



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ
(ΠΡΩΗΝ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ Λογιστικής &
φορολογικής αντιμετώπισης**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΦΟΙΤΗΤΗ: Ελένη Καραμήτρου του Ιωάννη
AM 16412

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΦΟΙΤΗΤΗ: Κορίνα Κωνστάντη του Παναγιώτη
AM 16433

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Καμπούρη Μαρία

Μεσολόγγι Μάιος 2020

Οι Καραμήτρου Ελένη και Κωνστάντη Κορίνα βεβαιώνουμε ότι το έργο που εκπονήθηκε και παρουσιάζεται στην υποβαλλόμενη πτυχιακή εργασία είναι αποκλειστικά ατομικό δικό μας. Όποιες πληροφορίες και υλικό που περιέχονται έχουν αντληθεί από άλλες πηγές, έχουν καταλλήλως αναφερθεί στην παρούσα διπλωματική εργασία. Επιπλέον τελούμε εν γνώσει ότι σε περίπτωση διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν όσα βεβαιώνονται από μέρος μας, μας αφαιρείται ανά πάσα στιγμή αμέσως ο τίτλος.

η βεβαιούσα

η βεβαιούσα

Καραμήτρου Ελένη

Κωνστάντη Κορίνα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛ.
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ABSTRACT	iv
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	v
Εισαγωγή στην εκπόνηση της εργασίας	1
Σκοπός	1
Προσδοκώμενα αποτελέσματα	1
Δομή της εργασίας	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η έννοια των φόρων	3
1.1 Εισαγωγή	3
1.2 Φορολογία	3
1.3 Σκοποί της φορολογίας	4
1.4 Ταξινόμηση των φόρων	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Στοιχεία φορολογίας	11
2.1 Εισαγωγή	11
2.2 Η φορολογία στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση	14
2.3 Φοροδιαφυγή	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	24
3.1 Εισαγωγή	24
3.2 Ιστορικά στοιχεία	25
3.3 Επιβολή του Φόρου προστιθέμενης αξίας	27
3.4 Αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	33
3.5 Υποκείμενο του φόρου Προστιθέμενης Αξίας	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Συντελεστές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	36
4.1 Συντελεστές ΦΠΑ	36
4.1.1 Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ	36

4.1.2 Χαμηλός συντελεστής ΦΠΑ	36
4.1.3 Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ	36
4.1.4 Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ νησιών	37
4.1.5 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών	38
4.3 Απαλλαγές ΦΠΑ	49
4.4 Εκπτώσεις – επιστροφές ΦΠΑ	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Ειδικά καθεστάτα ΦΠΑ	52
5.1 Εισαγωγή	52
5.2 Ειδικό Καθεστώς Μικρών Επιχειρήσεων (άρθρο 39)	54
5.2.1 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (άρθρο 39α)	57
5.2.2 Ειδικό καθεστώς καταβολής ΦΠΑ με βάση το σύστημα εισπράξεων – πληρωμών του άρθρου 39β του κώδικα ΦΠΑ	57
5.3 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου (άρθρο 40)	57
5.4 Ειδικό Καθεστώς Αγροτών (άρθρα 41-42)	58
5.5 Ειδικό Καθεστώς Πρακτορείων Ταξιδιών (άρθρο 43)	59
5.6 Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 44)	60
5.7 Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. (άρθρο 45)	60
5.8 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για πωλήσεις σε δημοπρασία (άρθρο 46)	61
5.9 Ειδικό Καθεστώς Επενδυτικού Χρυσού (άρθρο 47)	63
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	67

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι φόρος προστιθέμενης αξίας για αγαθά και υπηρεσίες εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ). Ήταν κατάληξη της προσπάθειας της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ) να θεσπίσει έναν ενιαίο φόρο κατανάλωσης σε ολόκληρη την κοινότητα. Μέχρι σήμερα η προσπάθεια παρόλες τις μεταρρυθμίσεις δεν απέδωσε ένα κοινό συντελεστή, με αποτέλεσμα να υπάρχουν πολλοί συντελεστές ΦΠΑ στα μέλη κράτη της Ε.Ε. δημιουργώντας πολυπλοκότητα στις διασυνοριακές συναλλαγές, μεγάλη φοροδιαφυγή και πολλές απάτες που γίνονται λόγω της διαφορετικότητας των Εθνικών φορολογικών νόμων. Ο ΦΠΑ επιβαρύνει στο σύνολο του τον τελικό καταναλωτή, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν η φοροδοτική ικανότητα του λόγω εισοδήματος, αλλά ταυτόχρονα είναι και ο πιο γρήγορος τρόπος συλλογής φόρων από κάθε κυβέρνηση.

Λέξεις Κλειδιά: Φορολογία, Φόροι, Άμεσοι φόροι, Έμμεσοι Φόροι, Φόρος προστιθέμενης αξίας, Ειδικά καθεστάτα ΦΠΑ,

ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) is a value added tax on goods and services within the European Union (EU). It was the outcome of the then European Economic Community's (EEC) effort to introduce a single excise duty throughout the community. To date, efforts to reform have not yielded a common rate, resulting in many VAT rates in EU member states, creating complexity in cross-border transactions, high tax evasion and many frauds due to the diversity of National Tax Laws. VAT is a burden on the end consumer as a whole, without taking into account his income tax capability, but it is also the fastest way to collect taxes from any government.

Keywords: Taxation, Taxes, Direct Taxes, Indirect Taxes, Value Added Tax, Special VAT Regimes,

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

	ΣΕΛΙΔΑ
Πίνακας 1. Τα φορολογικά έσοδα της Ελλάδας και χωρών μελών του ΟΟΣΑ από το 1965 έως το 2017.	11
Διάγραμμα 1. Τα φορολογικά έσοδα της Ελλάδας και επιλεγμένων χωρών του ΟΟΣΑ από το 1965 έως το 2017.	12
Πίνακας 2. Σύνολο Άμεσων και έμμεσων φόρων στην Ελλάδα το 2018-2017	15
Διάγραμμα 2. Συνολικοί φόροι (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών) ως % του ΑΕΠ	16
Διάγραμμα 3. Η αύξηση της συνολικής φορολογίας ως ποσοστό στο ΑΕΠ το 2007 – 2017 και η διαφορά μεταξύ των ετών αυτών.	17
Πίνακας 3. Συνολικοί φόροι (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών) ως % του ΑΕΠ από το έτος 2007 έως το έτος 2017, με την διαφορά ανάμεσα στις χρονιές 2007 και 2017 την κατάταξη της κάθε χώρας ανάλογα με το ύψος ποσοστού φορολογίας και τα συνολικά έσοδα από τους φόρους.	28
Διάγραμμα 4. Έσοδα και πρωτογενείς δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης (2009-2018, σε εκατομμύρια ευρώ, τρέχουσες τιμές)	20
Διάγραμμα 5. Πρωτογενές ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης (2009-2018, σε εκατομμύρια ευρώ, τρέχουσες τιμές)	21
Διάγραμμα 6. Ποσοστιαίο μέγεθος ως ποσοστό επί του ΑΕΠ χωρών.	23
Πίνακας 4. Το ύψους του κανονικού ΦΠΑ στις χώρες της Ευρώπης και το όριο καταχώρησης για καταβολή ΦΠΑ.	30
Πίνακας 5. Η πορεία των συντελεστών του ΦΠΑ από την ημερομηνία εισαγωγής του μέχρι σήμερα στην Ελλάδα.	31
Διάγραμμα 7. Η διαμόρφωση του ύψους ως ποσοστό του κυρίως ΦΠΑ από το 1997 έως και το 2019 στην Ελλάδα.	32
Διάγραμμα 8. Τα έσοδα από το ΦΠΑ το 2018 και το 2017 στην Ελλάδα.	32
Πίνακας 6. Πίνακας ενδοκοινοτικής απόκτησης και γίνονται οι εγγραφές	43
Πίνακας 7. Κατηγορίες ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ	53

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε	Ανώνυμη Εταιρεία
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ε	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Λ.Π	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ι.Κ.Ε	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Φ.Ε	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. ή ν.	Νόμος
Ο.Ε	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΜμΕ	Μικρό-Μεσαίες Επιχειρήσεις
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Εισαγωγή στην εκπόνηση της εργασίας

Σκοπός.

Σκοπός και στόχος της εργασίας είναι να καταδειχθεί ένα γενικό πλαίσιο και ο ορισμός της φορολογίας στην Ελλάδα, η ανάγκη επιβολής των φόρων και οι διαφορές μεταξύ τους, οι επιπτώσεις στην οικονομία και στην πορεία της ανάπτυξης. Βασικός σκοπός της εργασίας είναι ο Φόρος προστιθέμενης Αξίας, οι συντελεστές, η αυξομείωση του ΦΠΑ από την χρονιά που επιβλήθηκε και η συνεισφορά του στα φορολογικά έσοδα του Κράτους, η επίπτωση που έχει ο ΦΠΑ στους διάφορους κλάδους της οικονομίας και η επιβάρυνση στο καλάθι της νοικοκυράς, όπως αυτό ορίζεται από τους διεθνείς οικονομικούς οργανισμούς και τα ειδικά καθεστάτα του ΦΠΑ.

Προσδοκώμενα αποτελέσματα.

Μέσω της βιβλιογραφίας και των στοιχείων από το διαδίκτυο και την ειδική οικονομική – λογιστική αρθρογραφία, προσδοκάτε, να παρουσιασθούν οι έννοιες της φορολογίας, η ύπαρξη της φοροδιαφυγής και η δημιουργία της μαύρης ή σκιώδους οικονομίας (παραοικονομίας) και κατά πόσο και σε ποιο βαθμό η φορολογία επηρεάζει, αυτά τα μεγέθη, αλλά και την αναπτυξιακή πορεία της χώρας, να παρουσιασθεί η Ελλάδα, συγκριτικά με τα υπόλοιπα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αναμένεται επίσης από την εργασία να εξαχθούν συμπεράσματα από την πολιτική εφαρμογής του ΦΠΑ, οι απαλλαγές και οι εκπτώσεις του ΦΠΑ στις διάφορες μορφές συναλλαγών, και τα αποτελέσματα από την εφαρμογή των ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ, πώς αυτά καθορίζονται από την νομοθεσία και τις αποφάσεις του Υπουργείου οικονομικών, οι προϋποθέσεις ένταξης στα ειδικά καθεστάτα και οι λογιστικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι υποκείμενοι στο φόρο που έχουν να ενταχθούν σε αυτά.

Δομή της εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια των φόρων και οι σκοποί της φορολογίας σε ένα Κράτος. Παρουσιάζεται η ταξινόμηση των φόρων και τα αποτελέσματα που έχει η φορολογία στην πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται στατιστικά στοιχεία για την Φορολογία στην Χώρα μας και στα υπόλοιπα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ παρουσιάζεται το μεγάλο πρόβλημα της φοροδιαφυγής που εξαρτάται άμεσα από την πολιτική φορολογίας που εφαρμόζει η κάθε κυβέρνηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και η νομοθεσία που διέπει την επιβολή του φόρου αυτού.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι συντελεστές του Φόρου και οι διαφοροποιήσεις στα αγαθά και τις υπηρεσίες, ενώ γίνεται αναφορά στον ενδοκοινοτικό φόρο (ΦΠΑ) και τα προβλήματα που προσπαθεί να λύσει η Ευρωπαϊκή Ένωση λόγω των διαφορετικών συντελεστών αλλά και της διαφορετικής φορολογικής πολιτικής των Κρατών μελών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ που ισχύουν στην Ελλάδα και έχουν προσαρμοσθεί με βάση της οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να αντιμετωπισθούν προβλήματα πολυπλοκότητας αλλά και φοροδιαφυγής, καθώς υπάρχει σημαντική υστέρηση στην είσπραξη του αναλογούντος ΦΠΑ από τον προσυπολογιζόμενο ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η έννοια των φόρων

1.1 Εισαγωγή

Στις σύγχρονες οικονομίες οι φόροι αποτελούν την σημαντικότερη πηγή για τα κρατικά έσοδα. Ένα Κράτος χρησιμοποιεί τα κρατικά έσοδα προκειμένου να καλύψει τα λειτουργικά έξοδα του δημοσίου τομέα και τις υποχρεώσεις του προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά τα εισπράττει από τους πολίτες και τις οικονομικές οντότητες (επιχειρήσεις). (Πουρναράκης & Αξαρχολόγλου 2015).

Οι φόροι επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν το βασικό ζήτημα του τρόπου με τον οποίο σχεδιάζεται ένας συνδυασμός φορολογικών πολιτικών που μπορεί να εξυπηρετήσει πρωτίστως στόχους αποτελεσματικότητας, ανάπτυξης και ενδεχομένως ισότητας σε μια εποχή όπου οι δημοσιονομικές δαπάνες, για πολλές οικονομίες, δεν είναι βιώσιμη επιλογή. (Thomakos & Nikolopoulos, 2017).

1.2 Φορολογία

Οι φόροι διαφέρουν από τις άλλες πηγές εσόδων, δεδομένου ότι είναι υποχρεωτικές εισφορές και δεν είναι επιστρεπτές, δηλαδή, δεν καταβάλλονται από τα φυσικά ή τα νομικά πρόσωπα σε αντάλλαγμα για συγκεκριμένα πράγματα, όπως μια συγκεκριμένη δημόσια υπηρεσία, η πώληση δημόσιων ακινήτων κ.λ.π. Οι φόροι εισπράττονται από την κυβέρνηση και χρησιμοποιούνται για την εν γένει διαβίωση των φορολογουμένων στο σύνολό τους, ενώ το κράτος χρηματοδοτεί την δημόσια υγεία, τις κοινωνικές υπηρεσίες τη παιδεία, την άμυνα και την λειτουργία του κράτους.

Υπάρχουν, ωστόσο, εξαιρέσεις για ορισμένους φόρους καθώς οι εισφορές των μισθωτών που εισπράττονται από το εισόδημα από την εργασία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη χρηματοδότηση των συνταξιοδοτικών παροχών, των ιατρικών πληρωμών και άλλων παροχών κοινωνικής ασφάλισης, τα οποία πιθανό να

ωφελήσουν τον φορολογούμενο. Διάφοροι άλλοι φόροι χρησιμοποιούνται για ένα συγκεκριμένο σκοπό, όπως για παράδειγμα η χρήση φόρων στα καύσιμα κίνησης τα οποία χρησιμοποιούνται για την κατασκευή και συντήρηση έργων υποδομής, όπως για παράδειγμα δρόμων και αυτοκινητοδρόμων, λιμανιών και αεροδρομίων.

