνίας των συστημάτων CCN/CSI εξασφαλίζεται η διαλειτουργικότητα όλων των εθνικών πληροφοριακών συστημάτων και η ασφαλής συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών στην ΕΕ.

Ο λόγος για τον οποίο το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης του προγράμματος Fiscalis 2013 κατευθύνθηκε προς την ανάπτυξη και την ενίσχυση των πληροφοριακών συστημάτων γίνεται αντιληπτός από τις διαπιστώσεις της έκθεσης της Επιτροπής. Οι κύριες διαπιστώσεις θα μπορούσαν να συνοψιστούν στα εξής:

α) Τα πληροφοριακά συστήματα EMCS, VIES και τα ηλεκτρονικά έντυπα ενίσχυσαν τη διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρχών της ΕΕ.

β) Το σύστημα VIES βοήθησε τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις στον εντοπισμό της απάτης στο ΦΠΑ, η οποία είχε αυξηθεί εξαιτίας της κατάργησης των φορολογικών συνόρων.

γ) Το σύστημα VIES μείωσε δραστικά το χρονικό διάστημα που χρειάζονταν οι φορολογικές διοικήσεις για τον έλεγχο της εγκυρότητας των αριθμών μητρώου των επιχειρήσεων που υπάγονται σε ΦΠΑ και δικαιούνται να πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να εξοικονομηθούν χρηματοδοτικοί πόροι τόσο για τις φορολογικές διοικήσεις όσο και για τις επιχειρήσεις.

δ) Με το σύστημα EMCS η φοροδιαφυγή σε ότι αφορά τους ΕΦΚ έγινε πιο δύσκολη, επικίνδυνη και δαπανηρή, χάρη στην παρακολούθηση σε πραγματικό χρόνο των συναλλαγών των εξουσιοδοτημένων επιχειρήσεων στη διακίνηση προϊόντων που υπάγονται σε ΕΦΚ.

ε) Τα τυποποιημένα ηλεκτρονικά έντυπα βοήθησαν τους υπαλλήλους των φορολογικών αρχών να υπολογίζουν σωστά τις φορολογικές υποχρεώσεις των προσώπων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη και

στ) μαζί με την πλατφόρμα CCN/CSI απλοποίησαν και βελτίωσαν τις ηλεκτρονικά ανταλλασσόμενες πληροφορίες.

Από τις παραπάνω διαπιστώσεις προκύπτει ότι από το σύνολο των δράσεων, που προβλέπονταν στο πρόγραμμα Fiscalis 2013, η ενίσχυση των διευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων ήταν ο παράγοντας που έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η απάτη και η φοροδιαφυγή μειώθηκε ή και αποτράπηκε και έτσι αποφεύχθηκαν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά. Σύμφωνα με την έκθεση η τελική αξιολόγηση

του προγράμματος Fiscalis 2013 θα χρησιμεύσει ως βάση για τις μελλοντικές συζητήσεις σχετικά με το πεδίο εφαρμογής και το σχεδιασμό της επανάληψης του προγράμματος μετά το 2020. Την τρέχουσα περίοδο εφαρμόζεται στην ΕΕ το πρόγραμμα Fiscalis 2020, το οποίο θα εξεταστεί στην επόμενη ενότητα<sup>26</sup>.

## 11 Το Πρόγραμμα Fiscalis 2020

Η θετική αποτίμηση της συνεισφοράς των προηγούμενων προγραμμάτων Fiscalis στον τομέα της ενίσχυσης της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών στην ΕΕ και στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων των κρατών μελών οδήγησε τα αρμόδια όργανα της Ένωσης στην απόφαση για τη θέσπιση ενός νέου προγράμματος, του Fiscalis 2020. Το νέο πρόγραμμα θεσπίστηκε με τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1286/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και καλύπτει την περίοδο από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2020.

Ο κύριος στόχος του Fiscalis 2020 είναι να βελτιωθεί η λειτουργία των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών της ΕΕ μέσω της ενίσχυσης της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών που συμμετέχουν στο πρόγραμμα. Οι ειδικότεροι στόχοι του προγράμματος είναι η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και η ορθή εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου στον τομέα της φορολογίας. Προκειμένου να υλοποιηθούν οι στόχοι του προγράμματος, οι προτεραιότητες που τίθενται είναι: α) η ενίσχυση της ανταλλαγής πληροφοριών, β) η στήριξη και η αναβάθμιση των διευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων, γ) η βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εφοριακών υπαλλήλων και δ) η εφαρμογή βέλτιστων διοικητικών πρακτικών και διαδικασιών.

Το πρόγραμμα Fiscalis 2020, όπως και τα προηγούμενα προγράμματα, προβλέπει συγκεκριμένες δράσεις για την επίτευξη των παραπάνω στόχων. Οι κοινές δράσεις των φορολογικών αρχών των κρατών που συμμετέχουν στο πρόγραμμα περιλαμβάνουν: i) σεμινάρια, ii) ομάδες έργου, οι οποίες λειτουργούν για περιορισμένο χρονικό διάστημα για την επιδίωξη ενός προκαθορισμένου στόχου, iii) διμερείς ή πολυμερείς ελέγχους, που οργανώνονται από δύο ή περισσότερα συμμετέχοντα κράτη, iv) επισκέψεις εργασίας, που παρέχουν τη δυνατότητα στους

---

<sup>26</sup> DG TAXUD, ό.π. (υποσημείωση 20).

