



Jean Monnet Chair
EU Tax Policy & Administration

Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union 

Με τη **συνεργασία** της Ένωσης Νέων και Ασκουμένων Δικηγόρων Θεσσαλονίκης
(ΕΑΝΔΙΘ) και της ELSA Thessaloniki

Οργανωτική Επιτροπή: Αικατερίνη Σαββαΐδου, Βασιλική Αθανασάκη, Θεοδότη
Ρήμου, Παύλος Βαενάς, Ιωάννης Τρασανίδης

**ΣΥΝΕΔΡΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΑΠΟΦΟΙΤΩΝ ΤΟΥ ΠΜΣ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗΣ ΑΠΘ**

4 Δεκεμβρίου 2020

<https://authgr.zoom.us/j/91372783874?pwd=d0F3UlpCYmFiZUxsMzZMYXFjN095Zz09>

«ΕΠΙΚΑΙΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΤΟ Φ.Π.Α.»

ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2020

11. Κρίσιμα συμπεράσματα για τον ΦΠΑ και την έμμεση φορολογία: Το μέλλον του ΦΠΑ και τρέχουσες τάσεις καίριας σημασίας για τη φορολογία της κατανάλωσης με έμφαση στην απάτη και τη φοροαποφυγή

Δρ. Βασιλική Αθανασάκη, Μεταδιδακτορική ερευνήτρια ΑΠΘ- Υπότροφος ΙΚΥ- Επιστημονική Συνεργάτης Έδρας Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική και διοίκηση



Ευρωπαϊκή Ένωση
Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο

Επιχειρησιακό Πρόγραμμα
Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού,
Εκπαίδευση και Διά Βίου Μάθηση

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Η παρούσα έρευνα συγχρηματοδοτείται από την Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) μέσω του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού, Εκπαίδευση και Διά Βίου Μάθηση», στο πλαίσιο της Πράξης «Ενίσχυση Μεταδιδακτόρων ερευνητών/ερευνητριών - Β΄ Κύκλος» (MIS-5033021), που υλοποιεί το Ίδρυμα Κρατικών Υποτροφιών (ΙΚΥ).

Εισαγωγικά

Εν μέσω χρόνιων πιέσεων στον προϋπολογισμό, κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο αναζητούν νέες πηγές εσόδων. Οι παγκόσμιες επιχειρήσεις πρέπει να επανεκτιμήσουν τις θεμελιώδεις προσεγγίσεις τους για τη συμμόρφωση με τον ΦΠΑ. Καθώς οι αυξανόμενοι συντελεστές φόρου εισοδήματος - η παραδοσιακή μέθοδος για την ανάπτυξη εθνικών ταμείων - καθίστανται λιγότερο μοντέρνοι, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι πλέον το εργαλείο επιλογής. Τα εθνικά καθεστώτα ΦΠΑ είναι σχετικά νεοπαγή στον κόσμο της παγκόσμιας φορολογίας¹.

Ιστορική Αναδρομή

¹ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

Παρόλο που η ιδέα της φορολόγησης βάσει κατανάλωσης προέκυψε ταυτόχρονα στη Γερμανία και τη Γαλλία κατά τη διάρκεια του Πρώτου Παγκοσμίου Πολέμου, μόλις στις αρχές της δεκαετίας του 1950 ο ΦΠΑ - με τη μορφή που το γνωρίζουμε σήμερα - εισήχθη επίσημα. Πέραν από τις Ηνωμένες Πολιτείες που παρουσιάζουν ένα αξιοσημείωτο κράτημα, περισσότερες από 160 χώρες εισπράττουν κάποιο ποσό εσόδων από τον ΦΠΑ σήμερα. Οι χώρες μέλη του Συμβουλίου Συνεργασίας του Κόλπου, για παράδειγμα, βρίσκονται σε διάφορα στάδια προγραμματισμού ή θέσπισης ΦΠΑ: η Σαουδική Αραβία και τα ΗΑΕ εφάρμοσαν καθεστώτα το 2018, το Μπαχρέιν το 2019, το Ομάν και το Κατάρ αναμένεται να το εισαγάγουν το 2020, ενώ το Κουβέιτ πιθανώς το 2021².