Ο φόρος έχει επίσης διαφορά από την έννοια του ανταποδοτικού τέλους. Το ανταποδοτικό τέλος που καταβάλουν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις, αντιπροσωπεύει μια αναγκαστική παροχή των φορολογουμένων πολιτών η οποία όμως καταβάλλεται σαν αντίτιμο για μια παρεχόμενη υπηρεσία από τους δημόσιους η οποία καλύπτει το κόστος αυτής της υπηρεσίας. Η πληρωμή ενός παραβόλου είναι μια μορφή φόρου, αλλά είναι ανταποδοτικό τέλος προκειμένου να εκτελεστεί μια συγκεκριμένη εργασία από το δημόσιο φορέα. Για παράδειγμα πληρωμή παραβόλου 30 € για ανανέωση της άδειας οδήγησης. (Φινοκαλιώτης, 2014).

Τα φορολογικά συστήματα¹ διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των δικαιοδοσιών των υπηρεσιών που τα εισπράττουν και του χρόνου καταβολής. Στα περισσότερα σύγχρονα φορολογικά συστήματα, η φορολογία επιβάλλεται τόσο σε φυσικά περιουσιακά στοιχεία, όπως σε ακίνητα, όσο και σε συγκεκριμένα, όπως μια συναλλαγή πώλησης (π.χ. ΦΠΑ).

1.3 Σκοποί της φορολογίας

Ο ουσιώδης και βασικότερος σκοπός της φορολογίας είναι **η οικονομική ανάπτυξη**. Η ανάπτυξη οποιασδήποτε χώρας είναι συνάρτηση από την δημιουργία και την αύξηση κεφαλαίου, δηλαδή οικονομικών πόρων (ρευστότητα) καθώς οι οικονομικοί πόροι είναι ο βασικός άξονας της οικονομικής ανάπτυξης. Ωστόσο, οι χώρες συνήθως υποφέρουν από την έλλειψη κεφαλαίων και για να ξεπεράσουν την έλλειψη κεφαλαίων, οι κυβερνήσεις των χωρών αυτών εφαρμόζουν διαδικασίες για να πραγματοποιηθεί μια ταχεία συσσώρευση κεφαλαίου. Για να καλύψει και να επιταχύνει ένα κράτος τις επενδύσεις, η κεντρική κυβέρνηση εισπράττει φορολογικά

¹ Taxation.

έσοδα. Μέσω κατάλληλου φορολογικού σχεδιασμού, μπορεί να αυξηθεί ο λόγος αποταμίευσης στο εθνικό εισόδημα. (Thomakos & Nikolopoulos, 2017).

Ένας άλλος σκοπός είναι η **απασχόληση**. Δεδομένου ότι το επίπεδο απασχόλησης εξαρτάται κυρίως από την πραγματική ζήτηση, μια χώρα που επιθυμεί να επιτύχει το στόχο της απασχόλησης πρέπει αναγκαστικά να μειώσει το ποσοστό των φόρων, ώστε το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών να αυξηθεί και, με απώτερο αποτέλεσμα την αύξηση της ζήτησης για αγαθά και υπηρεσίες. Η αυξημένη ζήτηση θα τονώσει τις επενδύσεις που οδηγούν σε αύξηση του εισοδήματος και της απασχόλησης μέσω του μηχανισμού πολλαπλασιασμού.

Οι **κοινωνικοί σκοποί** όπου η εκάστοτε κυβέρνηση εφαρμόζοντας την φορολογική της πολιτική εκπληρώνει την κοινωνική πολιτική που έχει εξαγγείλει για την αντιμετώπιση της κοινωνικής ανισότητας, με την δίκαιη κατανομή των φόρων με την μείωση των συντελεστών των ευπαθών ομάδων πολιτών και αντίστοιχα μεγαλύτερη αναλογικά φορολόγηση των οικονομικά ισχυρότερων ομάδων, πετυχαίνοντας την δίκαιη ανακατανομή του πλούτου, κάτι που ορίζεται και από το άρθρο 4 και 5 του Ελληνικού Συντάγματος:

Τα άρθρα 4 & 5 του Συντάγματος ορίζουν:

«ότι όλοι οι Έλληνες πολίτες πρέπει να εισφέρουν δίκαια και χωρίς διακρίσεις στα δημόσια έξοδα, ανάλογα με τις δυνατότητες τους»²

Η φορολογία πρέπει, να είναι:

- Δίκαιη από κοινωνικής άποψης.
- Προοδευτική.
- Να αναδιανέμει το πλούτο.
- Απλή, κατανοητή και σταθερή.

² Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα Ελλήνων πολιτών.

Οι **δημοσιονομικοί σκοποί**, όπου η κυβέρνηση πρέπει να καλύπτει τις δημόσιες δαπάνες και τις υπηρεσίες προς τους πολίτες που θεωρούνται κρίσιμες για την ομαλή λειτουργία της κοινωνίας και των δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών που υποχρεώνεται και καλύπτει το κράτος, όπως η εθνική άμυνα, η ασφάλεια, η παιδεία, ή υγεία, οι κοινωνικές παροχές.

Εκτός όμως από τους βασικούς αυτούς σκοπούς η Κυβέρνηση επιβάλλει φόρους και για άλλους σκοπούς. Μπορεί να επιβληθεί ένας φόρος όχι από ανάγκη συγκέντρωσης εσόδων αλλά για να μειώσει την αγοραστική δυνατότητα από τους φορολογούμενους, προκειμένου να μειώσει τις καταναλωτικές δαπάνες οι οποίες σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο είναι μεγάλες και μπορεί να υπάρχει κίνδυνος να παρουσιαστούν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία. Σε άλλες περιπτώσεις επιβάλλεται φορολογία για να αποτρέψει τους πολίτες από δαπάνες για μια οικονομική δραστηριότητα, ή για να μειώσει την δραστηριότητα αυτή. Επιβάλλει δηλαδή υψηλούς φόρους για παράδειγμα στα είδη καπνού και τα αλκοολούχα είδη για να περιορίσει την κατανάλωση τους και τις επιβαρύνσεις στην υγεία των πολιτών αλλά και στις δαπάνες του συστήματος υγείας. Σε άλλη περίπτωση μπορεί να φορολογείται μια δραστηριότητα που μολύνει το περιβάλλον (όπως οι εκπομπές καυσαερίων των αυτοκινήτων) για να μειώσει τα επίπεδα της μόλυνσης. Στις περιπτώσεις αυτές η φορολογία επιβάλλεται για να ανακατανεμηθούν οι πόροι της οικονομίας. (Γεωργακοπούλου κ.α. 2007)

Σε άλλες περιπτώσεις επιβάλλονται φόροι στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, προκειμένου να δοθούν ελαφρύνσεις ή επιδόματα στους πολίτες που έχουν χαμηλά εισοδήματα, η για να καλύψει η κυβέρνηση την κοινωνική της πολιτική. Η φορολογία των πολιτών αποτελεί την κύρια οικονομική πολιτική της κυβέρνησης και μέσα από αυτή καθορίζεται ουσιαστικά το πρόγραμμα της.

Η ισότητα όσον αφορά τη φορολογία είναι ένας βασικός παράγοντας που πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν προσεχθεί καθώς αφορά τη δικαιοσύνη της είσπραξης φόρων από την κυβέρνηση. Η ισότητα σε σχέση με τη φορολογία συνεπάγεται την παροχή τόσο πλεονεκτήματος όσο και αντιπαροχής σε ένα άτομο ή επιχείρηση. Αυτή είναι η βασική αρχή ότι οι φόροι πρέπει να είναι δίκαιοι και πρέπει να βασίζονται στην

ικανότητα των διαφορετικών ανθρώπων να πληρώνουν και συνήθως σχετίζονται με το εισόδημά τους. Στην πράξη, αναμένεται ότι ένα άτομο που έχει περισσότερα έσοδα πρέπει να πληρώσει περισσότερα από ένα άτομο που έχει συγκρίσιμα χαμηλότερα εισοδήματα. (Φινοκαλιώτης, 2014).

1.4 Ταξινόμηση των φόρων

Στην Ελλάδα οι φόροι ταξινομούνται σύμφωνα με τα ακόλουθα κριτήρια:

- *«τη φορολογική βάση*
- *τον φορολογικό συντελεστή*
- *το φορέα που τον επιβάλλει*
- *σε προσωπικούς και αντικειμενικούς»*

1. **Φορολογική βάση** είναι το ποσό στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος. Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό οι φόροι ομαδοποιούνται σε α) φόροι εισοδήματος, β) φόροι περιουσίας, γ) και φόρους δαπάνης. (Πουρναράκης & Αξαρλόγλου 2015).

- Οι **φόροι εισοδήματος** επιβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα (πολίτες) και στα νομικά πρόσωπα (εταιρείες) αναλογικά επί του εισοδήματος που έχουν αποκτήσει σε καθορισμένο χρονικό διάστημα (1 έτος), τα φυσικά πρόσωπα από μισθούς, ενοίκια και άλλες αμοιβές, στα νομικά πρόσωπα από τα κέρδη των εταιρειών. Οι φόροι εισοδήματος είναι άμεσοι και ως επί το πλείστον δεν μεταβιβάζονται ή μετακυλίσονται σε άλλους φορείς. Η φορολογία επί του εισοδήματος αναγνωρίζεται ως ο πιο δίκαιος φόρος καθώς απεικονίζει την πραγματική οικονομική ικανότητα του φορολογούμενου, ώστε να συνεισφέρει ανάλογα με τα εισοδήματά του, στις υποχρεώσεις που καλείται να πραγματοποιήσει το κράτος στον δημόσιο τομέα. Θεωρείται η σημαντικότερη πηγή εσόδων για την κυβέρνηση. (IOBE, 2018).
- Οι **φόροι περιουσίας** είναι γενικοί και ειδικοί. Οι γενικοί φόροι επιβάλλονται στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των φυσικών και των νομικών

προσώπων. Ο υπολογισμός γίνεται αναλογικά επί της καθαρής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων και τα ποσά του φόρου αφορούν το καθαρό κέρδος και τον γενικό φόρο περιουσίας) ενώ οι ειδικοί καλύπτουν μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις των περιουσιακών στοιχείων όπως τον φόρο των ακινήτων στοιχείων, το φόρο της μεταβίβασης ακινήτων όπως (φόρος κληρονομιάς, φόρος δωρεών, φόρος μεταβίβασης).

- Οι **φόροι δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης** αναφέρονται και σαν και ως έμμεσοι φόροι και διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς. Γενικός φόρος στην Ελλάδα είναι ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο φόρος δηλαδή που επιβαρύνονται οι αγοραστές αγαθών και υπηρεσιών επί του καθαρού ποσού. Η Ελλάδα με την είσοδο της στην Ε.Ε. εφάρμοσε υποχρεωτικά τον ΦΠΑ από τις 1^η Ιανουαρίου του 1987 σε αντικατάσταση του φόρου κύκλου εργασιών. Ο φόρος αυτός αντικατέστησε και τους ειδικούς φόρους (καπνού, ζάχαρης, βενζίνης, οινοπνεύματος). (Γεωργακοπούλου κ.α. 2007).

2. Φόροι με κριτήριο το φορολογικό συντελεστή

«Φορολογικός συντελεστής ονομάζεται ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μία μονάδα φορολογικής βάσης. Οι φόροι ανάλογα με το φορολογικό συντελεστή μπορούν να διακριθούν σε προοδευτικούς, αναλογικούς και αντίστροφα προοδευτικούς».

- *«Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται σύμφωνα με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος κληρονομιάς».*
- *«Αναλογικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής δε μεταβάλλεται σύμφωνα με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης, δηλαδή παραμένει σταθερός. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και το χαρτόσημο».*
- *«Αντίστροφα προοδευτικοί είναι οι φόροι όπου ο μέσος φορολογικός συντελεστής μειώνεται όσο αυξάνει η φορολογική βάση και αντίστροφα».*

3. Φόροι με κριτήριο το φορέα που τους επιβάλλει

«Οι φόροι κατατάσσονται και ανάλογα με τη φορολογική βάση και το φορολογικό συντελεστή, κατατάσσονται όμως και ανάλογα με το ποιος δημόσιος φορέας τους επιβάλλει. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό διακρίνονται σε φόρους:» (Φορτσάκης, & Σαββαΐδου, 2013).

1. Της Κυβέρνησης όπου αρμόδιο είναι το ΥΠΟΙΚ και τα έσοδα από τους φόρους χρησιμοποιούνται για την κάλυψη των κρατικών δαπανών.
2. Σε φόρους για τους ΟΤΑ (των οργανισμών της τοπικής αυτοδιοίκησης) Δήμοι και περιφέρειες αλλά και φόροι στα υπόλοιπα Ν.Π.Δ.Δ. που καλύπτουν τις ίδιες δαπάνες και προέρχονται από τα Δημοτικά Τέλη, την ύδρευση, τις υπαίθριες αγορές κ.λπ.
3. Των φορέων κοινωνικής ασφάλισης όπως τα ταμεία Δημοσίου, το ΙΚΑ ο ΟΑΕΕ και πολλά άλλα κλαδικά ταμεία, τα οποία με τις κρατήσεις που γίνονται στους εργαζόμενους καταβάλλονται οι συντάξεις κάθε μήνα και η υγειονομική περίθαλψη.

Ταξινόμηση σε φόρους προσωπικούς και αντικειμενικούς

Προσωπικοί καλούνται οι φόροι που υπολογίζονται με βάση τα οικονομικά στοιχεία του φορολογούμενου. Αυτά είναι το ύψος του εισοδήματος που αποκόμισε μια χρονική περίοδο (έτος), της περιουσίας που κατέχει (ακίνητα, οχήματα οικόπεδα, είδη μεγάλης αξίας) την οικογενειακή του κατάσταση (παντρεμένος, ανύπαντρος, με τέκνα, με ειδικές ανάγκες κ.α.) που μπορεί να μεταβάλλουν ανάλογα τη φοροδοτική του ικανότητα. Οι φόροι αυτοί κατάσσονται επίσης στους **άμεσους φόρους**. Οι άμεσοι φόροι³ δεν μπορούν να μετακυλιθούν, όπως οι έμμεσοι φόροι.

Οι **αντικειμενικοί ή απρόσωποι** είναι το είδος των φόρων που υπολογίζονται επί των οικονομικών συναλλαγών, άσχετα με την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, με βάση τα κριτήρια και τα ποσοστά που αντιστοιχούν στον κάθε

³ άμεσοι φόροι.