υπαλλήλους της φορολογικής αρχής μιας χώρας να αποκτήσουν γνώσεις των διαδικασιών και πρακτικών των φορολογικών διοικήσεων άλλων κρατών, ν) κοινές δραστηριότητες επιμόρφωσης μέσω της κοινής ανάπτυξης και σχεδίασης των δράσεων επιμόρφωσης από τα κράτη που συμμετέχουν στο πρόγραμμα, νι) ομάδες εμπειρογνομόνων που συνεργάζονται σε συγκεκριμένους τομείς, ιδίως στον τομέα των διευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων κ.α. Γενικότερα, είναι επιτρεπτή κάθε δραστηριότητα στήριξης των στόχων του προγράμματος, υπό τον όρο, ότι δικαιολογείται επαρκώς η ανάγκη πραγματοποίησής της. Εκτός από την πρόβλεψη κοινών δράσεων, στο πρόγραμμα της περιόδου 2014-2020 δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην ανάπτυξη, συντήρηση και λειτουργία των διευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων, όπως τα CCN/CSI, VIES, EMCS κ.α.

Στις επιμέρους διατάξεις του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1286/2013 αναφέρεται ότι τις κατευθυντήριες γραμμές για το πρόγραμμα τις δίνει η Επιτροπή μέσα από ετήσια προγράμματα εργασίας. Επίσης, με τον Κανονισμό ρυθμίζονται τα θέματα χρηματοδότησης του προγράμματος. Πιο συγκεκριμένα, οι δράσεις του προγράμματος χρηματοδοτούνται μέσω επιχορηγήσεων, δημόσιων συμβάσεων και επιστροφών των εξόδων. Επιπροσθέτως, αποσαφηνίζεται ποιοι υπάλληλοι έχουν δικαίωμα συμμετοχής στις δράσεις του Fiscalis 2020. Οι δράσεις του προγράμματος είναι ανοικτές προς τους υπαλλήλους, που εργάζονται στις φορολογικές διοικήσεις των χωρών της ΕΕ, των υποψήφιων και δυνάμει υποψήφιων χωρών, καθώς και των χωρών εταίρων στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Πολιτικής Γειτονίας. Τέλος, στον Κανονισμό καθορίζονται τα θέματα ελέγχου και αξιολόγησης των αποτελεσμάτων του προγράμματος. Η Επιτροπή οφείλει σε συνεργασία με τις συμμετέχουσες χώρες να παρακολουθεί το πρόγραμμα και τις δράσεις του μέσω ποιοτικών και ποσοτικών δεικτών. Οι δείκτες χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων του προγράμματος και οι μετρήσεις αυτές αξιοποιούνται για την αξιολόγηση του. Ως προς την αξιολόγηση του προγράμματος ορίζεται ότι η Επιτροπή υποχρεούται να υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο εκθέσεις ενδιάμεσης και τελικής αξιολόγησης. Τα αποτελέσματα των εν λόγω αξιολογήσεων ενσωματώνονται στις αποφάσεις σχετικά με ενδεχόμενη ανανέωση, τροποποίηση ή αναστολή του προγράμματος για επόμενες περιόδους. Οι εν λόγω αξιολογήσεις διενεργούνται από ανεξάρτητο εξωτερικό αξιολογητή. Στον Κανονισμό προβλέπονται οι προθεσμίες σύνταξης των εκθέσεων αξιολόγησης του Fiscalis 2020. Η ενδιάμεση έκθεση

αξιολόγησης θα πρέπει να έχει συνταχθεί μέχρι τις 30 Ιουνίου 2018 και η τελική έκθεση αξιολόγησης μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2021<sup>27</sup>.

Ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του Fiscalis 2020 είναι η δυνατότητα που δίνει στα κράτη μέλη να συνεργαστούν με τρίτες χώρες, προκειμένου ν' ανταλλάξουν πληροφορίες για φορολογικά θέματα. Σε αυτό το θέμα μοιάζει με τη νομοθεσία περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής των Η.Π.Α., γνωστή ως «FATCA». Το κοινό στοιχείο, ανάμεσα στο Fiscalis 2020 και τη «FATCA», είναι η δυνατότητα που δίνεται στα κράτη μέλη να συνάψουν συμφωνίες με τρίτες χώρες (εκτός ΕΕ), που θα επιτρέπουν στις χώρες αυτές να χρησιμοποιούν τα στοιχεία των πληροφοριακών συστημάτων που ανήκουν στην ΕΕ. Ο σκοπός των συμφωνιών αυτών είναι η παροχή πληροφοριών από τις τρίτες χώρες προς τα κράτη μέλη μέσα από διμερές συμφωνίες. Αυτή η νέα πολιτική είναι παρόμοια με τις διακυβερνητικές συμφωνίες που χρησιμοποιούν οι ΗΠΑ, προκειμένου να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή με την καθιέρωση του νόμου περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής σε όλο τον κόσμο. Παρόλο που το Fiscalis 2020 και η νομοθεσία «FATCA» διαφέρουν ως προς το σκοπό και τους στόχους τους, συμπίπτουν στη προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσα από συμφωνίες ανταλλαγής πληροφοριών με τρίτες χώρες (Parada, 2013).