Κατανοώντας τις τάσεις στον ΦΠΑ

Καθώς εξαπλώνονται τα καθεστώτα ΦΠΑ, είναι σημαντικό να κατανοήσουμε την αστάθεια των τιμών, τα ζητήματα σχετικά με την απάτη και τις απαιτήσεις ψηφιακής αναφοράς. Η δημοτικότητα και η σημασία του ΦΠΑ συνεχώς αυξάνεται.

Ως ποσοστό της παγκόσμιας φορολογίας, ο ΦΠΑ έχει αυξηθεί σταθερά σε σημασία από λιγότερο από 5% τη δεκαετία του 1960 σε σχεδόν 20,2% το 2016*, σύμφωνα με τα στοιχεία του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Η πορεία αυτή έχει σταματήσει από τότε - σε μεγάλο βαθμό ως αποτέλεσμα της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης στις αρχές αυτής της δεκαετίας. Αυτή η αύξηση της δημοτικότητας οφείλεται στα κράτη που θέλουν να μειώσουν τους συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιρειών, οι οποίοι χρησιμεύουν ως μέσο προσέλκυσης και διατήρησης των επιχειρήσεων³.

Τα παρακάτω διαγράμματα δείχνουν πώς εξελίχθηκαν τα έμμεσα φορολογικά έσοδα και τα διαθέσιμα εισοδήματα την τελευταία δεκαετία στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ).

Τα αποτελέσματα της λιτότητας

² EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

³ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

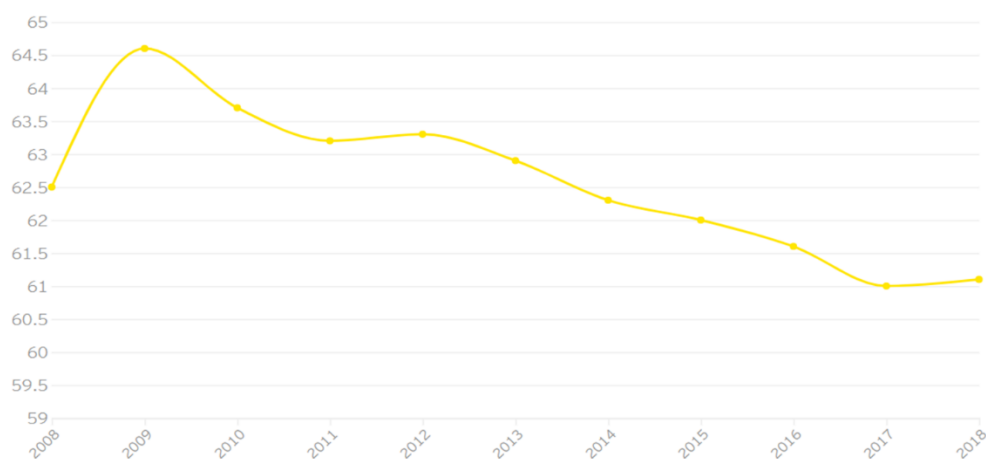
Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, η ΕΕ παρουσίασε μια παρατεταμένη περίοδο αδύναμης οικονομικής ανάπτυξης. Πολλές χώρες της ΕΕ παρουσίασαν ύφεση, η οποία άσκησε έντονη πίεση στην αύξηση του εισοδήματος για τους πολίτες τους.

Αρκετές κυβερνήσεις ξεκίνησαν επίσης προγράμματα δημοσιονομικής λιτότητας για την εξυγίανση των ισολογισμών τους, πράγμα που σήμαινε υψηλότερους άμεσους φορολογικούς συντελεστές για πολλούς, ασκώντας περαιτέρω πίεση στο διαθέσιμο εισόδημα. Αυτές οι τάσεις σημαίνουν ότι το διαθέσιμο εισόδημα μειώθηκε από 63% του ΑΕΠ της ΕΕ το 2008 σε 61% του ΑΕΠ το 2018 (έχοντας φτάσει σε υψηλά επίπεδα σχεδόν 65% το 2009) ⁴.

Income falls while indirect tax revenue rises

Disposable incomes fell from nearly 65% of GDP in 2009 to 61% of GDP in 2018

■ Disposable incomes as % GDP



Source: EY analysis; data from the European Commission

Κατά την ίδια περίοδο, πολλές κυβερνήσεις εισήγαγαν μια ποικιλία νέων έμμεσων φόρων ή αύξησαν τους υπάρχοντες. Τα συνολικά έσοδα από έμμεσους φόρους αυξήθηκαν σταθερά, μετά από μια αρχική πτώση μεταξύ 2008 και 2009.