φόρο. Τέτοιος φόρος είναι Ο ΦΠΑ (Φόρος προστιθέμενης αξίας). Οι φόροι αυτοί κατάσσονται επίσης στους **έμμεσους φόρους**⁴. Στους έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και οι ειδικοί φόροι στην αλκοόλη, τα είδη καπνού και τις μορφές ενέργειας.

Επειδή οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται σαν ποσοστό σε κάθε συναλλαγή (πώληση – αγορά) συγκεκριμένων προϊόντων, η Ευρωπαϊκή Ένωση εξέδωσε νομοθετικές ρυθμίσεις προκειμένου τα κράτη μέλη να εισάγουν τις οδηγίες και τους νόμους στα δικά τους νομοθετικά συστήματα προκειμένου να εναρμονιστούν με την Ε.Ε. και να αντιμετωπίζεται οποιαδήποτε συναλλαγή με κοινούς κανόνες για την ορθότερη λειτουργία της Ευρωπαϊκής εσωτερικής αγοράς.

Τα έσοδα από αυτούς τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης προορίζονται αποκλειστικά για τη χώρα στην οποία καταβάλλονται. (Φινοκαλιώτης, 2014).

Τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμφώνησαν σε **κοινούς κοινοτικούς κανόνες** προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εφαρμόζονται από κοινού με παρόμοιο τρόπο και στα ίδια προϊόντα παντού στην Ένωση. Για παράδειγμα, εφαρμόζοντας τουλάχιστον έναν ελάχιστο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Αυτό συμβάλλει στην αποφυγή στρεβλώσεων του εμπορίου στην ενιαία αγορά, διασφαλίζει θεμιτό ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων και μειώνει το διοικητικό φόρτο για τις επιχειρήσεις.

Αυτές οι **κοινές διατάξεις** περιλαμβάνουν το πλαίσιο για το **σύστημα παρακολούθησης και ελέγχου των ειδικών φόρων κατανάλωσης (EMCS)**⁵, ένα σύστημα πληροφορικής για την καταγραφή της κυκλοφορίας αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης εντός της ΕΕ.

Το σύστημα κίνησης και ελέγχου των ειδικών φόρων κατανάλωσης (EMCS) καταγράφει, σε πραγματικό χρόνο, την κυκλοφορία οινοπνευματωδών, καπνού και ενεργειακών προϊόντων για τα οποία εξακολουθούν να καταβάλλονται ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

⁴ Έμμεσοι φόροι.

⁵ Excise Movement and Control System.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Στοιχεία φορολογίας

2.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με την έκθεση του Οργανισμού Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD, Η Ελλάδα καταλαμβάνει την πρώτη θέση στην αύξηση φόρων ανάμεσα σε 35 χώρες που έγινε η έρευνα. Η Χώρα καταλαμβάνει επίσης την πρώτη θέση και στις άλλες κατηγορίες φορολογίας όπως στους φόρους κατανάλωσης αλλά και στους φόρους περιουσίας. Η Ελλάδα ξεχωρίζει σε σχέση με άλλες χώρες την περίοδο από το 2007 έως και το 2017 όπου καταγράφηκε αύξηση της φορολογίας κατά 8,2% του Ακαθάριστου Εθνικού προϊόντος.⁶

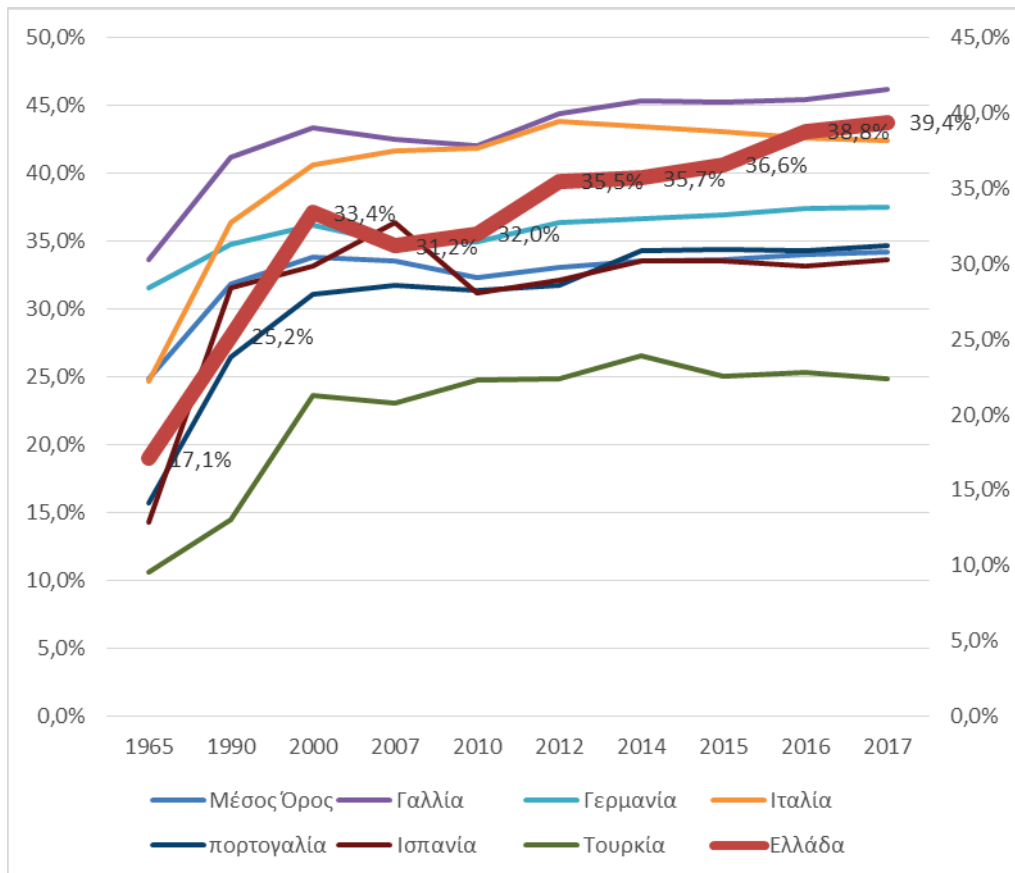
Πίνακας 1. Τα φορολογικά έσοδα της Ελλάδας και χωρών μελών του ΟΟΣΑ από το 1965 έως το 2017.

	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2014	2015	2016	2017
Μέσος Όρος	24,9%	31,9%	33,8%	33,6%	32,3%	33,1%	33,6%	33,7%	34,0%	34,2%
Ελλάδα	17,1%	25,2%	33,4%	31,2%	32,0%	35,5%	35,7%	36,6%	38,8%	39,4%
Γαλλία	33,7%	41,2%	43,4%	42,5%	42,1%	44,4%	45,4%	45,3%	45,5%	46,2%
Γερμανία	31,6%	34,8%	36,2%	34,9%	35,0%	36,4%	36,7%	37,0%	37,4%	37,5%
Ιταλία	24,7%	36,4%	40,6%	41,7%	41,9%	43,9%	43,5%	43,1%	42,6%	42,4%
Πορτογαλία	15,7%	26,5%	31,1%	31,8%	31,4%	31,8%	34,3%	34,4%	34,3%	34,7%
Ισπανία	14,3%	31,6%	33,2%	36,4%	31,2%	32,1%	33,6%	33,6%	33,2%	33,7%
Τουρκία	10,6%	14,5%	23,6%	23,1%	24,8%	24,9%	26,6%	25,1%	25,3%	24,9%

(πηγή ΟΟΣΑ – επεξεργασία συγγραφέα)

⁶ Α.Ε.Π.

Διάγραμμα 1. Τα φορολογικά έσοδα της Ελλάδας και επιλεγμένων χωρών του ΟΟΣΑ από το 1965 έως το 2017.



(πηγή: ΟΟΣΑ – καθημερινή – επεξεργασία συγγραφέα)

Οι θεωρίες και οι απόψεις που έχουν αναπτυχθεί πάνω στο θέμα της φορολόγησης είναι πολλές, δεν συμφωνούν μεταξύ τους και υποχρεωτικά λαμβάνουν πολλούς παράγοντες που δεν είναι ίδιοι σε όλα τα κράτη. Μια θεωρία που επικράτησε πολύ τα τελευταία χρόνια ειδικά στον Αγγλοσαξονικό δυτικό κόσμο είναι η θεωρία με την περίφημη καμπύλη Laffer που παρουσιάστηκε από τον Arthur Laffer, καθηγητή στο πανεπιστήμιο του Σικάγο, για να καταδείξει την ιδιαιτερότητα που υπάρχει μεταξύ των φορολογικών εσόδων που συλλέγονται από τις κυβερνήσεις και των φορολογικών συντελεστών που αυτές θεσπίζουν - επιβάλλουν. Η «καμπύλη» αποδεικνύει ότι, όταν οι φόροι αυξάνονται από τα χαμηλά ποσοστά, τα φορολογικά έσοδα που δημιουργούνται από την αύξηση αυτή, αυξάνονται επίσης, αλλά όχι αναλογικά. Επισημαίνεται επίσης ότι η αύξηση των συντελεστών πάνω από ένα ορισμένο ποσοστό έχει ως συνέπεια τελικά την μείωση των φορολογικών εσόδων.

Ο Laffer όρισε το σημείο 0, δηλαδή 0% φόρων που σημαίνει κανένα έσοδο για το κράτος και το σημείο 100 δηλαδή 100% φόρων που όπως είναι φυσικό δεν αποφέρει πάλι κανένα έσοδο, καθώς κανένας δεν θα δούλευε αν του έπαιρνε το κράτος όλα τα εισοδήματα του. Έτσι έχουμε μια καμπύλη που μετά από ένα σημείο αύξησης των φόρων αρχίζει να έχει μειωμένες αποδόσεις εσόδων, καθώς δημιουργείται «μαύρη εργασία» και παράνομες δραστηριότητες, απόκρυψη εισοδημάτων και στρέβλωση της όλης οικονομίας.⁷

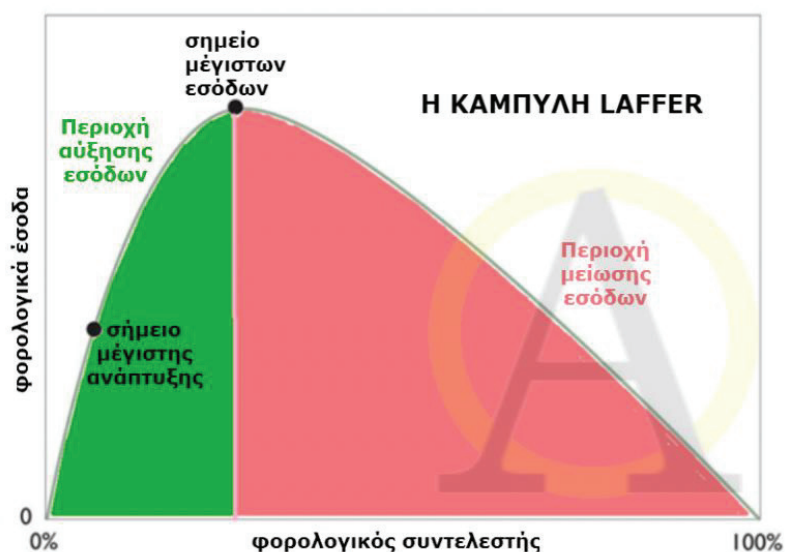
Σύμφωνα με την θεωρία πρέπει να υπάρχει ένα ιδανικό επίπεδο φορολόγησης, ώστε να μεγιστοποιούνται τα φορολογικά έσοδα ανά κλάδο της οικονομίας, κάτι που θα οδηγήσει σε ένα φορολογικό σύστημα σταθερό που δεν θα αυξάνεται πέραν των ιδανικών συντελεστών, καθώς ακόμα και μία μικρή αύξηση, αυτόματα θα μειώνει τα συνολικά φορολογικά έσοδα. Θεωρητικά η οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές θα ενισχύσουν την απασχόληση, την εργασία και την παραγωγή, αφού αποτελούν κίνητρο για την διεύρυνση αυτών των οικονομικών δραστηριοτήτων. Αντιθέτως η αύξηση των συντελεστών τιμωρεί εκείνους που συμμετέχουν στην οικονομική δραστηριότητα.

Η θεωρία του Laffer υποστηρίζει ότι όσο περισσότερα έσοδα από μια επιχείρηση «πηγαίνουν» σε φόρους, τόσο λιγότερα έσοδα διατίθενται για επανεπένδυση με αποτέλεσμα την μείωση της οικονομικής δραστηριότητας. Επίσης δημιουργούνται οι στρεβλώσεις στην αγορά όπωσ αναφέρθηκε πιο πάνω, καθώς μια επιχείρηση προκειμένου να αποφύγει την υπερβολική φορολόγηση είναι πιθανότερο να αναζητήσει προστασία των κεφαλαίων της με διάφορους τρόπους ή να μεταφέρει το σύνολο ή μέρος των δραστηριοτήτων της στο εξωτερικό, (το φαινόμενο Ελληνικών εταιρειών που μεταφέρουν την έδρα τους σε γειτονικά κράτη με πολύ μικρότερο φορολογικό συντελεστή αποτελεί ένα παράδειγμα).⁸

⁷ Η καμπύλη Laffer για την ελληνική οικονομία.

⁸ Η καμπύλη Laffer και η Ελληνική πραγματικότητα.

Σχεδιάγραμμα 1. Καμπύλη Laffer



Σε περιπτώσεις πολύ υψηλών φορολογιών, οι επενδυτές δεν ρισκάρουν τα δικά τους κεφάλαια εάν γνωρίζουν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των κερδών των επενδύσεων τους, θα κατευθύνονται στον κρατικό προϋπολογισμό, ενώ και οι εργαζόμενοι σε περίπτωση που διαπιστώσουν αύξηση των φόρων και των εισφορών τους, χάνουν το κίνητρο να εργαστούν περισσότερο και αποδοτικότερα, καθώς τα πιθανά οικονομικά οφέλη θα φορολογηθούν και δεν θα κερδίσουν οι ίδιοι τίποτε.

Έχει καταγραφεί επίσης ότι υπό ορισμένες συνθήκες, οι περικοπές των φορολογικών συντελεστών δεν συνεπάγονται αναλογικές ποσοστιαίες απώλειες εσόδων. Όσο οι φορολογικοί συντελεστές μειώνονται σε «λογικά» ή σε αντιληπτά επίπεδα τότε εμφανίζεται μεγαλύτερη φορολογητέα ύλη προς φορολόγηση και μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα για την πολιτεία. Και από ένα σημείο και κάτω, το βέλτιστο όριο, τα έσοδα θα αρχίσουν να αυξάνονται, παρά τις μειώσεις. Οι φορολογικές περικοπές οδηγούν σε περισσότερο διαθέσιμο εισόδημα, μεγαλύτερες καταναλωτικές και επενδυτικές δαπάνες, υψηλότερη ανάπτυξη, μεγαλύτερη ευημερία. Οι φορολογικές απώλειες από τους χαμηλούς συντελεστές θα καλυφτούν από την υψηλότερη αυτή ανάπτυξη και την κατανάλωση.⁹

⁹ Τα φορολογικά έσοδα σε σχέση με τους συντελεστές φορολόγησης στην καμπύλη Laffer.