---

<sup>27</sup> DG TAXUD, ό.π. (υποσημείωση 20).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι οικονομικές και κοινωνικές λειτουργίες ενός κράτους είναι άμεσα συνδεδεμένες και εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τη φορολογική πολιτική που το κράτος αυτό εφαρμόζει. Εξαιτίας της σημασίας της φορολογίας στην άσκηση πολιτικής, τα κράτη μέλη της ΕΕ δεν είναι πρόθυμα να εκχωρήσουν την φορολογική τους κυριαρχία στα όργανα της ΕΕ. Το γενικό συμπέρασμα ως προς τη φορολογική αρμοδιότητα των κρατών μελών είναι, ότι αυτή παραμένει στα κράτη μέλη με εξαίρεση τους τομείς που επηρεάζουν την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και τον υγιή ανταγωνισμό. Προκειμένου να λειτουργήσει ομαλά η εσωτερική αγορά, επιβάλλεται οι χώρες της ΕΕ να εναρμονίσουν τη νομοθεσία τους και να επεκτείνουν τη συνεργασία τους σε θέματα που είναι αδύνατο να αντιμετωπιστούν στο πλαίσιο ενός κράτους. Οι περιπτώσεις, που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν από ένα μόνο κράτος είναι αυτές της διπλής φορολόγησης των προσώπων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη και της διακρατικής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, που διευκολύνονται από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων στην ΕΕ. Για να αντιμετωπιστούν τα φαινόμενα αυτά είναι επιτακτική η συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών.

Η ύπαρξη συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών προϋποθέτει το ανάλογο νομικό πλαίσιο. Το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο για θέματα φορολογίας, ορίζει με σαφήνεια μόνο ό,τι αφορά την κατάργηση των δασμών και των ισοδύναμων επιβαρύνσεων. Ως ισοδύναμες φορολογικές επιβαρύνσεις νοούνται οι έμμεσοι φόροι, γι' αυτό το λόγο υπάρχει σαφής διάταξη στη Συνθήκη της Λισαβόνας, που επιτρέπει στο Συμβούλιο να εκδίδει νομοθετικές πράξεις για θέματα έμμεσης φορολογίας υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η διάταξη αυτή είναι το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ. Σε αντίθεση με τις ρητές προβλέψεις για την έμμεση φορολογία, δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο για τους άμεσους φόρους. Λόγω της έλλειψης ειδικότερης διάταξης για τη ρύθμιση θεμάτων άμεσης φορολογίας, η θέσπιση κανόνων δικαίου για θέματα άμεσης φορολογίας στην ΕΕ γίνεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ, το οποίο δεν αναφέρεται ρητά στη φορολογία. Τα δύο αυτά άρθρα της ΣΛΕΕ περιορίζουν την έκδοση νομοθετικών πράξεων για φορολογικά θέματα μόνο σε κανόνες που βοηθούν στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και αποτρέπουν τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εντός της ΕΕ.

Με δεδομένη την έλλειψη σαφών διατάξεων στο πρωτογενές δίκαιο και την έλλειψη βούλησης των κρατών μελών να παραχωρήσουν στην ΕΕ τις φορολογικές τους αρμοδιότητες, η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σε θέματα άμεσης φορολογίας δεν έχει επιτευχθεί μέχρι σήμερα σε ικανοποιητικό βαθμό. Οι βασικές πράξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου για τη ρύθμιση θεμάτων άμεσης φορολογίας αφορούν τις πολυεθνικές εταιρείες και αναφέρονται κυρίως σε εξειδικευμένα θέματα αποφυγής διπλής φορολόγησης των εταιρειών αυτών, καθώς και στην αποφυγή διπλής φορολόγησης των τόκων που αποκτούν ιδιώτες. Σε ό,τι αφορά τους έμμεσους φόρους, η ενωσιακή έννομη τάξη έχει πραγματοποιήσει περισσότερα βήματα προς την εναρμόνιση της σχετικής νομοθεσίας μεταξύ των κρατών μελών. Η εισαγωγή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και των κοινών κανόνων για τους ΕΦΚ έχει υποχρεώσει τα κράτη μέλη να εναρμονίσουν τις νομοθεσίες τους για την ορθή και ομοιόμορφη επιβολή των συγκεκριμένων φόρων. Παρ' όλες τις προσπάθειες εναρμόνισης, έχει δημιουργηθεί σήμερα ένα σύνθετο σύστημα κανόνων στην έμμεση φορολογία, το οποίο είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο και μεταφράζεται σε διοικητικό κόστος, τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών. Το συμπέρασμα που βγαίνει για την ενωσιακή νομοθεσία στους έμμεσους φόρους είναι ότι έχει εναρμονιστεί σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό απ' ό,τι η νομοθεσία στους άμεσους αλλά όχι στον απαιτούμενο βαθμό, προκειμένου να είναι αποτελεσματική. Γενικότερα, το επίπεδο προσέγγισης των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών δεν κρίνεται ικανοποιητικό ως προς το αποτέλεσμα, καθώς η πολυπλοκότητα των κανόνων, η προσέγγιση σε πολύ συγκεκριμένους τομείς και η έκταση της φοροδιαφυγής στην ΕΕ αναιρούν τις μέχρι σήμερα προσπάθειες.