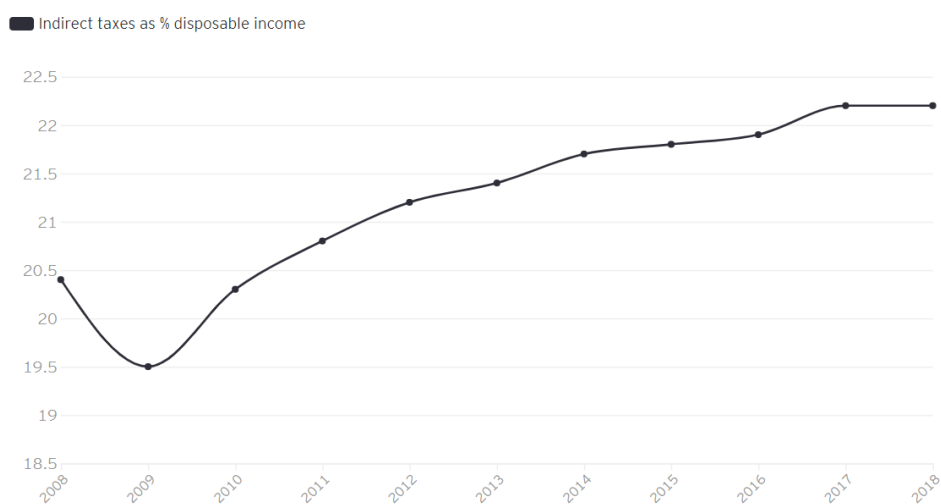
Συνεπώς, το ποσοστό των διαθέσιμων εσόδων που μετατράπηκε σε έμμεση φορολογία αυξήθηκε, με τα έσοδα έμμεσου φόρου ως ποσοστό των συνολικών διαθέσιμων εσόδων να αυξάνονται από 20% το 2008 σε 22% 2018.

⁴ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

Όπως δείχνουν τα διαγράμματα, τα έσοδα του ΦΠΑ άρχισαν να αυξάνονται, ενώ τα έσοδα μετά το φόρο μειώθηκαν. Από το 2013, οι ΦΠΑ έχουν καταναλώσει ένα αυξανόμενο ποσοστό εισοδήματος μετά τους φόρους, καθιστώντας τους πιο επαχθείς από μια δεκαετία πριν⁵.

Indirect tax revenue reach 22% of disposable income

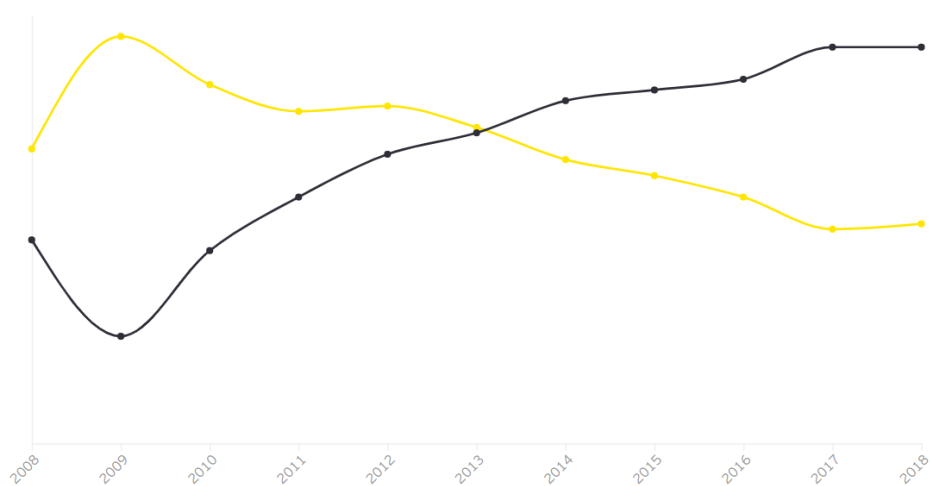
Indirect tax revenues rose from 19.5% of disposable incomes in 2009 to just over 22% of disposable incomes in 2018



Source: EY analysis; data from the European Commission

Disposable income as percent of GDP falls

Indirect taxes as % disposable income (RHS) Disposable incomes as % GDP (LHS)



Source: EY analysis; data from the European Commission

Το συμπέρασμα που εξάγεται είναι ότι καθώς τα συνολικά έσοδα από τον ΦΠΑ και άλλους έμμεσους φόρους αυξήθηκαν κατά την τελευταία δεκαετία στην ΕΕ, το

⁵ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

διαθέσιμο εισόδημα ως ποσοστό του ΑΕΠ σημείωσε αντίστοιχη πτώση, καθιστώντας αυτούς τους φόρους πιο επαχθείς για τους φορολογούμενους χαμηλότερου εισοδήματος.