2.2 Η φορολογία στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Το 2018, τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα ανήρθαν σε 48.852.594.303,91 €, αυξημένα κατά 2,71%% (σε απόλυτους αριθμούς σε 1,289 δισεκατομμύρια €) σε σχέση με το 2017, όπου τα έσοδα ανήλθαν σε 47.563.703.115,18 € και υψηλότερα κατά 1,89% σε σχέση με τον αναθεωρημένο ετήσιο στόχο του 2018 (47.948.018.318,60 €)

Αναλυτικά τα έσοδα από τους φόρους ανήλθαν :

Πίνακας 2. Σύνολο Άμεσων και έμμεσων φόρων στην Ελλάδα το 2018-2017

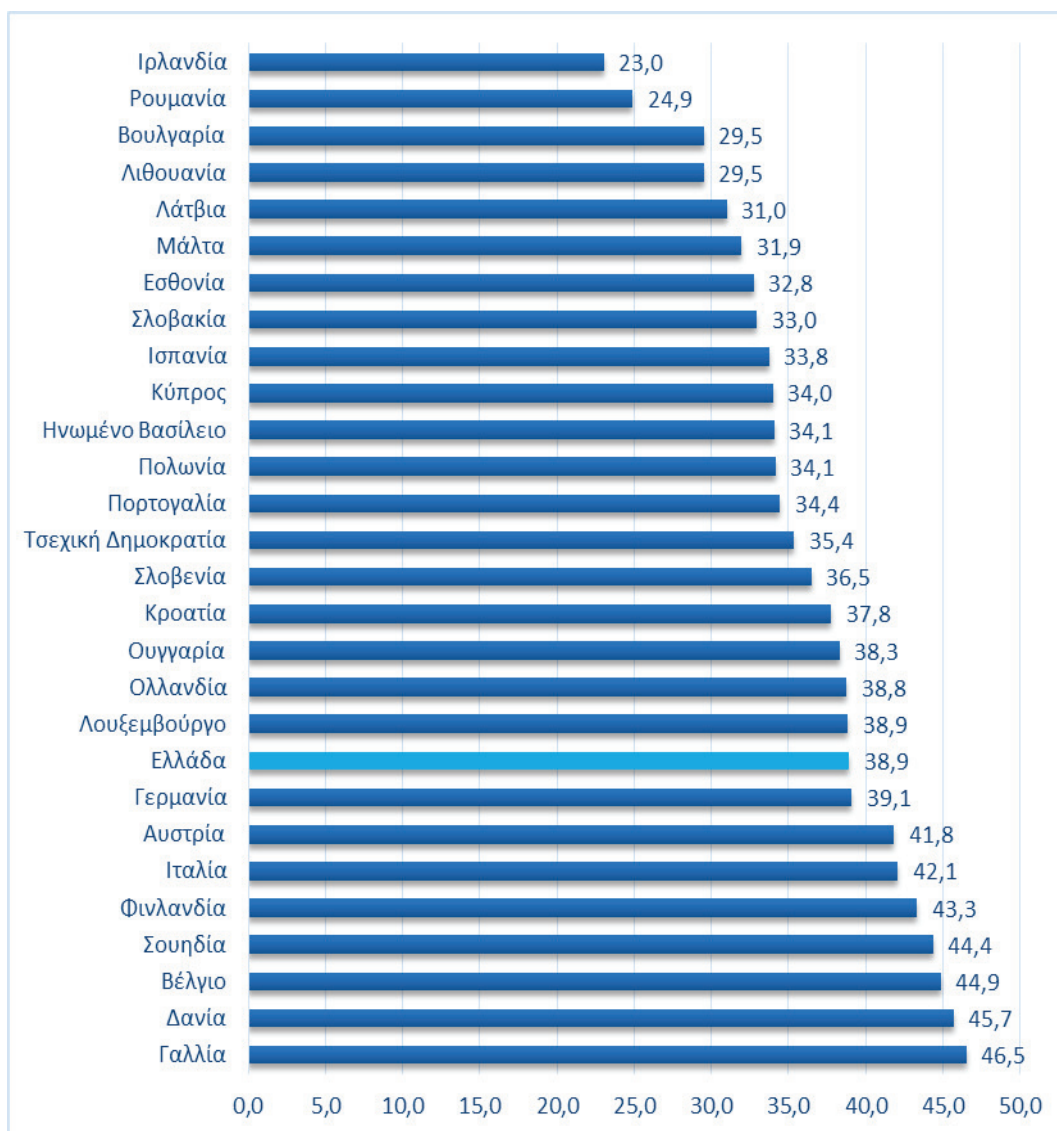
ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	2018	2017	Ποσοστιαία μεταβολή 2018 - 2017
Φόρος στο εισόδημα	13.564.089.000	12.974.680.000	4,54%
Φόροι στην Περιουσία	3.217.407.000	3.253.876.000	-1,12%
Άμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	4.840	5.770	-16,12%
Άμεσοι φόροι από παρελθόντα οικονομικά έτη	1.764.174.000	1.929.666.000	-8,58%
Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους άμεσους φόρους	415.917.000	403.465.000	3,09%
Λοιποί Άμεσοι φόροι	1.924.985.000	2.059.982.000	-6,55%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	20.886.576.840	20.621.674.770	1,28%
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ			
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)	16.220.067.000	15.790.445.000	2,72%
Λοιποί φόροι συναλλαγών	668.614.000	611.022.000	9,43%
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	2.071.497.000	1.894.785.000	9,33%
Φόροι κατανάλωσης που εισπράττονται από τα τελωνεία	7.409.988.000	7.309.234.000	1,38%
Έμμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	18.354.000	2.869.000	539,74%
Έμμεσοι φόροι από παρελθόντα οικονομικά έτη	1.138.946.000	965.223.000	18,00%
Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους έμμεσους φόρους	206.949.000	167.242.000	23,74%
Έσοδα που εισπράττονται για την Ε.Ε.	231.602.000	201.208.000	15,11%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	27.966.017.000	26.942.028.000	3,80%
Γενικό σύνολο φόρων	48.852.593.840	47.563.702.770	2,71%

(πηγή: Γενικό λογιστήριο του κράτους - ΑΑΔΕ, 2018 – επεξεργασία συγγραφέα).

Οι συνολικοί φόροι συμπεριλαμβανομένων και των κοινωνικών εισφορών ανέρχονται στο 38,9% του ΑΕΠ στην Ελλάδα κατατάσσοντας την στην 9 θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πίσω από τις μεγαλύτερες και πιο προηγμένες (βιομηχανικά και οικονομικά) αλλά και με μεγάλη κοινωνική στήριξη στους πολίτες.

Τα ποσοστά αυτά είναι οι μέσοι όροι. Σε επιμέρους τομείς φορολόγησης η Ελλάδα έχει το θλιβερό προνόμιο να βρίσκεται πολύ υψηλά ή στις κορυφαίες θέσεις των κρατών της Ε.Ε. ή ακόμη χειρότερη θέση σε σχέση με τα άλλα ανταγωνιστικά γειτονικά κράτη.

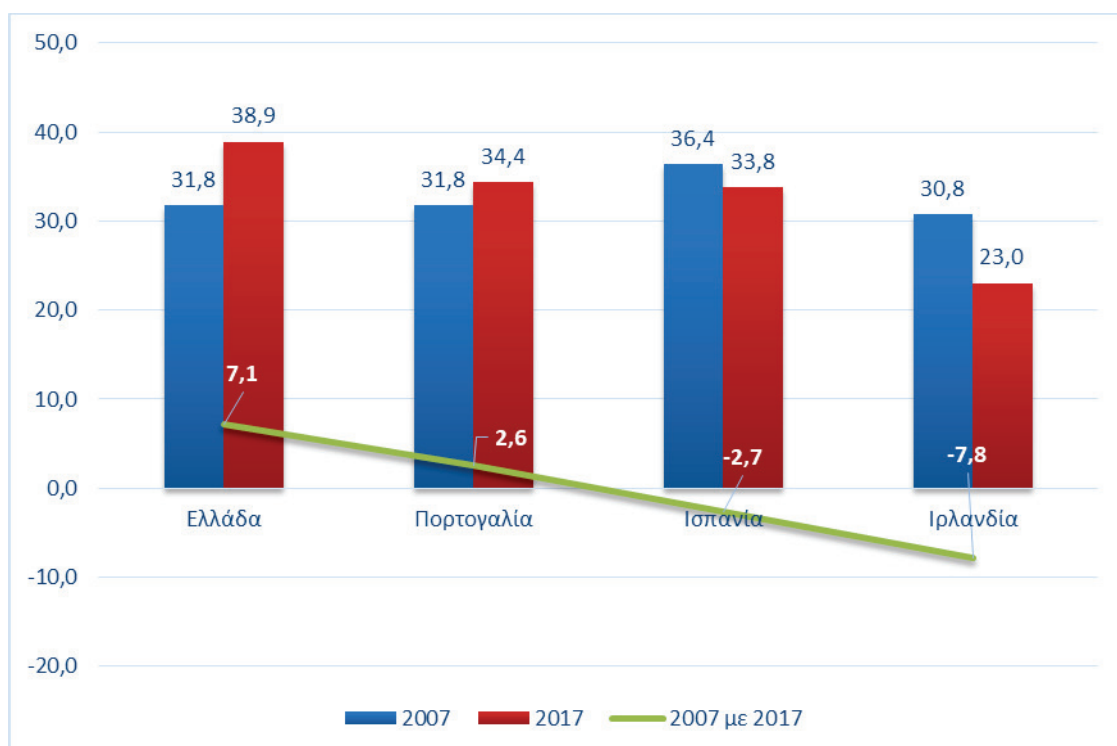
Διάγραμμα 2. Συνολικοί φόροι (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών) ως % του ΑΕΠ



(πηγή: Eurostat – επεξεργασία συγγραφέα).

Η διαφορά στην φορολογία είναι χαρακτηριστική στο διάγραμμα 3. Στην Ελλάδα η φορολογία αυξήθηκε από το 2007 στο 2017 κατά +7,1% την ώρα που στις 3 άλλες χώρες που αντιμετώπισαν κρίση χρέους στην Ευρωπαϊκή Ένωση η φορολογία είχε μικρή μόνο αύξηση στην Πορτογαλία με + 2,6% ενώ ήταν αρνητική στην Ισπανία με - 2,7% και το εντυπωσιακό -7,8% στην Ιρλανδία.

Διάγραμμα 3. Η αύξηση της συνολικής φορολογίας ως ποσοστό στο ΑΕΠ το 2007 – 2017 και η διαφορά μεταξύ των ετών αυτών.



(πηγή: Eurostat – επεξεργασία συγγραφέα).

Οι παραπάνω χώρες επέλεξαν την χαμηλή αύξηση ή και την μείωση της φορολογίας προκειμένου να αντιμετωπίσουν την κρίση χρέους και την υποχρεωτική λιτότητα που επιβλήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση με την επιβολή των μνημονίων.

Πίνακας 3. Συνολικοί φόροι (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών πραγματικών κοινωνικών εισφορών) ως % του ΑΕΠ στα έτη 2007 μέχρι και το έτος 2017, με την διαφορά ανάμεσα στις χρονιές 2007 και 2017 την κατάταξη της κάθε χώρας ανάλογα με το ύψος ποσοστού φορολογίας και τα συνολικά έσοδα από τους φόρους. (Τα έσοδα είναι σε εκατομμύρια ευρώ).

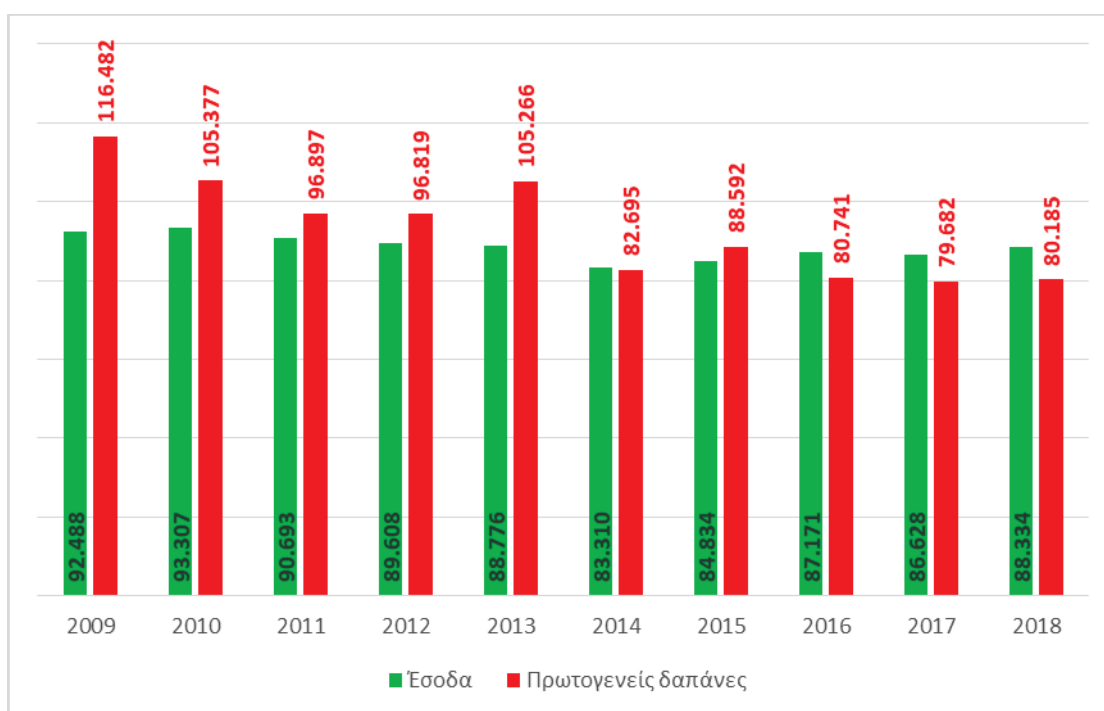
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Διαφορά 2007 με 2017	Κατάταξη 2017	Έσοδα 2017
EU-28	38,0	37,7	37,1	37,2	37,7	38,3	38,7	38,6	38,5	38,7	39,0	1,1		6.004.278
EA-19	38,8	38,4	38,0	37,9	38,5	39,5	40,0	40,1	40,0	40,0	40,2	1,4		4.510.130
Γαλλία	42,7	42,6	42,2	42,3	43,4	44,5	45,5	45,7	45,7	45,8	46,5	3,8	1	1.065.979
Δανία	46,4	44,8	45,0	45,0	45,0	45,8	46,3	48,9	46,4	45,9	45,7	-0,7	2	133.802
Βέλγιο	43,0	43,6	42,7	43,1	43,7	44,8	45,7	45,5	45,1	44,3	44,9	1,8	3	196.916
Σουηδία	44,9	44,0	44,0	43,2	42,5	42,5	42,9	42,5	43,1	44,2	44,4	-0,6	4	210.822
Φινλανδία	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,0	43,3	1,8	5	96.949
Ιταλία	41,4	41,2	41,7	41,5	41,5	43,5	43,5	43,1	43,0	42,3	42,1	0,7	6	725.845
Αυστρία	40,7	41,5	41,1	41,1	41,2	41,9	42,7	42,8	43,2	41,9	41,8	1,1	7	154.723
Γερμανία	37,4	37,7	38,0	36,7	37,2	37,8	38,2	38,1	38,4	38,8	39,1	1,7	8	1.281.490
Ελλάδα	31,8	31,8	30,8	32,0	33,6	35,8	35,7	36,0	36,6	38,7	38,9	7,1	9	70.141
Λουξεμβούργο	36,3	36,8	38,4	37,6	37,2	38,5	38,4	37,6	37,5	38,1	38,9	2,6	10	21.488
Ολλανδία	35,5	35,9	35,1	35,5	35,5	35,6	36,1	37,0	36,9	38,4	38,8	3,2	11	285.620
Ουγγαρία	39,4	39,4	38,9	37,2	36,6	38,3	37,9	38,1	38,8	39,3	38,3	-1,1	12	47.518
Κροατία	37,1	36,8	36,4	35,9	35,2	35,9	36,3	36,7	37,3	37,8	37,8	0,7	13	18.502
Σλοβενία	37,1	36,6	36,4	37,1	36,7	37,1	36,7	36,4	36,6	36,7	36,5	-0,6	14	15.692
Τσεχική Δημοκρατία	34,5	33,2	32,2	32,7	33,8	34,2	34,8	33,9	34,0	34,8	35,4	0,9	15	67.784
Πορτογαλία	31,8	31,7	29,9	30,4	32,3	31,8	34,1	34,2	34,4	34,1	34,4	2,6	16	67.007