Παρόλη την ελλιπή εναρμόνιση των νομοθεσιών σε θέματα άμεσης και έμμεσης φορολογίας, η περαιτέρω συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών αποδεικνύεται επιτακτική για την αντιμετώπιση της μεγάλης σε έκταση φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Από αυτήν τη συνεργασία αναμένεται, επιπλέον, η βελτίωση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών. Μέχρι σήμερα, έχει εκδοθεί μια σειρά νομοθετικών πράξεων παράγωγου ενωσιακού δικαίου για θέματα αμοιβαίας συνδρομής και διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, μέσα από τις οποίες καταβάλλεται προσπάθεια ορθής εφαρμογής της ενωσιακής νομοθεσίας, με στόχο να αποφευχθεί κυρίως η διπλή φορολόγηση και να καταπολεμηθεί η απάτη και η φοροδιαφυγή. Η προσπάθεια αυτή γίνεται μέσω κοινών

κανόνων οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών, που εμπλέκονται στην αμοιβαία συνδρομή και διοικητική συνεργασία, της δυνατότητας είσπραξης των βεβαιωμένων φόρων από ένα κράτος μέλος για λογαριασμό άλλου κράτους μέλους, της καθιέρωσης κανόνων για την ανταλλαγή πληροφοριών και άλλων μορφών διοικητικής συνεργασίας, όπως κοινών και ταυτόχρονων ελέγχων. Τα τελευταία χρόνια η συνεργασία αυτή στηρίζεται σε σύγχρονα ηλεκτρονικά μέσα. Με τη βοήθειά της τεχνολογίας αποθηκεύονται πληροφορίες σε ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων, στις οποίες έχουν πρόσβαση τα κράτη μέλη. Μέχρι σήμερα, δεν έχει επιτευχθεί η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου συνεργασίας των φορολογικών αρχών, ώστε να λειτουργούν σαν μία ενιαία φορολογική αρχή της ΕΕ, παρότι έχουν γίνει πολλές προσπάθειες προς την κατεύθυνση αυτή. Το γεγονός ότι η φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή στην ΕΕ παραμένει σε υψηλά επίπεδα καθιστά επιβεβλημένη την εντατικοποίηση των προσπαθειών για πιο εκτεταμένη και αποτελεσματική συνεργασία των φορολογικών αρχών.

Στο πλαίσιο της συνεργασίας των φορολογικών διοικήσεων η ΕΕ έχει αναπτύξει, ήδη, από τη δεκαετία του '90 διάφορες δράσεις. Οι κυριότερες δράσεις πραγματοποιούνται μέσω των προγραμμάτων Fiscalis. Οι δράσεις των προγραμμάτων αυτών περιλαμβάνουν επισκέψεις εργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών, εκπαιδευτικά σεμινάρια των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών, συντονισμένη εφαρμογή κοινών προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης και διάφορους πολυμερείς ελέγχους. Στόχος των προγραμμάτων αυτών είναι η κατανόηση του ενωσιακού δικαίου, η καλύτερη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των χωρών της ΕΕ και, κατ' επέκταση, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Στα τελευταία προγράμματα το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης κατευθύνθηκε προς την ανάπτυξη και την ενίσχυση των πληροφοριακών συστημάτων της ΕΕ, διότι έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στην πάταξη τη φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Οι προσπάθειες αυτές είναι απαραίτητο να ενισχυθούν και να συνεχιστούν ώστε να προωθηθεί η περαιτέρω συνεργασία των φορολογικών αρχών στην ΕΕ. Χωρίς όμως την παράλληλη εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας μεταξύ των κρατών μελών οι προσπάθειες αυτές έχουν ένα περιορισμένο εύρος επιτυχίας.

Οι περισσότεροι ερευνητές, που έχουν ασχοληθεί με θέματα φορολογίας στον ενωσιακό χώρο συμφωνούν στο συμπέρασμα πως τα κράτη μέλη δεν είναι έτοιμα να



απολέσουν την φορολογική τους κυριαρχία. Εξαιτίας της εύλογης απροθυμίας των κρατών μελών να παραχωρήσουν φορολογικές αρμοδιότητες στα όργανα της ΕΕ, οι περισσότεροι συμφωνούν στο συμπέρασμα ότι η λύση για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στην ΕΕ και την παύση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών είναι η εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών. Με το θέμα της εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας των χωρών της ΕΕ και τη μελέτη των νομοθετικών πράξεων του ενωσιακού δικαίου έχουν ασχοληθεί πολλοί ερευνητές. Αντιθέτως, δεν συμβαίνει το ίδιο με τη μελέτη του επιπέδου συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Εκτός από μία μερίδα μελετητών, που αναφέρει τη βαρύνουσα σημασία της αμοιβαίας συνδρομής και της διοικητικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, δεν έχουν γίνει ιδιαίτερες έρευνες για το επίπεδο συνεργασίας των φορολογικών αρχών στην ΕΕ. Γι' αυτό το λόγο προτείνεται η περαιτέρω έρευνα στο εν λόγω θέμα, ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Η εργασία αυτή αποτελεί μία προσπάθεια να καλύψει τις πτυχές της συνεργασίας των φορολογικών διοικήσεων στην ΕΕ, αλλά σίγουρα δεν επαρκεί, ώστε να καλύψει με πληρότητα το συγκεκριμένο θέμα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Βιβλία