Οι κανόνες ΦΠΑ και οι συντελεστές ΦΠΑ εισέρχονται σε μία περίοδο μεταβλητότητας. Ο μέσος παγκόσμιος συντελεστής ΦΠΑ το 2015 ήταν 19,3%, αριθμός που έκτοτε παρέμεινε σταθερός. Οι φορολογικοί κανόνες σε όλο τον κόσμο βρίσκονται σε ροή και ο ΦΠΑ δεν αποτελεί εξαίρεση. Σε χώρες όπου υπάρχει ήδη, για παράδειγμα, οι φορολογικές αρχές κάνουν ό, τι μπορούν για να αυξήσουν τα έσοδα διευρύνοντας τη φορολογική βάση. Συνήθως τα στοιχεία με μηδενικό συντελεστή ή τα εξαιρούμενα περιλαμβάνουν εφημερίδες και περιοδικά, χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, ακίνητα, φάρμακα, τρόφιμα και (μη αλκοολούχα) ποτά και μεταφορά. Επιπλέον, ένας αυξανόμενος αριθμός δικαιοδοσιών στρέφει την προσοχή τους σε μια αναδυόμενη πηγή εσόδων: τις διασυνοριακές πωλήσεις ηλεκτρονικού εμπορίου.

Περαιτέρω, παρατηρείται ξεκάθαρη τάση αύξησης των φορολογικών συντελεστών ΦΠΑ. Οι παγκόσμιοι συντελεστές ΦΠΑ άρχισαν να αυξάνονται μετά την οικονομική κρίση, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, φθάνοντας το 19,3% κατά μέσο όρο το 2015. Έμειναν σταθεροί από τότε, παρόλο που ο ΟΟΣΑ λέει ότι 10 έθνη έχουν τώρα συντελεστές άνω του 22%, από τέσσερα το 2008. Η Ουγγαρία, για παράδειγμα, αύξησε το συντελεστή της στο 27% το 2012, καθιστώντας την το υψηλότερο ποσοστό στην ΕΕ και ένα από τα υψηλότερα παγκοσμίως. Στην πράξη, οι περισσότερες δικαιοδοσίες θεωρούν το 20% ως πρακτικά το ανώτατο όριο λόγω του κινδύνου απάτης και του συνακόλουθου κινδύνου ύφεσης.

Η απάτη στον ΦΠΑ είναι μία πραγματικότητα. Καθώς τα έθνη στρέφονται στον ΦΠΑ για ένα ολοένα μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών τους εσόδων, η απάτη ΦΠΑ - όταν μια επιχείρηση υποβάλλει αίτημα επιστροφής χρημάτων για ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε ποτέ ή δεν αποδίδει ΦΠΑ, που εισπράττει από τους πελάτες της, στο κράτος υποδοχής - έρχεται περισσότερο στο προσκήνιο.

Το ζήτημα είναι κοινό στις αναπτυσσόμενες χώρες. Η Οικονομική Επιτροπή των Ηνωμένων Εθνών για τη Λατινική Αμερική και την Καραϊβική (ECLAC) δηλώνει ότι η φοροδιαφυγή ΦΠΑ σε ολόκληρη τη Λατινική Αμερική έχει αυξηθεί σημαντικά, αντιπροσωπεύοντας 120 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ σε χαμένα έσοδα μόνο το 2015.

Σε πιο ανεπτυγμένες οικονομίες, υπήρξε κάποια επιτυχία στη μείωση της απάτης ΦΠΑ. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, για παράδειγμα, εκτιμά ότι μείωσε το VAT gap - τη διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων από τον ΦΠΑ και του τι πραγματικά εισπράττεται - από 161 δισεκατομμύρια δολάρια το 2016 σε 150 δισεκατομμύρια δολάρια το 2017⁶.