Πολωνία	34,6	34,1	31,2	31,4	31,8	32,1	31,9	31,9	31,9	32,3	33,5	34,1	-0,5	17	159.511
Ηνωμένο Βασίλειο	33,7	34,5	32,2	33,5	34,0	33,2	33,0	32,6	32,6	33,0	33,5	34,1	0,3	18	794.256
Κύπρος	36,1	34,8	31,8	31,9	31,9	31,6	31,6	33,4	33,4	33,3	32,9	34,0	-2,1	19	6.649
Ισπανία	36,4	32,2	29,8	31,3	31,2	32,2	33,0	33,6	33,6	33,7	33,4	33,8	-2,7	20	393.702
Σλοβακία	29,1	29,0	28,8	28,0	28,5	28,2	30,1	31,0	31,0	32,0	32,2	33,0	3,8	21	27.960
Εσθονία	31,3	31,4	34,9	33,3	31,5	31,7	31,6	32,1	32,1	33,2	33,5	32,8	1,5	22	7.738
Μάλτα	32,8	32,1	32,4	31,9	32,2	32,4	32,6	32,4	32,4	30,7	31,2	31,9	-0,9	23	3.608
Λάτβια	28,3	28,0	27,6	28,5	28,4	29,1	29,3	29,7	29,7	30,1	31,1	31,0	2,7	24	8.381
Λιθουανία	30,0	30,6	30,2	28,3	27,2	27,0	27,0	27,5	27,5	28,9	29,7	29,5	-0,5	25	12.455
Βουλγαρία	31,6	30,7	27,2	26,0	25,3	26,7	28,3	28,4	28,4	29,1	29,0	29,5	-2,1	26	15.250
Ρουμανία	28,4	26,8	25,2	26,4	28,3	27,8	27,3	27,5	27,5	28,0	25,8	24,9	-3,5	27	46.704
Ιρλανδία	30,8	29,0	28,1	27,8	28,1	28,3	28,8	28,8	28,8	23,4	23,5	23,0	-7,8	28	67.787

(πηγή: Eurostat – επεξεργασία συγγραφέα)

Η φορολογία σε μια χώρα όπως αναφέρθηκε, αποσκοπεί στην κάλυψη των δαπανών της κεντρικής κυβέρνησης των δημοσίων δαπανών και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση όμως που τα έξοδα υπερβαίνουν τα έσοδα της κυβέρνησης, αναγκάζεται να προσφύγει σε δανεισμό (εσωτερικό ή εξωτερικό) δημιουργώντας δημόσιο χρέος, όπως αυτό που βιώνει η Ελλάδα. Από το 2009, με την έναρξη της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης η πορεία των κρατικών εσόδων και των κρατικών δαπανών είχε μεγάλη απόκλιση όπως απεικονίζεται στο διάγραμμα .

Διάγραμμα 4. Έσοδα και πρωτογενείς δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης
(2009-2018, σε εκατομμύρια ευρώ, τρέχουσες τιμές)

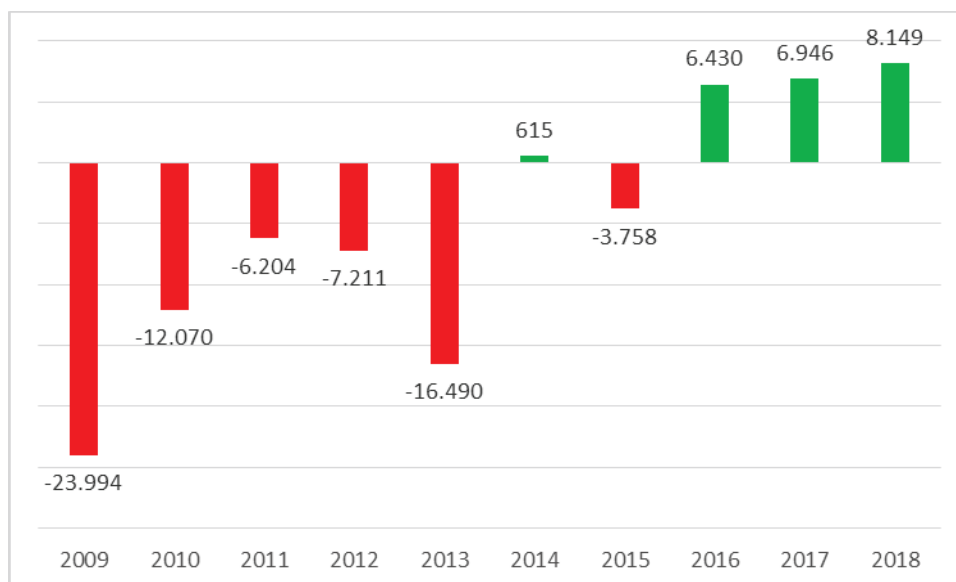


(πηγή: (Ινστιτούτο εργασίας Γ.Σ.Ε.Ε. – επεξεργασία συγγραφέα)

Τα έσοδα της Γενικής κυβέρνησης αν και μειωμένα, εμφανίζουν θετικό πρόσημο από το 2016 δημιουργώντας θετικό πρωτογενές ισοζύγιο. Αυτό σημαίνει ότι τα έσοδα από την φορολογία ήταν μεγαλύτερα από τις δαπάνες, χωρίς βέβαια να υπολογίζεται το εξωτερικό χρέος που έχει η χώρα. Τα φορολογικά έσοδα πρέπει να έχουν εν μέρει και αναπτυξιακή μορφή ώστε τα έργα υποδομής για παράδειγμα που πραγματοποιεί η κυβέρνηση να αποφέρουν αύξηση του εισοδήματος των πολιτών, αύξηση των θέσεων εργασίας, αύξηση της κατανάλωσης, στοιχεία που θα αυξήσουν αναλογικά και τα έσοδα της κυβέρνησης. Μια υψηλή φορολογία η οποία θα αποτρέπει είτε τους

πολίτες να καταναλώσουν, είτε τις επιχειρήσεις να επενδύσουν θα επιφέρει τελικά μείωση των εσόδων από την φορολογία.

Διάγραμμα 5. Πρωτογενές ισοζύγιο
(έτη 2009 έως 2018, σε εκατομμύρια ευρώ)



Το 2009 οι δαπάνες της κεντρικής κυβέρνησης ήταν μεγαλύτερες κατά 24 σχεδόν δισεκατομμύρια ευρώ, σε σχέση με τα έσοδα. Η διαφορά αυτή έπρεπε να καλυφθεί, από δανεισμό, ένα ποσό που θα προστίθετο στο ήδη αυξημένο δημόσιο χρέος της χώρας.

Μόνο το 2016 και έπειτα (εκτός από μια σχετικά ισοσκελισμένη χρονιά το 2014) η κεντρική κυβέρνηση μπόρεσε να έχει θετικό πρωτογενές πλεόνασμα, για να μπορέσει να αντιμετωπίσει έκτακτες ανάγκες ή να προχωρήσει σε κοινωνικές πολιτικές ή να μειώσει την φορολογία.

2.3 Φοροδιαφυγή

Τα προβλήματα που δημιουργούνται από την μεγάλη φορολογία είναι η φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή είναι το κύριο πρόβλημα που δημιουργείται σε ένα φορολογικό σύστημα. Το πρόβλημα είναι ακόμη πιο οξύ στην Ελλάδα, όπου από έρευνες και εκθέσεις διεθνών οργανισμών η φοροδιαφυγή είναι πολύ υψηλότερη από ότι σε άλλες χώρες. Το ακριβές ποσοστό φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί επακριβώς και τα διάφορα στοιχεία βασίζονται σε εκτιμήσεις που στηρίζονται σε ενδεικτικά δεδομένα ενώ πολλές φορές δεν υπάρχουν ασφαλή στοιχεία προκειμένου να υπολογιστεί το ακριβές μέγεθος της.¹⁰

- Η απώλεια των εσόδων από την φοροδιαφυγή ανέρχεται στο 1,9% έως 4,7% του ετήσιου ΑΕΠ.
- Επιπλέον ένα 3,5% του ΑΕΠ εκτιμάται ότι χάνεται λόγω συναλλαγών με απάτη στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) .
- Οι απώλειες εσόδων από τα αλκοολούχα προϊόντα, τα είδη καπνού και τις απάτες στην διακίνηση καυσίμων ανέρχονται στο 0,5% του ΑΕΠ.
- Από τις εταιρείες, τα διαφυγόντα έσοδα για τη Ελλάδα από τη φοροδιαφυγή και φόρο-αποφυγή των επιχειρήσεων υπολογίζονται στο 0,15% του ΑΕΠ.

Με τα εκτιμώμενα αυτά στοιχεία, Η φοροδιαφυγή στην χώρα λόγω φοροδιαφυγής εκτιμάται **περίπου στο 6% ως 9% του ΑΕΠ**, δηλαδή από 11 δισεκατομμύρια ευρώ έως 16 δισεκατομμύρια ευρώ το χρόνο. Αντίθετα άλλοι οργανισμοί, ή πανεπιστήμια καταδεικνύουν την φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, ότι ανέρχεται στο εντυπωσιακό 21,5% το 2017. Αυτό αναφέρεται σε άρθρο του διεθνούς αναγνωρισμένου Forbes¹¹ το οποίο αναφέρει ότι πολλές χώρες της Νότιας Ευρώπης παρουσιάζουν ιδιαίτερα αξιοσημείωτες μαύρες οικονομίες (παραοικονομία), αν και η κλίμακα της δραστηριότητας αυτής παραδέχεται ότι μπορεί να μετρηθεί μόνο έμμεσα. Επίσης περιλαμβάνεται γενικά η παραοικονομία που είναι μεγαλύτερη ως ποσοστό στο ΑΕΠ. Το περιοδικό στηρίζεται σε μια μελέτη που δημοσίευσε το Ινστιτούτο Εφαρμοσμένων Οικονομικών Ερευνών στο Πανεπιστήμιο του Tübingen στη Γερμανία (IAW)¹², η

¹⁰ Η Φοροδιαφυγή Στην Ελλάδα - Μια Έρευνα.

¹¹ The Countries with The Largest Shadow Economies.

¹² Institute for Applied Economic Research at the University of Tübingen in Germany (IAW).

ελληνική σκιώδη (μαύρη οικονομία ή παραοικονομία) εκτιμάται ότι ανέρχεται κατά μ. Ο. στο 21,5% του ΑΕΠ. Οι χώρες της νότιας Ευρώπης της Ιταλίας και της Ισπανίας έχουν, επίσης, μαύρες οικονομίες με ποσοστά 19,8% και 17,2% του ΑΕΠ αντίστοιχα. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, η αποδοχή μετρητών χωρίς δήλωση δεν φαίνεται να είναι τόσο συνηθισμένη. Η μελέτη της IAW τοποθετεί την οικονομική δραστηριότητα της παραοικονομίας στο 5,4% του ΑΕγχΠ των ΗΠΑ.

Διάγραμμα 6. Ποσοστιαίο μέγεθος ως ποσοστό επί του ΑΕΠ χωρών.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

3.1 Εισαγωγή

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ή ο ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στο ποσοστό επί της καθαρής αξίας στα αγαθά και την παροχή υπηρεσιών. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται για όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται για χρήση ή κατανάλωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση με διαφορετικά ποσοστά για κάθε κράτος. Έτσι, τα αγαθά που πωλούνται προς εξαγωγή ή οι υπηρεσίες που πωλούνται σε πελάτες στο εξωτερικό κανονικά δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Αντιστρόφως, οι εισαγωγές φορολογούνται για να διατηρήσουν το σύστημα δίκαιες για τους παραγωγούς της ΕΕ, ώστε να μπορούν να ανταγωνίζονται επί ίσοις όροις στην ευρωπαϊκή αγορά με προμηθευτές που βρίσκονται εκτός της Ένωσης.¹³

Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος που επιβάλλεται σε όλες τις καταναλωτικές συναλλαγές που αφορούν την παραγωγή, την διανομή και την πώληση προϊόντων και την παροχή υπηρεσιών. Ωστόσο, εάν ο ετήσιος κύκλος εργασιών της οικονομικής οντότητας είναι μικρότερος από ένα ορισμένο όριο (**το κατώτατο όριο**), το οποίο διαφέρει ανάλογα με το κράτος μέλος, δεν υποχρεούται να χρεώνει ΦΠΑ επί των πωλήσεών του.