- Δαλαμάγκας, Β. (2010). *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Αθήνα: Κριτική.
- Δράκος, Γ. (1986). *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. Πειραιάς: Σταμούλης.
- Easson, A. (1980). *Tax law and policy in the EEC*. London: Sweet & Maxwell.
- Θεοχαρόπουλος, Λ. (1981). *Φορολογικόν δίκαιον: Γενικόν*. Θεσσαλονίκη: (χ.ε.).
- Καράγιωργας, Δ. (1979). *Δημόσια Οικονομική 1: Οι οικονομικές λειτουργίες του Κράτους*. Αθήνα: Παπαζήσης.
- Καράγιωργας, Δ. (1981). *Δημόσια Οικονομική 2: Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*. Αθήνα: Παπαζήσης.
- Καταπόδης, Γ. (2006). *Εθνική αναπτυξιακή πολιτική και νομιμότητα των κρατικών ενισχύσεων*. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Κουγέας, Β., Μηλιώνης, Ν., Πεδιαδιτάκη, Τ., & Κοκόλια, Ε. (2012). *Οι πηγές του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Κουγέας, Β. (2008). *Οι αρχές του κοινοτικού προϋπολογισμού και η εφαρμογή τους: Στα στάδια της κατάρτισης, της έγκρισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου: Από το εθνικό, στο κοινοτικό δημοσιονομικό σύστημα*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Μαλαματάρης, Χ. (2010). *Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης*. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Μούσης, Ν. (2005). *Ευρωπαϊκή Ένωση: Δίκαιο – Οικονομία – Πολιτική*. Αθήνα: Παπαζήσης.
- Μπάρμπας, Ν. (2001). *Ειδικοί φόροι κατανάλωσης: Κοινοτική εναρμόνιση και ελληνική νομοθεσία*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.
- Μπάρμπας, Ν. (2005). *Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο: Εμπόδια στη λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.
- Μπάρμπας, Ν. (2014). *Στοιχεία δημοσιονομικού δικαίου: Κρατικός προϋπολογισμός, Ελεγκτικό Συνέδριο, Δημοσιονομικά της ΕΕ*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.
- Παπαγιάννης, Δ. (2011). *Ευρωπαϊκό Δίκαιο*. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Παπαγιαννίδης, Α. & Χριστογιαννόπουλος, Ν. (1981). *Ερμηνεία κατ' άρθρο της Συνθήκης Ε.Ο.Κ.* Αθήνα: Σάκκουλας.
- Senden, L. (2004). *Soft law in European Community Law*. Oxford and Portland Oregon: Hart Publishing.

Wagner, A. (1889). *Finanzwissenschaft*. Leipzig: C. F. Winter.

Terra, B., Wattel, P. (2001). *European tax law*. London: Kluwer Law International.

Φινοκαλιώτης, Κ. (1985). *Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα*.

Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

Φινοκαλιώτης, Κ. (1995). *Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς*. Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

Φινοκαλιώτης, Κ. (2005). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

### Άρθρα – Μελέτες

Αναστόπουλος, Γ. (1981). Κοινοτικοί κανόνες στον τομέα της φορολογίας. *Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου 1*, 128.

Δούβας, Ε. (2011). *Η αρμοδιότητα επί της άμεσης φορολογίας μετά τη συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. (Αδημοσίευτη μεταπτυχιακή εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών). Ανακτήθηκε 24 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&lang=el&pid=iid:5143>

Εμιρζάς, Ν. Σ. (2008). *Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. (Αδημοσίευτη μεταπτυχιακή εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών). Ανακτήθηκε 24 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&lang=el&pid=iid:896>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2010). *Πράσινη Βίβλος σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ: Προς ένα απλούστερο, ισχυρότερο και αποτελεσματικότερο σύστημα ΦΠΑ*, COM (2010), 695. Ανακτήθηκε 25 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0695&qid=1474799976507&from=EL>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2011). *Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ)*, COM (2011), 121. Ανακτήθηκε 25 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011PC0121&qid=1474799447930&from=EL>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2013). *Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής*. Ανακτήθηκε 7 Οκτωβρίου 2016, από [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_el.pdf)

- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2014). *Έκθεση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών: Τελική αξιολόγηση του προγράμματος Fiscalis 2013*, COM (2014), 745. Ανακτήθηκε 25 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52014DC0745&from=EL>
- European Commission. (2016). *VAT GAP Report*. Ανακτήθηκε 4 Οκτωβρίου 2016, από [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016\\_vat\\_gap\\_factsheet.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016_vat_gap_factsheet.pdf)
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2016). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2016 Final Report*. Ανακτήθηκε 5 Οκτωβρίου 2016, από [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf)
- Grant Thornton. (2015). Φοροδοξίες: Γνωρίζετε ότι... *Καθημερινή*. Ανακτήθηκε 23 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://www.kathimerini.gr/837002/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/forodoxies-gnwrizete-oti>
- Grant Thornton. (2016). *Φοροδοξίες: Γνωρίζετε ότι...* Ανακτήθηκε 23 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://www.grant-thornton.gr/insights/forodoxies/10-apr-2016/>
- Καλύβα, Α. (2007). Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στην φορολογική πολιτική στην Ε.Ε. *Φορολογική Επιθεώρηση*, 697. Ανακτήθηκε 23 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrisi/arthra-meletes>
- Kesner-Škreb, M. (2008). Fiscalis Programme. *Financial Theory and Practice*, 32(2), 229-230.
- Kolassa, D. (2016). *Fact Sheets on the European Union: Indirect taxation.*, European Parliament. Ανακτήθηκε 29 Σεπτεμβρίου 2016, από [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.3.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html)
- Parada, L. (2013). Fiscalis 2020: A New European Fatca? *Tax Notes International*, 72(10).
- Paternoster, D. (2016). *Fact Sheets on the European Union: General Tax Policy*, European Parliament. Ανακτήθηκε 29 Σεπτεμβρίου 2016, από [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html)
- Πεδιαδιτάκη, Τ. (2001). Οι κρατικές ενισχύσεις φορολογικού χαρακτήρα στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου. *ΧρΙΑ*, 7.

- Σίτου, Γ. Χ. (2012). *Φορολογία εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και προσπάθειες καταπολέμησης της φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. (Αδημοσίευτη μεταπτυχιακή εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών). Ανακτήθηκε 24 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&pid=iid:4749>
- Σφαμιδάκη, Α. (2012). *Η αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών και το τραπεζικό απόρρητο: ευρωπαϊκή και διεθνής διάσταση*. (Αδημοσίευτη μεταπτυχιακή εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών). Ανακτήθηκε 24 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&lang=el&pid=iid:5187>
- Taxheaven (2016). *Φορολογία νομικών προσώπων και μερισμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. Ανακτήθηκε 5 Οκτωβρίου 2016, από <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203>
- Τσιρίδη, Μ. (2012). *Η φορολόγηση κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. (Αδημοσίευτη μεταπτυχιακή εργασία, Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών). Ανακτήθηκε 24 Σεπτεμβρίου 2016, από <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&pid=iid:6086&lang=el>
- Wille, P. (2008). Fiscalis 2013 Programme. *International VAT Monitor*, 19(1), 4-5.

## Νομοθεσία

- Ανακοίνωση της Επιτροπής, COM (2003), 810.
- Ανακοίνωση της Επιτροπής, COM (2011), 121.
- Ανακοίνωση της Επιτροπής, COM (2011), 851.
- Ανακοίνωση της Επιτροπής, COM (2016), 148.
- Απόφαση αριθ. 93/588/ΕΟΚ, EE L 280 / 13.11.1993, 27-29.
- Απόφαση αριθ. 888/98/ΕΚ, EE L 126 / 28.4.1998, 1-5.
- Απόφαση αριθ. 2235/2002/ΕΚ, EE L 341 / 17.12.2002, 1-5.
- Απόφαση αριθ. 1482/2007/ΕΚ, EE L 330 / 15.12.2007, 1-7.
- Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 218/92, EE L 24 / 1.2.1992, 1-5.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1798/2003, EE L 264 / 15.10.2003, 1-11.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2073/2004, EE L 359 / 4.12.2004, 1-10.
- Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010, EE L 268 / 12.10.2010, 1-18.

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 389/2012, *EE L 121 / 8.5.2012, 1-15.*

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1286/2013, *EE L 347 / 20.12.2013, 25-32.*

Ν.2238: «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», *ΦΕΚ (151 Α'/16.09.1994).*

Ν.2859: «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», *ΦΕΚ (248 Α'/07.11.2000).*

Ν.2960: «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», *ΦΕΚ (265 Α'/22.11.2001).*

Ν.3986: «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 – 2015», *ΦΕΚ (152 Α'/01.07.2011).*

Ν.4170: «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις», *ΦΕΚ (163 Α'/12.07.2013).*

Ν.4172: «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», *ΦΕΚ (167 Α'/23.07.2013).*

Ν.4223: «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις», *ΦΕΚ (287 Α'/31.12.2013).*

Οδηγία 67/227/ΕΟΚ, *EE 71 / 14.4.1967, 1301-1303.*

Οδηγία 76/308/ΕΟΚ, *EE L 73 / 19.3.1976, 18-23.*

Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, *EE L 145 / 13.6.1977, 1-40.*

Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, *EE L 336 / 27.12.1977, 15-20.*