Η απάτη στον ΦΠΑ

Η απάτη στον ΦΠΑ είναι πραγματικότητα. Καθώς τα έθνη στρέφονται στον ΦΠΑ για ένα ολοένα μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών τους εσόδων, η απάτη ΦΠΑ - όταν μια επιχείρηση υποβάλλει αίτημα επιστροφής χρημάτων για ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε ποτέ ή δεν αποδίδει ΦΠΑ, που εισπράττει από τους πελάτες της, στο κράτος υποδοχής - έρχεται περισσότερο στο προσκήνιο.

Το ζήτημα είναι κοινό στις αναπτυσσόμενες χώρες. Η Οικονομική Επιτροπή των Ηνωμένων Εθνών για τη Λατινική Αμερική και την Καραϊβική (ECLAC) δηλώνει ότι η φοροδιαφυγή ΦΠΑ σε ολόκληρη τη Λατινική Αμερική έχει αυξηθεί σημαντικά, αντιπροσωπεύοντας 120 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ σε χαμένα έσοδα μόνο το 2015.

Σε πιο ανεπτυγμένες οικονομίες, υπήρξε κάποια επιτυχία στη μείωση της απάτης ΦΠΑ. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, για παράδειγμα, εκτιμά ότι μείωσε το VAT gap - τη διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων από τον ΦΠΑ και του τι πραγματικά εισπράττεται - από 161 δισεκατομμύρια δολάρια το 2016 σε 150 δισεκατομμύρια δολάρια το 2017.

Κατά συνέπεια, οι κυβερνήσεις εστιάζουν περισσότερο χρόνο και προσπάθεια στη μείωση της απάτης ΦΠΑ, αναθεωρώντας τα συστήματά τους. Με τη σειρά του, αυτό ασκεί πίεση στις επιχειρήσεις να συμβαδίζουν με τα μεταβαλλόμενα συστήματα των φορολογικών αρχών και την τελευταία τεχνολογία⁷.

Η περίπτωση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ αποτελεί μείζον πρόβλημα σε πολλά κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συνιστά ένα από τα πλέον πολύπλοκα, δυσχερώς ανιχνευόμενα και ευρέως διαδεδομένα φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Μια μορφή απάτης του Φ.Π.Α. που έχει αναπτυχθεί τα τελευταία

⁶ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

⁷ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

χρόνια και αποτελεί μείζονα λόγο ανησυχίας για τα κράτη - μέλη της Ε.Ε. είναι η απάτη τύπου «carousel» ή «απάτη γαϊτανάκι», η οποία συντελείται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, με παράδοση αγαθών απαλλαγμένων από το Φ.Π.Α., μέσω «αφανών» εμπόρων ως διαμεσολαβητών και λοιπών ενδιάμεσων εταιρειών (“buffers”). Πέραν της απώλειας εθνικών εσόδων, η εν λόγω απάτη υπονομεύει το νόμιμο εμπόριο σε ορισμένους τομείς της οικονομίας και στρεβλώνει τον ανταγωνισμό προς όφελος των ανέντιμων εμπόρων. Η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα και διαρκή προβλήματα της ελληνικής και ευρωπαϊκής οικονομίας.

Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ είναι η οικονομική του ουδετερότητα.⁸ Υπό την έννοια αυτή, το δικαίωμα προς έκπτωση συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί.⁹ Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με την