Ο ΦΠΑ επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και δεν είναι ανταποδοτικός. Ένα απλό παράδειγμα είναι ότι μια επιχείρηση που μεταπωλεί ένα προϊόν πληρώνει την διαφορά του ΦΠΑ. Δηλαδή μια εταιρεία αγοράζει έναν φορητό υπολογιστή προς 400 ευρώ και πληρώνει 24% ΦΠΑ δηλαδή 96 ευρώ. Εάν πωλήσει τον υπολογιστή σε έναν καταναλωτή προς 500 ευρώ + 24% ΦΠΑ δηλαδή εισπράξει ΦΠΑ 120 ευρώ, θα καταβάλει μόνο την διαφορά από το κέρδος (δηλαδή 24 ευρώ που είναι η διαφορά του ΦΠΑ αγοράς και του ΦΠΑ πώλησης). Ο καταναλωτής όμως θα πληρώσει άμεσα όλο το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο είδος.

¹³ what is VAT?

3.1 Ιστορικά στοιχεία

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας εφαρμόστηκε στην Ευρωπαϊκή Ένωση το 1957 από την τότε Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, (ΕΟΚ). Τα κράτη μέλη της ΕΟΚ έπρεπε να εναρμονιστούν σε μια κοινή και ενιαία έμμεση και το 1957 η Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) δημιουργεί την επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης. Η Επιτροπή Νιούμαρκ πρότεινε την κατάργηση όλων των φόρων κύκλου εργασιών που εφαρμοζόταν στα κράτη μέλη και την αντικατάστασή τους μ' ένα μόνο φόρο, τον Φόρο Προστιθέμενης αξίας, φόρο που επέβαλλε στις εμπορικές συναλλαγές εκείνη την εποχή η Γαλλία.

Στις 11 Απριλίου 1967 εκδόθηκαν οι δύο πρώτες οδηγίες ΦΠΑ, με τις οποίες καθορίστηκε γενικός φόρος κύκλου εργασιών πολλαπλών βαθμίδων, αλλά όχι σωρευτικός, για την αντικατάσταση όλων των άλλων φόρων κύκλου εργασιών στα κράτη μέλη. Ωστόσο, οι δύο πρώτες οδηγίες για τον ΦΠΑ καθόρισαν μόνο τις γενικές δομές του συστήματος και άφησαν στα κράτη μέλη να καθορίσουν την κάλυψη του ΦΠΑ και τη διάρθρωση των επιτοκίων. Μόλις στις 17 Μαΐου 1977 εκδόθηκε η έκτη οδηγία ΦΠΑ, η οποία καθιέρωσε ενιαία κάλυψη ΦΠΑ.¹⁴

«Την 1η Ιανουαρίου 2007, η έκτη οδηγία αντικαταστάθηκε από την οδηγία για τον ΦΠΑ (Οδηγία αριθ. 2006/112 / ΕΚ)¹⁵. Συγκεντρώνει τις διάφορες διατάξεις σε μία νομοθετική πράξη, έτσι δίνει μια σαφέστερη εικόνα της ισχύουσας νομοθεσίας της ΕΕ για τον ΦΠΑ. Η οδηγία για τον ΦΠΑ εγγυάται ότι ο ΦΠΑ που συνεισφέρει κάθε κράτος μέλος στους ιδίους πόρους της Κοινότητας μπορεί να υπολογιστεί. Παρέχει, ωστόσο, στα κράτη μέλη πολλές εξαιρέσεις και παρεκκλίσεις από την κανονική κάλυψη του ΦΠΑ. Επιπλέον, δεν καθορίζει τους συντελεστές ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη, μόνο ένα ελάχιστο ποσοστό 15% που ορίζεται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2010. Αυτό σημαίνει ότι οι συντελεστές ΦΠΑ διαφέρουν σημαντικά. Επί του παρόντος, τα

¹⁴ The history of VAT in the European Union until 1993.

¹⁵ Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας).

κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή μεταξύ 15% και 25%. Μπορούν επίσης να εφαρμόσουν 1 ή 2 μειωμένους συντελεστές τουλάχιστον 5%. Υπάρχουν ορισμένες προσωρινές παρεκκλίσεις, π.χ. μηδενικά ποσοστά στο Ηνωμένο Βασίλειο και στην Ιρλανδία».

Η υλοποίηση της ενιαίας αγοράς το 1993 είχε ως αποτέλεσμα την κατάργηση των ελέγχων στα φορολογικά σύνορα. Για να επιτευχθεί αυτό, η Επιτροπή πρότεινε τη μετάβαση από το σύστημα «προορισμού» πριν από το 1993, όπου ο ΦΠΑ εισπράττεται στην πραγματικότητα με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε περίπτωση εγκατάστασης του αγοραστή, σε σύστημα «καταγωγής», ισχύουν όταν ο προμηθευτής είναι εγκατεστημένος. Αυτό θα είχε καταργήσει αποτελεσματικά τα φορολογικά σύνορα εντός της ΕΕ. Ωστόσο, αυτό δεν ήταν αποδεκτό από τα κράτη μέλη, καθώς οι συντελεστές ΦΠΑ ήταν πολύ διαφορετικοί και δεν υπήρχε επαρκής μηχανισμός για την αναδιανομή των εισπράξεων ΦΠΑ ώστε να αντικατοπτρίζει την πραγματική κατανάλωση.

Ως εκ τούτου, μέχρις ότου οι συνθήκες ήταν σωστές, η Κοινότητα ενέκρινε το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ το οποίο διατηρεί διαφορετικά φορολογικά συστήματα αλλά χωρίς ελέγχους στα σύνορα, επιδιώκοντας να υπάρχει ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ, στο οποίο ο ΦΠΑ εισπράττεται από τον πωλητή αγαθών ένα σύστημα ΦΠΑ που βασίζεται στην καταγωγή και σε ιδιώτες μπορούν να αγοράζουν και να εισπράττουν φόρο οπουδήποτε επιθυμούν στην Ένωση και να μεταφέρουν τα αγαθά στην έδρα τους χωρίς να χρειάζεται να καταβάλουν εκ νέου τον ΦΠΑ. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες εξαιρέσεις σε αυτόν τον γενικό κανόνα (π.χ. αγορά νέων μέσων μεταφοράς και πώλησης εξ αποστάσεως). Για τις συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στον φόρο εξακολουθεί να αποτελεί σύστημα ΦΠΑ που βασίζεται στον προορισμό¹⁶.

¹⁶ <http://thevatman.eu/the-eu/vat-history-in-the-eu/> the history of VAT in the European Union until 1993, (πρόσβαση 12.8.2019).

3.3 Επιβολή του Φόρου προστιθέμενης αξίας

«Σύμφωνα με τον Νόμο 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248)¹⁷, Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Ο Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) διαδραματίζει βασικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη αλλά και στην είσπραξη φόρων για ένα Κράτος. Οι δυνατότητες, σημαντικών φορολογικών εσόδων και ελάχιστων οικονομικών στρεβλώσεων καθιστούν τον ΦΠΑ μία από τις πιο αποτελεσματικές μορφές φορολογίας.

Περισσότεροι από 140 χώρες σε όλο τον κόσμο - συμπεριλαμβανομένων όλων των ευρωπαϊκών χωρών επιβάλλουν φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις αγορές για κατανάλωση. Όπως δείχνει ο σημερινός φορολογικός χάρτης, μολονότι εναρμονίζεται σε κάποιο βαθμό από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), οι συντελεστές ΦΠΑ της Ευρώπης ποικίλλουν μεταξύ των χωρών.

Είναι επίσης ένας φόρος που διαμορφώνει την φορολογική πολιτική ενός κράτους, και επιβαρύνει τον καταναλωτή χωρίς διάκριση, δηλαδή χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν τα εισοδήματα του και την εν γένει οικονομική κατάσταση του σε αντίθεση με τον φόρο εισοδήματος που ο πολίτης καταβάλει φόρους ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος, το οποίο αν είναι μηδενικό ή μικρό απαλλάσσεται τελείως. Αντίθετα ο ΦΠΑ καταβάλλεται αναγκαστικά και από έναν πολίτη που έχει και μηδενικά εισοδήματα, καθώς είναι ενσωματωμένος στην τιμή του αγαθού, στην λιανική πώληση.

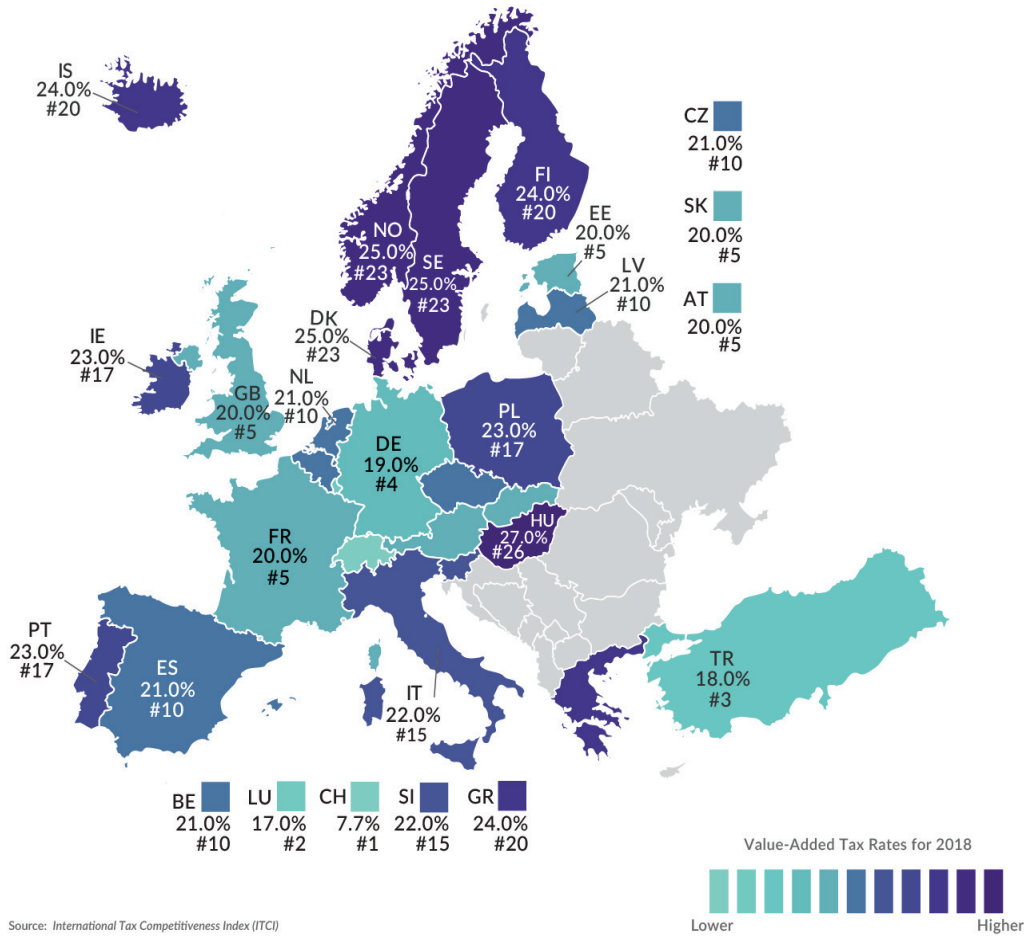
Ο ΦΠΑ στην Ευρώπη διαφέρει όπως αναφέρθηκε από χώρα σε χώρα, κάνοντας δύσκολο τον υπολογισμό της πραγματικής επιβάρυνσης στην αγορά.

¹⁷ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000).

Σχεδιάγραμμα 2. Ο χάρτης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Ευρώπης

VAT Rates in Europe

Value-Added Tax Rates for 2018



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

(πηγή: <https://taxfoundation.org/vat-rates-europe-2019/>)

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ή ο ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁸ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης. Τα αγαθά που πωλούνται προς εξαγωγή ή οι υπηρεσίες που πωλούνται σε πελάτες στο εξωτερικό κανονικά δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Αντιστρόφως, οι εισαγωγές φορολογούνται για να διατηρήσουν το σύστημα δίκαιες για τους παραγωγούς της ΕΕ, ώστε να μπορούν να ανταγωνίζονται επί ίσους όρους στην ευρωπαϊκή αγορά με προμηθευτές που βρίσκονται εκτός της Ένωσης.

¹⁸ Taxation and Customs Union.

Οι χώρες της ΕΕ εφαρμόζουν τους κοινούς κανόνες που ορίζονται στην οδηγία ΦΠΑ στην εθνική τους νομοθεσία. Επομένως, η πρακτική εφαρμογή και οι διοικητικές πρακτικές κάθε χώρας της ΕΕ ποικίλλουν.

Οι νομοθετικές διατάξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζουν ότι τα κράτη μέλη της ΕΕ υποχρεούνται να επιβάλλουν έναν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ύψους τουλάχιστον 15% και μειωμένο συντελεστή τουλάχιστον 5%. Η Ελβετία, ως χώρα εκτός ΕΕ, εισπράττει το χαμηλότερο ποσοστό ΦΠΑ μόνο 7,7%, ακολουθούμενη από το Λουξεμβούργο (17%), την Τουρκία (18%) και τη Γερμανία (19%). Οι χώρες με τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ είναι η Ουγγαρία (27%), η Σουηδία, η Νορβηγία και η Δανία (25%). Ο μέσος συντελεστής ΦΠΑ των ευρωπαϊκών χωρών που καλύπτονται είναι 21,3%.

Οι περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες καθορίζουν κατώτατα όρια για τον ΦΠΑ τους. Αυτό σημαίνει ότι τα έσοδα μιας επιχείρησης από φορολογητέα αγαθά και υπηρεσίες πρέπει να υπερβαίνουν μια ορισμένη αξία πριν από την υποχρέωση καταχώρησης και καταβολής ΦΠΑ στα προϊόντα της. Αυτό το όριο εγγραφής επιτρέπει στις μικρές επιχειρήσεις να εξοικονομούν χρόνο και έξοδα σύμφωνα με τις απαιτήσεις. Ωστόσο, διακρίνει επίσης τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, δημιουργώντας οικονομικές στρεβλώσεις.