Οδηγία 90/434/ΕΟΚ, *EE L 225 / 20.8.1990, 1-5.*

Οδηγία 90/435/ΕΟΚ, *EE L 225 / 20.8.1990, 6-9.*

Οδηγία 2003/48/ΕΚ, *EE L 157 / 26.6.2003, 38-48.*

Οδηγία 2003/49/ΕΚ, *EE L 157 / 26.6.2003, 49-54.*

Οδηγία 2003/123/ΕΚ, *EE L 7 / 13.1.2004, 41-44.*

Οδηγία 2006/112/ΕΚ, *EE L 347 / 11.12.2006, 1-118.*

Οδηγία 2008/9/ΕΚ, *EE L 44 / 20.2.2008, 23-28.*

Οδηγία 2008/55/ΕΚ, *EE L 150 / 10.6.2008, 28-38.*

Οδηγία 2009/132/ΕΚ, *EE L 292 / 10.11.2009, 5-30.*

Οδηγία 2009/133/ΕΚ, *EE L 310 / 25.11.2009, 34-46.*

Οδηγία 2010/24/ΕΕ, *EE L 84 / 31.3.2010, 1-12.*

Οδηγία 2011/16/ΕΕ, *EE L 64 / 11.3.2011, 1-12.*

Οδηγία 2011/96/ΕΕ, *EE L 345 / 29.12.2011, 8-16.*

Οδηγία 2014/48/ΕΕ, *EE L 111 / 15.4.2014, 50-78.*

Οδηγία 2014/107/ΕΕ, *EE L 359 / 16.12.2014, 1-29.*

Οδηγία (ΕΕ) 2015/2060, *EE L 301 / 18.11.2015, 1-4.*

Π.Δ.111: «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», *ΦΕΚ (178 Α'/29.08.2014)*.

ΠΟΛ.1120/27.5.2013.

Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, *ΕΕ L 225 / 20.8.1990, 10-24*.

Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Ενοποιημένη έκδοση 2002), *ΕΕ C 325 / 24.12.2002, 33-184*.

Ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, *ΕΕ C 326 / 26.10.2012, 47-390*.

### **Διαδικτυακοί Τόποι**

Βάσεις Νομικών Δεδομένων «ΝΟΜΟΣ»: <https://lawdb.intrasoftnet.com/index.php>

Βιβλιοθήκη και Κέντρο Πληροφόρησης Ε.Κ.Π.Α.: <http://www.lib.uoa.gr/>

Βιβλιοθήκη και Κέντρο Πληροφόρησης Ο.Π.Α.: <http://www.lib.aueb.gr/>

Βιβλιοθήκη και Κέντρο Πληροφόρησης Παντείου Πανεπιστημίου:

<http://library.panteion.gr/>

Βουλή των Ελλήνων: <http://www.hellenicparliament.gr/>

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων:

[http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/index.html](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/index.html)

DG TAXUD: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/home\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en)

Ευρωπαϊκή Επιτροπή: [http://ec.europa.eu/index\\_el.htm](http://ec.europa.eu/index_el.htm)

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο: <http://www.europarl.europa.eu/portal/el>

EUR – Lex - Πρόσβαση στο δίκαιο της ΕΕ: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

Eurostat: <http://ec.europa.eu/eurostat>

ΠΟΕ ΔΟΥ - Φορολογική Επιθεώρηση: <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrиси/arthra-meletes>

Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1:

*Το έλλειμμα ΦΠΑ στην ΕΕ-27 την περίοδο 2010-2014 σε εκατ. ευρώ.*

**Table B6. VAT Gap (EUR million)**

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Belgium	3102	3645	4467	3673	2519
Bulgaria	1050	1176	986	755	940
Czech Republic	2941	2377	2932	2761	2233
Denmark	2706	2899	2930	3088	2709
Germany	19177	23235	24715	24102	23489
Estonia	149	195	217	268	181
Ireland	1844	1690	1800	1541	1195
Greece	6412	8501	6068	6347	4926
Spain	5795	8737	7451	8463	6214
France	14972	13423	21186	20490	24477
Croatia	.	.	.	.	510
Italy	33175	39289	36578	38875	36855
Latvia	639	792	642	584	547
Lithuania	1295	1462	1594	1642	1612
Luxembourg	67	84	128	116	147
Hungary	2371	2357	2542	2595	2134
Malta	308	350	385	375	351
Netherlands	2193	4273	4055	5307	4956
Austria	2263	2852	2184	2446	2882
Poland	7135	7840	9790	9447	9301
Portugal	2047	2204	2470	2526	2093
Romania	6670	6748	6501	6272	7107
Slovenia	308	236	331	214	280
Slovakia	2065	1765	2526	2218	2148
Finland	1192	693	821	1140	1409
Sweden	906	1262	2333	492	489
United Kingdom	14025	14152	16905	15705	17756
<b>EU-27</b>	<b>134 806</b>	<b>152 237</b>	<b>162 537</b>	<b>161 442</b>	<b>159 460</b>

*Source: own calculations.*

*Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή*



Το έλλειμμα ΦΠΑ στην ΕΕ-27 την περίοδο 2010-2014 σε ποσοστά επί των προβλεπόμενων εσόδων από ΦΠΑ.