⁸ Πρέπει να υπομνησθεί ότι ο σκοπός του προβλεπόμενου από την οδηγία περί ΦΠΑ συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, και της 22ας Μαρτίου 2012, C-153/11, Klub, σκέψη 35). Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43· απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade (Συλλογή 2008, σ. I-3457), σκέψη 39, καθώς και απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjunt, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁹ Βλ. αποφάσεις της 8ης Ιανουαρίου 2002, C 409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 26ης Μαΐου 2005, C 465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I 4357, σκέψη 33, καθώς και της 15ης Απριλίου 2010, C 538/08 και C 33/09, X Holding και Oracle Nederland, Συλλογή 2010, σ. I-3129, σκέψη 37. Ειδικότερα, ως προς την απαγορευμένη αλληλεξάρτηση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών του ΦΠΑ από τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με πάγια νομολογία (ΣτΕ 1514/2013, 3338/2011, 1190/2007, 756/2003, 2357/2001), «για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή ΦΠΑ καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος [...] Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία ΦΠΑ. Η παράλειψη [...] να προσδιορισθούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προκειμένου να επιβληθεί ΦΠΑ, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής φόρου». Παράλληλα, ο ΦΠΑ υπολογίζεται επί του πράγματι εισπραττόμενου τιμήματος – αντιπαροχή επί της παράδοσης ή της παροχής υπηρεσίας. Η αντιπαροχή αποτελεί πρόκριμα για την επιβολή φόρου επί της προστιθέμενης αξίας [C-154/80 (απόφαση της 05.02.1981 Coperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σελ. 445), C-230/87 (απόφαση της 23.11.1988 Naturally Yours Cosmetics, Συλλογή 1988, σελ. 6365, Σκέψη 16), C-126/88 (απόφαση της 27.03.1990 Boots Company Συλλογή 1990 σελ. 1235 Σκέψη 19), C-33/93 (απόφαση της 02.06.1994 Empire Stores Συλλογή 1994 σελ. 2329), C-38/93 (απόφαση της 24.10.1996 Argos Distributors Ltd), C-288/94, C-380/99 (απόφαση της 03.07.2001 Bertelsmann), C-498/99 (Town and County Factors,

Οδηγία 2006/112, την ελληνική νομοθεσία (Ν. 2859/2000, εφεξής «Κώδικας ΦΠΑ») και τη νομολογία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχάς, να περιορίζεται.¹⁰ Η εφαρμογή του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου με βάση τα αρ. 30 -33 ΚΦΠΑ, αποτελεί έκφραση της αρχής της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και της αρχής της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας. Παράλληλα, εκπορεύεται από τη νομολογία του ΔΕΕ για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, η οποία θέτει συγκεκριμένα κριτήρια. Το δικαίωμα προς έκπτωση συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και μπορεί να αποκλειστεί μόνο υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι μετείχε σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης (C-285/11 Bonic).

Η Απάτη Καρουζέλ ή κυκλική απάτη¹¹ εντοπίζεται στην περίπτωση κατά την οποία μία τουλάχιστον επιχείρηση τελικά «εξαφανίζεται» και δεν αποδίδει στο Κράτος Μέλος το ΦΠΑ που εισέπραξε, ενώ άλλες επιχειρήσεις στην αλυσίδα απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του ΦΠΑ εισροών ή λαμβάνουν επιστροφές ΦΠΑ, με αποτέλεσμα

Συλλογή 2002 σελ. 7173 Σκέψη 27), C-412/03 (Hotel Scandic Gisabick Συλλογή 2005 σελ. 743 Σκέψη 21), C-285/10 (απόφαση της 09.11.2011 Campsa Estaciones de Servicio Συλλογή 2011 Σελ. 5059 Σκέψη 28), C-621/10 και C-129/11 (συνεκδικαζόμενες της 26.04.2012 Balkan and Sea Properties ADSITS και Provadinvest OOD), C-377/11 (απόφαση της 19.07.2012 International Bingo Technology SA Σκέψη 25) και ΣτΕ 2650/2015, 1877/2014].

¹⁰ Βλ. C-25/07 (απόφαση ΔΕΕ της 10.07.2008 Alicja Sosnowska Σκέψη 15), C 62/93 (απόφαση της 06.07.1995 BP Soupergaz Συλλογή 1995 Σελ. 1883 Σκέψη 18), C-110/98 έως 147/98 (της 21.03.2000 Gabalfria κ.λπ. Συλλογή 2000 σελ. 1577 Σκέψη 43), C-368/06 (απόφαση της 18.12.2007 Cedilac Σκέψη 31), σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ «αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών», C-74/08 (απόφαση της 23.04.2009 PARAT κ.λπ. Σκέψη 16), που ορίζει ότι κάθε περιορισμός του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ «επηρεάζει το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης και πρέπει να εφαρμόζεται ομοίωμα σε όλα τα κράτη μέλη». Αναφορικά με τον μηχανισμό διασφάλισης του δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ, με την C-62/93 (απόφαση της 06.07.1995 BP Soupergaz Συλλογή 1995 Σελ. 1883 Σκέψη 18) κρίθηκε ότι: «δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις». Παράλληλα, όπως έκρινε η C-177/99 (ΔΕΚ της 19.09.2000) και C-181/99 (Amprafance SA κ.λπ), τα κράτη μέλη δύνανται να απαγορεύουν τη διενέργεια επιστροφής του ΦΠΑ αποκλειστικά και μόνο στις περιπτώσεις εκείνες όπου η απαγόρευση στοχεύει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης. Όμως ακόμη και τότε, για να κριθεί η «απαγόρευση ως συμβατή με το δίκαιο της ΕΕ, θα πρέπει α) να μην καθιστά δυσχερή την εν γένει άσκηση του δικαιώματος επιστροφής, β) να είναι απολύτως αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) να μην είναι δυσανάλογη σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