Στην Ισπανία και την Τουρκία, όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τα έσοδά τους, υποχρεούνται να εγγραφούν και να πληρώσουν ΦΠΑ. Οι επιχειρήσεις της Γαλλίας και της Ελβετίας δεν καταχωρούν τον ΦΠΑ μόνο εάν τα έσοδά τους παραμείνουν κάτω από σημαντικά υψηλότερα κατώτατα όρια ύψους € 82.200 και € 86.580 αντίστοιχα.

Οι διαφορές αυτές έχουν επιπτώσεις στις πωλήσεις και στην αγορά προϊόντων στα κράτη μέλη.

Πίνακας 4. Το ύψους του κανονικού ΦΠΑ στις χώρες της Ευρώπης και το όριο καταχώρησης για καταβολή ΦΠΑ.

Χώρα	Τυπικό ΦΠΑ	Όριο καταχώρισης
Αυστρία	20,0%	€ 30.000
Βέλγιο	21,0%	€ 25.000
Τσεχία	21,0%	€ 38.991
Δανία	25,0%	€ 6,709
Εσθονία	20,0%	€ 40.000
Φινλανδία	24,0%	€ 10.000
Γαλλία	20,0%	€ 82.200
Γερμανία	19,0%	€ 17.500
Ελλάδα	24,0%	€ 10.000
Ουγγαρία	27,0%	€ 25.087
Ισλανδία	24,0%	€ 7.819
Ιρλανδία	23,0%	€ 75.000
Ιταλία	22,0%	€ 30.000
Λάτβια	21,0%	€ 40.000
Λουξεμβούργο	17,0%	€ 30.000
Ολλανδία	21,0%	€ 1.345
Νορβηγία	25,0%	€ 5,210
Πολωνία	23,0%	€ 46.932
Πορτογαλία	23,0%	€ 10.000
Σλοβακία	20,0%	€ 49.790
Σλοβενία	22,0%	€ 50.000
Ισπανία	21,0%	€ 0
Σουηδία	25,0%	€ 2.924
Ελβετία	7,7%	€ 86.580
Τουρκία	18,0%	€ 0
Ηνωμένο Βασίλειο	20,0%	€ 96.077

(πηγή: ΟΟΣΑ (<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VATTables> - επεξεργασία συγγραφέα)

Τα κατώτατα όρια καταχώρισης που προσδιορίζονται στον παρόντα πίνακα είναι γενικές παραχωρήσεις που απαλλάσσουν τους εγχώριους προμηθευτές από την απαίτηση εγγραφής ή / και είσπραξης ΦΠΑ μέχρις ότου υπερβούν το όριο εισοδήματος. Η απαλλαγή από τη συλλογή ή και την εγγραφή μπορεί να είναι διαθέσιμη σε συγκεκριμένους κλάδους ή τύπους εμπορών (για παράδειγμα προμηθευτές μη εγκατεστημένων) βάσει λεπτομερέστερων κανόνων ή μια

συγκεκριμένη βιομηχανία ή τύπος εμπόρου μπορεί να υπόκειται σε αυστηρότερες απαιτήσεις εγγραφής και συλλογής. Τα κατώτατα όρια χωρών εκτός του ευρώ μετατράπηκαν σε ευρώ για συγκρισιμότητα με τη χρήση των συναλλαγματικών ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ) 2018.

Στην Ελλάδα ο φόρος προστιθέμενης αξίας εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το 1987 με 3 διαφορετικά ποσοστά στα διάφορα αγαθά και τις υπηρεσίες. Ο φόρος εφαρμόστηκε με 3 χρόνια καθυστέρηση καθώς η Ελλάδα είχε πάρει παράταση από την Ευρωπαϊκή κοινότητα (ΕΟΚ), προκειμένου να αντιμετωπίσει τις τεχνικές και διορθωτικές αλλαγές που απαιτούνταν για την εφαρμογή του.

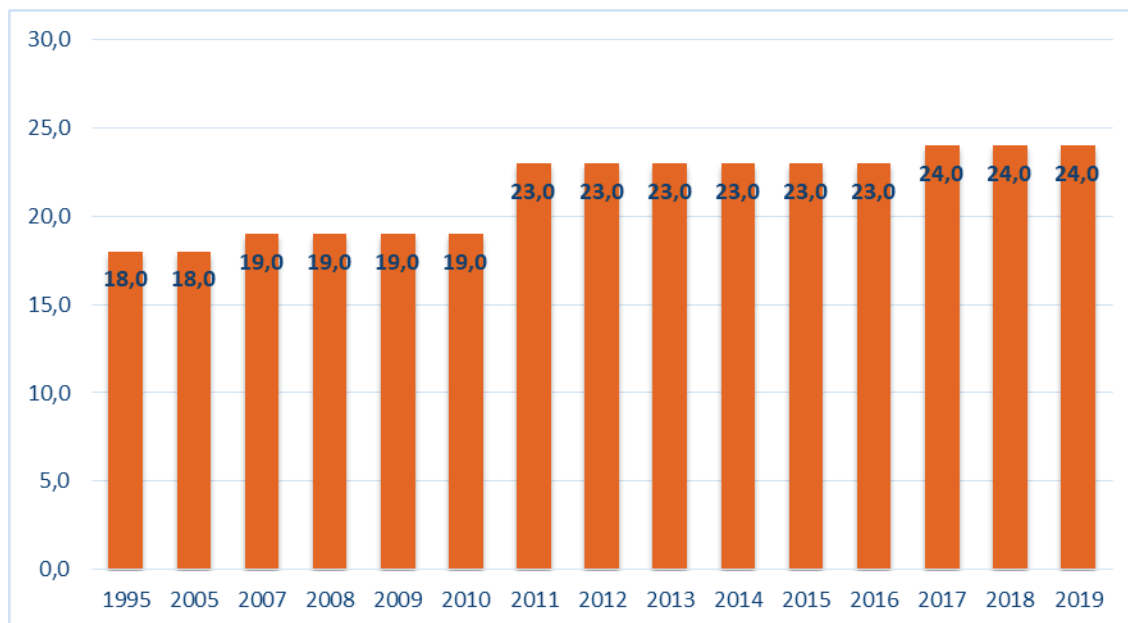
Με την εφαρμογή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, υπήρχαν 3 συντελεστές, με 6% για **είδη βασικών αγαθών διαβίωσης**, 18% για παροχή υπηρεσιών και 36% για **είδη πολυτελείας**.

Πίνακας 5. Η πορεία των συντελεστών του ΦΠΑ από την ημερομηνία εισαγωγής του μέχρι σήμερα στην Ελλάδα.

Ημερομηνία		ΠΟΛΥ ΧΑΜΗΛΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΕΣΤΙΑΣΗ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ	ΥΨΗΛΟΣ
Από	έως	Βιβλία, Εφημερίδες, Περιοδικά	Αναψυκτικά, Κατανάλωση Εντός-Εκτός	Τρόφιμα	Εστίαση	Υπηρεσίες	Πετρελαιοειδή, οινοπνευματώδη ποτά, καπνοβιομηχανικά προϊόντα κτλ.
1/1/1987	7/8/1992	3	6	6	6	18	36
8/8/1992	31/5/2005	4	8	8	8	18	18
1/4/2005	14/3/2010	4,5	9	9	9	19	19
15/3/2010	30/6/2010	5	10	10	10	21	21
1/7/2010	31/12/2010	5,5	11	11	11	23	23
1/1/2011	31/8/2011	6,5	13	13	13	23	23
1/9/2011	31/7/2013	6	23	13	23	23	23
1/8/2013	31/5/2016	6,5	13-23	13	13	23	23
1/6/2016	19/5/2019	6	24	13	24	24	24
20/5/2019		6	24	13	13	24	24

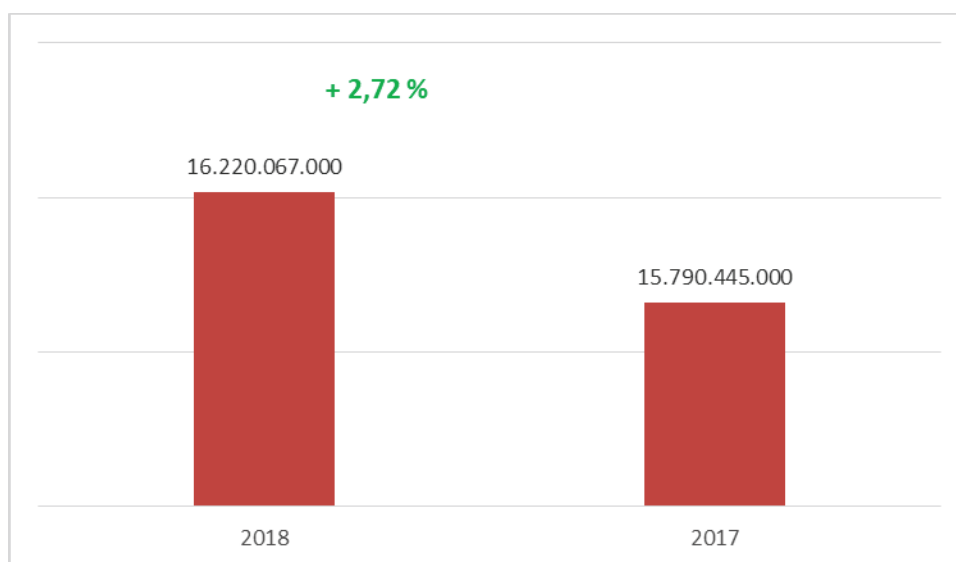
(πηγή ΕΛΣΤΑΤ – επεξεργασία συγγραφέα).

Διάγραμμα 7. Η διαμόρφωση του ύψους ως ποσοστό του κυρίως ΦΠΑ από το 1997 έως και το 2019 στην Ελλάδα.



(πηγή: ΟΟΣΑ - <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/> - επεξεργασία συγγραφέα).

Διάγραμμα 8. Τα έσοδα από το ΦΠΑ το 2018 και το 2017 στην Ελλάδα.



(πηγή: Γενικό λογιστήριο του κράτους - ΑΑΔΕ, 2018 – επεξεργασία συγγραφέα).

Τα έσοδα από τον Φ.Π.Α. στην Ελλάδα καλύπτουν το 58,00% των συνολικών εσόδων από έμμεσους φόρους και ήταν αυξημένα κατά 2,72% το 2018 σε σχέση με

τα έσοδα από το ΦΠΑ το 2017. Σε ποσά τα έσοδα ανήρθαν στα 16,22 δισεκατομμύρια ευρώ.

3.4 Αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:¹⁹

- *η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,*
- *η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,*
- *η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,*
- *η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11».*

«2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

¹⁹ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000).

- ως «εσωτερικό της χώρας» η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,
- ως «έδαφος της Κοινότητας» και ως «τρίτο έδαφος», όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα ΙΙ του παρόντος».

3.5 Υποκείμενο του φόρου Προστιθέμενης Αξίας

«1. Στο φόρο υπόκειται:

- κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
- κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.
- Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.
- η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και

παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Συντελεστές του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

4.1 Συντελεστές ΦΠΑ

4.1.1 Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ

Σύμφωνα με τις κοινές αποφάσεις και οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κάθε μέλος διατηρεί έναν βασικό συντελεστή ο οποίος ισχύει για τις περισσότερες συναλλαγές. Ο συντελεστής²⁰ αυτός δεν πρέπει να είναι μικρότερος από 15% επί της καθαρής αξίας.

Στην Ελλάδα από τις 1/6/2016 ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ αυξήθηκε κατά μια ποσοστιαία μονάδα και ανήρθε στο 24% από το 23% που ήταν από τις 31/12/2010. Στον κανονικό ΦΠΑ 24% υπάγονται όλες οι υπηρεσίες εκτός από αυτές που έχουν υπαχθεί στον μειωμένο συντελεστή, και τα αγαθά που αγοράζει ο πολίτης.

4.1.2 Χαμηλός συντελεστής ΦΠΑ

Ο χαμηλός συντελεστής που ίσχυε για τα εκδοτικά προϊόντα (βιβλία, εφημερίδες και τα περιοδικά παραμένει στο 6%. Σημειώνεται ότι το ποσοστό αυτό διπλασιάστηκε από το 1987 που εφαρμόστηκε ο ΦΠΑ στην Ελλάδα και που ήταν στο 3%. Το 1992 αυξήθηκε κατά μια μονάδα στο 4% ενώ το 2010 αυξήθηκε στο 5% για να καταλήξει στο 6% εκτός από τις χρονιές 2011 και 2016 που είχε αυξηθεί στο μεγαλύτερο ποσοστό στο 6,5%.

4.1.3 Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ

Ο μειωμένος συντελεστής ίσχυε για την κατανάλωση, τα αναψυκτικά και τα τρόφιμα μέχρι το 2011, οπότε τα αναψυκτικά και η κατανάλωση πήγαν στο κανονικό συντελεστή 23% που ίσχυε ενώ τα τρόφιμα παρέμειναν στο 13%.

²⁰ Κανόνες και συντελεστές ΦΠΑ.

Στις 20.5.2019 με απόφαση της ελεγκτικής φορολογικής αρχής (ΑΑΔΕ) δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες, σύμφωνα με τον νέο **νόμο 4611/2019**²¹.

4.1.4 Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ νησιών

Τον Ιούνιο του 2019 με την απόφαση Α.1229/2019 δόθηκε χρονική παράταση της μείωσης συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά του Αιγαίου Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.²²

Η απόφαση αυτή υιοθετήθηκε για τους λόγους:

- Την αντιμετώπιση των συνεπειών από τις αυξημένες ροές προσφύγων στα ανωτέρω νησιά.
- Λόγω του μεγάλου μέσου όρου φιλοξενούμενων προσφύγων στα Κέντρα Υποδοχής και Ταυτοποίησης των προαναφερόμενων νησιών κατά το χρονικό διάστημα 1.6.2018 έως 31.5.2019, μέσος όρος που ήταν πολύ μεγαλύτερος από την δυναμικότητα φιλοξενίας ανά νησί, σύμφωνα με την πράξη σύστασης κάθε Κέντρου.
- Η κατάσταση αυτή προκάλεσε απώλεια εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Η παράταση αυτή είναι η δεύτερη μετά από εκείνη της 1.1.2019²³ για την συνέχιση της μείωσης του ΦΠΑ στα ανωτέρω νησιά.

²¹ Νόμος 4611/2019 Ρύθμιση οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τη Φορολογική Διοίκηση και τους Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού, Συνταξιοδοτικές Ρυθμίσεις Δημοσίου και λοιπές ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές διατάξεις, ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων και άλλες διατάξεις.