**Table B7. VAT Gap (percent of VTTL)**

	2010	2011	2012	2013	2014
Belgium	10.94	12.30	14.27	11.88	8.39
Bulgaria	24.15	25.92	20.73	16.23	19.83
Czech Republic	22.01	17.45	20.49	19.10	16.14
Denmark	10.51	10.91	10.72	11.27	9.78
Germany	9.62	10.90	11.30	10.90	10.37
Estonia	10.58	12.50	12.59	14.67	9.58
Ireland	15.48	14.77	14.97	12.94	9.42
Greece	28.66	36.14	30.68	33.51	27.99
Spain	9.13	13.52	11.62	12.16	8.88
France	9.95	8.72	12.94	12.43	14.18
Croatia	.	.	.	.	8.67
Italy	25.37	28.48	27.55	29.27	27.55
Latvia	34.70	36.57	29.03	25.69	23.42
Lithuania	37.26	37.42	38.73	38.61	36.84
Luxembourg	2.50	2.85	3.88	3.29	3.80
Hungary	21.93	21.68	21.87	22.24	17.95
Malta	39.23	40.25	41.62	39.20	35.32
Netherlands	4.89	9.31	8.86	11.12	10.40
Austria	9.05	10.85	8.17	8.93	10.17
Poland	20.62	20.85	26.06	25.38	24.08
Portugal	13.15	13.38	15.00	15.56	12.49
Romania	41.27	37.16	36.70	34.49	37.89
Slovenia	9.54	7.31	10.30	6.57	8.14
Slovakia	33.06	27.26	36.86	32.08	29.97
Finland	7.12	3.85	4.36	5.69	6.92
Sweden	2.61	3.33	5.81	1.24	1.24
United Kingdom	10.98	9.77	10.55	9.94	10.14
<b>EU-27</b>	<b>13.53</b>	<b>14.41</b>	<b>14.97</b>	<b>14.75</b>	<b>14.03</b>

Source: own calculations.

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή



**Πίνακας 2. ΜΕΤΡΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΛΗΦΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΧΡΕΩΝ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ 1 (στήλη 1 & 2) & ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΛΗΦΘΕΙ ΑΓ' ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ (στήλη 3 & 4)**

Α/Α Πίνακα 1	1 ΕΙΔΟΣ ΜΕΤΡΟΥ (κατάσταση, ποσολογία κλπ)	2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΡΟΥ	3 ΑΜΦΙΒΙΒΗΤΗΤΗ ΤΟΥ ΧΡΕΩΣ (Είδος (ένδεικου, μέσου))	4 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΔΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ/ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	5 ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

**Π) ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΙΘΑΝΟΤΗΤΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ / ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΡΩΝ ΤΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΣ ΥΠΩΦΗ:**

α) Την περιουσιακή κατάσταση του φορολογούμενου:

- Ο οφειλέτης διαθέτει περιουσιακά στοιχεία (κινητά, ακίνητα ή/και δικαιώματα επί ακινήτων) στην Ελλάδα:

Ακίνητα ΝΑΙ  ΟΧΙ  Κινητά ΝΑΙ  ΟΧΙ  Δικαιώματα επί ακινήτων ΝΑΙ  ΟΧΙ

Είδος ακινήτων περ. στοιχείων:.....

Είδος κινητών περ. στοιχείων:.....

Είδος δικαιωμάτων επί ακινήτων:.....

Υπάρχουν βάρη για τα ανωτέρω περιουσιακά στοιχεία (Υποθήκη, ενέχυρο κτλ) ; ΝΑΙ  ΟΧΙ

Από τα παραπάνω κινητά ή ακίνητα περιουσιακά στοιχεία κάποιος/α, κατέχονται από τρίτο πρόσωπο με βάση κάποια έννομη σχέση ή άλλο τρόπο και με την υποχρέωση να παραδοθούν στον οφειλέτη αυτούσια: ΝΑΙ  ΟΧΙ  δεν υπάρχει σχετική πληροφορία

β) Τις πηγές εισοδημάτων του οφειλέτη και τυχόν πληροφορίες για χρηματικές, κατ' είδος και υπόχρεο πρόσωπο, απαιτήσεις του οφειλέτη έναντι τρίτων:

Το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του οφειλέτη κατά την τελευταία πενταετία έχει ως εξής:

Οικ. Έτος 2011:.....Κύρια πηγή εισοδήματος:.....

Οικ. Έτος 2010:.....Κύρια πηγή εισοδήματος:.....

Οικ. Έτος 2009:.....Κύρια πηγή εισοδήματος:.....

Οικ. Έτος 2008:.....Κύρια πηγή εισοδήματος:.....

Οικ. Έτος 2007: .....Κύρια πηγή εισοδήματος:.....

Η υπηρεσία μας διαθέτει στοιχεία ή πληροφόρηση από την οποία προκύπτουν ή θα μπορούσε να προκύψουν, τουλάχιστον κατ' είδος και πρόσωπο, χρηματικές απαιτήσεις του οφειλέτη έναντι τρίτων φυσικών ή/και νομικών προσώπων: ΝΑΙ  ΟΧΙ

Η υπηρεσία μας διαθέτει στοιχεία ή πληροφόρηση από την οποία προκύπτει υποχρέωση τρίτου προσώπου (εγγυητής) για την διευθέτηση των χρεών του οφειλέτη: ΝΑΙ  ΟΧΙ

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων (α και β ενότητας Γ), εκτιμούμε πως η υφιστάμενη φοροδοτική ικανότητα του οφειλέτη ή/και τα μέτρα διοικητικής εκτέλεσης που έχουν ληφθεί ή πρόκειται να ληφθούν, θα έχουν ως αποτέλεσμα την είσπραξη της οφειλής στο σύνολο της:

ΝΑΙ  ΟΧΙ  Αιτιολόγηση:.....

.....  
 .....

Λοιπές παρατηρήσεις:.....

.....  
 .....

Επισυνάπτονται: 1) Πίνακας χρεών του προσώπου που αφορά η αίτηση.

2)

3)

**ΤΜΗΜΑ**

**ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ**

**ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

**ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

*Πηγή: ΠΟΛ. 1120/27.5.2013*