¹¹ Γνωστή και ως απάτη του «εξαφανισμένου εμπόρου» - στη διεθνή βιβλιογραφία: «Missing Trader Intra-Community fraud». Τα αγαθά που συνήθως χρησιμοποιούνται με κριτήρια τον μικρό τους όγκο, τη μεγάλη τους αξία, τη διαθεσιμότητα σε μεγάλες ποσότητες και το γεγονός ότι είναι δημοφιλή (πχ. πολύτιμα μέταλλα).

την κυκλική κίνηση των αγαθών μεταξύ των Κρατών Μελών και μέσα στο κύκλωμα της απάτης.

Η καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής, και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί στόχο, ο οποίος αναγνωρίζεται και ενθαρρύνεται από την έκτη οδηγία.¹² Σύμφωνα με τη λεγόμενη Αρχή Kittel (C-439/04),¹³ θα πρέπει να διερευνάται α) αν υπάρχει φοροδιαφυγή ΦΠΑ, β) εάν συνδέεται η συναλλαγή με τη φοροδιαφυγή ΦΠΑ και γ) εάν γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο υποκείμενος στο φόρο κατά το χρόνο της συναλλαγής ότι η συναλλαγή αυτή συνδέεται με φοροδιαφυγή.

Σημαντική, ως εκ τούτου, αναμένεται να είναι η συνεισφορά του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα κατά της φοροαποφυγής του άρθρου 38 ΚΦΔ, ο οποίος, δεδομένου ότι εντάσσεται στον ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), τυγχάνει εφαρμογής όχι μόνο στην άμεση και εταιρική φορολογία αλλά και στην έμμεση φορολογία, επομένως και στον ΦΠΑ, καθώς ο εν λόγω φόρος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, δυνάμει του άρθρου 2 του ν. 4174/2013. Σύμφωνα με τον εν λόγω κανόνα, όπως τροποποιήθηκε δυνάμει του άρθρου 13 ν. 4607/2019, για την ενσωμάτωση του άρθρου 6 της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 κατά τη φοροαποφυγής¹⁴, «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

¹² Βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76.

¹³ Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 6ης Ιουλίου 2006, Axel Kittel κατά Βελγικού Δημοσίου (C-439/04) και Βελγικό Δημόσιο κατά Recolta Recycling SPRL (C-440/04).

¹⁴ Το άρθρο 38, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 46 παρ.12 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 13 (άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ) Ν.4607/2019, ΦΕΚ Α 65/24.4.2019, σύμφωνα δε με το άρθρο 14 του αυτού νόμου, έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1. 2019 και μετά.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»¹⁵.

Απαιτήσεις ψηφιακής αναφοράς και συμμόρφωσης

¹⁵ Βλ. Ε.2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ σχετικά με τις οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Παράλληλα προκύπτουν αυξανόμενες απαιτήσεις ψηφιακής αναφοράς και συμμόρφωσης. Σε μεγάλο βαθμό ως απάντηση στην αύξηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, αλλά επίσης λόγω της αύξησης της ψηφιακής οικονομίας και της γενικής επιθυμίας των φορολογικών αρχών να μειώσουν το λειτουργικό τους κόστος και να βελτιώσουν την αποδοτικότητα, ο ΦΠΑ «γίνεται ψηφιακός». Σε αντίθεση με την παραδοσιακή προσέγγιση στη συμμόρφωση, πλέον γίνεται μετάβαση σε μία πλήρως ψηφιακή συμμόρφωση, σε πραγματικό χρόνο.

Η ψηφιακή υποβολή αναφορών ΦΠΑ αρχικά ξεκίνησε στη Λατινική Αμερική ως απάντηση στην απάτη. Η Βραζιλία ήταν η πρώτη, που εισήγαγε νέα μέτρα το 2008, απαιτώντας από τις εταιρείες να αρχίσουν να υποβάλλουν τις συναλλαγές τους ψηφιακά. Οποιαδήποτε πώληση εντός της εταιρείας, B2B ή B2C πρέπει τώρα να συνοδεύεται από ψηφιακό τιμολόγιο που βελτιώνει σε μεγάλο βαθμό την ικανότητα της φορολογικής αρχής της Βραζιλίας να παρακολουθεί τις συναλλαγές.

Παρόμοια μέτρα εφαρμόστηκαν στο Μεξικό, το οποίο εισήγαγε ένα πρωτόκολλο "factura electrónica" για όλα τα τιμολόγια το 2011.

Πιο πρόσφατα, ξεκινώντας από το 2016 και σε πλήρη ανάπτυξη τον Ιανουάριο του 2020, η Πολωνία εισήγαγε ένα ηλεκτρονικό καθεστώς ΦΠΑ με απαραίτητη φόρμα που υποβάλλεται μηνιαία - και έξι ακόμη που πρέπει να είναι «έτοιμες» εάν ζητηθούν από τις αρχές.

Σήμερα, το Ηνωμένο Βασίλειο μπαίνει στο χώρο της ψηφιακής υποβολής δήλωσης ΦΠΑ. Το "Making Tax Digital" είναι το ευρείας βάσης πρόγραμμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής ("HMRC") για την ψηφιοποίηση ολόκληρης της φορολογικής διοίκησης. Από τον Απρίλιο του 2019, οι εταιρείες με πωλήσεις 105.000 \$ ή περισσότερο υποχρεούνται να διατηρούν και να υποβάλλουν τις δηλώσεις ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο σε ψηφιακή μορφή¹⁶.

Στην Ασία και τις χώρες του Ειρηνικού, μόνο λίγες χώρες, όπως η Νότια Κορέα και η Ινδονησία, απαιτούν ψηφιακές αναφορές σε επίπεδο συναλλαγών, αλλά έρχεται αλλαγή.

¹⁶ EY, Geert Vandenplas, Gino Dossche, Five key VAT trends and what to do about them, 13 Nov 2019, EY, How VAT is affecting disposable income in the EU, 19 Nov 2019.

Η ευκαιρία στο πεδίο του ΦΠΑ για την εκ νέου αξιολόγηση της συμμόρφωσης και του φορολογικού σχεδιασμού

Η μετάβαση των φορολογικών αρχών στους φόρους κατανάλωσης παρέχει στις εταιρείες μια συναρπαστική ευκαιρία να επανεξετάσουν ριζικά την παγκόσμια προσέγγισή τους στον φορολογικό σχεδιασμό και τη συμμόρφωση. Ο απώτερος στόχος πρέπει να είναι η δημιουργία μεγαλύτερης τυποποίησης σε παγκόσμιες επιχειρήσεις, μειώνοντας τον αριθμό των προσαρμογών που απαιτούνται σε τοπικό επίπεδο. Με αυτόν τον τρόπο, η εμπειρία συγκεντρώνεται και αξιοποιείται, ενώ οι ροές εργασίας και η συμμόρφωση βελτιστοποιούνται. Βασικό μέλημα είναι η ικανότητα μιας εταιρείας να συμβαδίζει με τις απαιτήσεις αναφοράς σε πραγματικό χρόνο.

Συμπεράσματα

Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ένα καλύτερο σχέδιο για να αντιμετωπίσουν τις δυνάμεις που οδηγούν στην αλλαγή στον κόσμο της έμμεσης φορολογίας. Πάνω από 160 δικαιοδοσίες συλλέγουν πλέον έσοδα ΦΠΑ, αντιπροσωπεύοντας περίπου το 20% της παγκόσμιας φορολογίας. Αγαθά και υπηρεσίες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου του διασυνοριακού ηλεκτρονικού εμπορίου, αυξάνονται επίσης - όπως και οι δηλώσεις ΦΠΑ σε πραγματικό χρόνο. Το αναμφισβήτητο βάρος συμμόρφωσης του ΦΠΑ μπορεί να μετατραπεί σε μια ευκαιρία, ωστόσο, εάν οι εταιρείες δημιουργήσουν μεγαλύτερη τυποποίηση σε όλες τις παγκόσμιες δραστηριότητές τους.