²² Α.1229/2019 Παράταση μείωσης συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

4.1.5 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα του φόρου προστιθέμενης αξίας σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση είναι η απώλεια εσόδων από το ΦΠΑ λόγω διασυνοριακών συναλλαγών. Η Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην έκθεση²⁴ της προς το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο αιτιολογεί την απόφαση της :

Το σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ισχύει από το 1993 σχεδιάστηκε ως προσωρινή ρύθμιση. Προοριζόταν ότι «η φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών» θα αντικατασταθεί από ένα οριστικό καθεστώς βασιζόμενο στην αρχή της φορολόγησης αγαθών και υπηρεσιών στη χώρα καταγωγής. Προβλέπεται ότι το Συμβούλιο εκδίδει οδηγίες για την ολοκλήρωση του «κοινού συστήματος ΦΠΑ» και, ειδικότερα, τη σταδιακή περικοπή ή την ανάκληση εξαιρέσεων σε αυτό.

Ο ΦΠΑ, ο οποίος ανήρθε στο 1 τρισεκατομμύριο ευρώ το 2014, αποτελεί σημαντική και αυξανόμενη πηγή εσόδων για ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση. Υπολογίζεται ότι αντιπροσωπεύει το 7% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος της Ε.Ε. Από την στιγμή που εφαρμόστηκε το σύστημα ΦΠΑ, παρατηρήθηκαν απάτες στην αγορά και στις συναλλαγές. Παρά τις πολυάριθμες αλλαγές και τους ελέγχους, το πρόβλημα αυτό παραμένει με μεγάλες απώλειες εσόδων από τον φόρο. Εκτιμάται ότι η απάτη είναι υπεύθυνη για ένα συνολικό «**χάσμα ΦΠΑ**» - **VAT gap**, περίπου 170 δισεκατομμυρίων ευρώ ετησίως, από τα οποία τουλάχιστον 50 δισεκατομμύρια ευρώ χάνονται λόγω της διασυνοριακής απάτης.

Αναγνωρίζει ότι υπάρχουν πολλά προβλήματα κατ' αρχήν με την αδυναμία και απροθυμία τω κρατών μελών να εγκαταλείψουν τα αρχικά παλαιά τους συστήματα και υποβαθμίζουν τις υποχρεώσεις τους και τους ελέγχους κατά της απάτης, έχοντας μέχρι στιγμής καθυστερήσει ή παρεμποδίσει ενδελεχείς μεταρρυθμιστικές ενέργειες. Επιτροπή στην έκθεση της αναφέρει ότι απαιτείται να ξεπεραστούν τα βαθιά

²³ Εως 30.6.2019 ο μειωμένος συντελεστής στα 5 νησιά με «ρήτρα» παράτασης.

²⁴ On towards a definitive VAT system and fighting VAT fraud (2016/2033(INI)).

ρίζωμένα εμπόδια που παρεμπόδισαν την πρόοδο στο παρελθόν και να εγκριθούν τελικά οι αλλαγές για την αντιμετώπιση της απάτης, την άρση των διοικητικών εμποδίων και τη μείωση του ρυθμιστικού κόστους απλούστευση της ζωής των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Οι πολύπλοκες και σύνθετες διαδικασίες καθιστούν δύσκολη την εφαρμογή του από τα μέλη της Ε.Ε.

Θεωρείται ότι οι επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης αντιμετωπίζουν ανταγωνιστικό πρόβλημα με τους προμηθευτές τρίτων χωρών οι οποίοι μπορούν να προμηθεύουν προϊόντα χωρίς ΦΠΑ στους καταναλωτές στην ΕΕ υπό την απαλλαγή για εισαγωγές μικρών αποστολών. Ως εκ τούτου, ανέλαβε η επιτροπή να υποβάλει πρόταση για τον εκσυγχρονισμό του ΦΠΑ για το διασυνοριακό ηλεκτρονικό εμπόριο. Αυτό θα επικεντρωθεί στην καθιέρωση ενός μηχανισμού ενιαίας εξυπηρέτησης για τις ηλεκτρονικές πωλήσεις υλικών αγαθών στους τελικούς καταναλωτές, ένα κοινό μέτρο για τη διευκόλυνση των μικρών επιχειρήσεων εκκίνησης του ηλεκτρονικού εμπορίου και την κατάργηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εισαγωγές μικρών αποστολών από επιχειρήσεις εκτός ΕΕ.

*«Η ευρωπαϊκή Ένωση έθεσε στην διάθεση των επιχειρήσεων την ηλεκτρονική πλατφόρμα **VIES (σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ)** για την εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων και των πολιτών. Το VIES (σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ)²⁵ είναι μια μηχανή αναζήτησης (όχι βάση δεδομένων) που ανήκει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Τα δεδομένα ανακτώνται από τις εθνικές βάσεις δεδομένων ΦΠΑ όταν γίνεται αναζήτηση μέσω του εργαλείου VIES. Το αποτέλεσμα της αναζήτησης μπορεί να εμφανίζεται στο εργαλείο VIES με τη μορφή δύο απαντήσεων: υπάρχουν στοιχεία για τον ΦΠΑ της ΕΕ (έγκυρη) ή δεν υπάρχουν (μη έγκυρη)».*

²⁵ Έλεγχος αριθμού ΦΠΑ (VIES).

Εικόνα 1. Η αρχική οθόνη²⁶ εισαγωγής τους συστήματος VIES (σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ)

«Αν ο πελάτης που ενδιαφέρεται ο χρήστης ισχυρίζεται ότι είναι εγγεγραμμένος στα μητρώα ΦΠΑ, αλλά η επαλήθευση μέσω του διαδικτυακού συστήματος VIES δεν το επιβεβαιώνει, μπορεί να ζητήσει να γίνει επαλήθευση από την εφορία της χώρας του. Μπορεί επίσης να κληθεί ο πελάτης να κάνει επιπλέον εγγραφή για διασυνοριακές συναλλαγές στην ΕΕ. Η διαδικασία αυτή ποικίλλει μεταξύ των χωρών της ΕΕ».

«Για λόγους προστασίας δεδομένων, οι εθνικές αρχές δεν κοινοποιούν το όνομα και τη διεύθυνση που αντιστοιχούν σε αριθμό ΦΠΑ. Επιβεβαιώνουν μόνο κατά πόσον υπάρχει όνομα και διεύθυνση που να αντιστοιχεί στον συγκεκριμένο αριθμό ΦΠΑ».

²⁶ Σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας (VIES) Επαλήθευση αριθ. ΦΠΑ.

Παροχή υπηρεσιών στο εξωτερικό

Αν ένας επιχειρηματίας χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει εταιρεία η οποία αφορά παροχή υπηρεσιών (π.χ., ως μηχανικός, ή υδραυλικός, η τουριστικός πράκτορας, κ.λ.π), στη χώρα που δραστηριοποιείται, μπορεί να παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες και σε μια άλλη χώρα της Ε.Ε²⁷, χωρίς να απαιτείται να συστήσει εκεί εταιρεία ή υποκατάστημα.

Η δυνατότητα αυτή εξυπηρετεί τον επιχειρηματία σε περίπτωση που:

- Θέλει να παρέχει τις υπηρεσίες του μόνο στο κράτος αυτό,
- Να παρέχει τις υπηρεσίες μόνο σε έναν συγκεκριμένο πελάτη που διαμένει στο Κράτος αυτό
- Να δοκιμάσει την αγορά πριν αποφασίσετε να επεκτείνει την εταιρεία του στο Κράτος ή στα Κράτη της Ε.Ε.

Ο επιχειρηματίας δικαιούται να παρέχει παροχή υπηρεσιών σε άλλη χώρα μέλος της Ε.Ε. και δεν υποχρεούται ακολουθήσει τις διοικητικές διαδικασίες της συγκεκριμένης χώρας. Μπορεί όμως να απαιτείται να δηλώσει στις αρμόδιες δημόσιες αρχές ότι θα παρέχει υπηρεσίες στη χώρα τους.

«Σε περίπτωση εταιρείας με τηλεπικοινωνιακές, ραδιοτηλεοπτικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, αυτές θα φορολογούνται πάντα στη χώρα του πελάτη. Για πελάτη που δεν υπόκειται σε φορολογία, αυτή είναι η χώρα όπου ο πελάτης είναι εγκατεστημένος, έχει μόνιμη διεύθυνση ή κατοικεί συνήθως. Όταν ο πελάτης είναι επιχείρηση, αυτή είναι η χώρα όπου εδρεύει η επιχείρηση, ή έχει μόνιμες εγκαταστάσεις στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες». (Οδηγός Ε.Ε. – ΦΠΑ, 2013).

«Για την παροχή υπηρεσιών σε άλλες χώρες της Ε.Ε. ενδέχεται να ισχύουν διαφορετικοί κανόνες για ορισμένους τομείς υπηρεσιών, όπως:

²⁷ Παροχή υπηρεσιών στο εξωτερικό.

- χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες
- υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης που μπορούν να παρασχεθούν μόνο από ασκούντες νομοθετικά κατοχυρωμένα επαγγέλματα του τομέα της υγείας
- ιδιωτικές υπηρεσίες ασφάλειας
- υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών
- υπηρεσίες συμβολαιογράφου
- υπηρεσίες εξεύρεσης προσωρινής εργασίας
- τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές, καθώς και ηλεκτρονικές υπηρεσίες».

Πώληση προϊόντων στην ΕΕ²⁸

Για επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές στην Ε.Ε., τα εμπορεύματα μετακινούνται ελεύθερα στο έδαφος της Ε.Ε. χωρίς επιπλέον κόστος ή ποσοτικούς περιορισμούς. Το καθεστώς αυτό είναι γνωστό ως «**ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων**». Ωστόσο για ορισμένα εμπορεύματα, όπως αυτά που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τα χημικά προϊόντα ισχύουν επιπλέον κανόνες. «**Υπόκειντο επίσης σε διαφορετικές υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ ανάλογα με τα προϊόντα που πωλεί και σε ποιον τα πωλεί, καθώς και με το πού μεταφέρονται τα εμπορεύματα**».

Παράδειγμα Ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων.

Επιχείρηση παρέλαβε εμπορεύματα από άλλη χώρα (Γαλλία) Η αξία του ξένου οίκου είναι 5.000,00 €. Στην συναλλαγή υπήρξαν και τα πρόσθετα έξοδα :

Ο τρόπος διακανονισμού της πληρωμής είναι με έκδοση τραπεζικής εγγυητικής επιστολής 120 ημερών (Letter of Guarantee).

²⁸ Πώληση προϊόντων στην ΕΕ.

- Έξοδα διακανονισμού τράπεζας 60,00 €
- Ασφάλιστρα 80,00 €
- Μεταφορικά 200,00 €
- ΦΠΑ 24% μεταφορικών 48,00 €

Πίνακας 6. Πίνακας ενδοκοινοτικής απόκτησης και γίνονται οι εγγραφές

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΝΟ. 00001				
ΤΙΜΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ : 5.000,00				
Ανάλυση λογαριασμών ενδοκοινοτικής απόκτησης ΦΠΑ	Αξία απαλλασσόμενη του ΦΠΑ	Φορολογητέα αξία	Συντελεστής ΦΠΑ	Ποσό
Αξία σε ισοτιμία ΦΠΑ		5.000,00	24%	1.200,00
Μεταφορικά		200,00	24%	48,00
Ασφάλιστρα	70,00			
Έξοδα τράπεζας	50,00			
ΣΥΝΟΛΑ	120,00	5,200,00		1.248,00

(πηγή: Παπαγιάννης, 2016).

Δήλωση κινήσεων εμπορευμάτων

Σε περίπτωση που μια εταιρεία εξάγει ή εισάγει εμπορεύματα εντός της Ε.Ε. και η αξία τους υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο όριο, οφείλει να υποβάλλει στατιστικά στοιχεία για τις ενδό-ενωσιακές συναλλαγές που πραγματοποιεί (INTRASTAT)²⁹. Τα όρια πάνω από τα οποία πρέπει να υποβάλλει την δήλωση καθορίζονται ξεχωριστά από κάθε κράτος μέλος της Ε.Ε. σε ετήσια βάση.

²⁹ ΕΛΣΤΑΤ - ηλεκτρονικό σύστημα υποβολής δηλώσεων Intrastat.

Διασυνοριακός ΦΠΑ³⁰

«Αν η επιχείρησή εδρεύει στην Ε.Ε., έχει διαφορετικές υποχρεώσεις ως προς τον ΦΠΑ, ανάλογα με τη χώρα από την οποία πραγματοποιεί αγορές ή προς την οποία πραγματοποιεί πωλήσεις και ανάλογα με το αν η συναλλαγή αφορά προϊόντα ή υπηρεσίες. Εάν η επιχείρηση πωλεί ένα προϊόν σε επιχείρηση εγγεγραμμένη σε μητρώο ΦΠΑ στην Ε.Ε., η οποία δραστηριοποιείται σε άλλη χώρα της ΕΕ, δεν χρεώνει το ΦΠΑ σε αυτή την πώληση. Αν όμως πωλεί το ίδιο προϊόν σε τελικό καταναλωτή εντός της ΕΕ, ίσως χρειαστεί να χρεώσει το ΦΠΑ με τον συντελεστή που ισχύει στη χώρα του τελικού καταναλωτή».

Επιστροφές ΦΠΑ³¹

«Αν ένας καταναλωτής προέρχεται από χώρα εκτός Ε.Ε. και επισκέπτεται χώρα της ΕΕ, δικαιούται επιστροφή ΦΠΑ για τα αγαθά που αγόρασε κατά την παραμονή του στην Ε.Ε., εφόσον παρουσιάσει τα αγαθά αυτά στο τελωνείο κατά την αναχώρησή του εντός 3 μηνών από την αγορά τους και μαζί με τα έγγραφα επιστροφής του ΦΠΑ. Τα έγγραφα αυτά συμπληρώνονται συνήθως από τον έμπορο, αλλά δεδομένου ότι το καθεστώς αυτό δεν είναι υποχρεωτικό, δεν συμμετέχουν όλοι οι έμποροι. Ορισμένες χώρες ορίζουν ελάχιστη αξία αγορών για να έχει ο καταναλωτής δικαίωμα επιστροφής».

Ηλεκτρονικές αγορές από άλλη χώρα της ΕΕ³²

«Ισχύουν ειδικοί κανόνες όταν ένας καταναλωτής αγοράζει αγαθά από μια άλλη χώρα της Ε.Ε., τα οποία θα παραδοθούν στη χώρα κατοικίας του. Αν η εταιρεία από την οποία πραγματοποιεί ο καταναλωτής την αγορά πωλεί εμπορεύματα αξίας πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό στη χώρα του καταναλωτή (όρια **Intrastat** που αναφέρθηκε πιο

³⁰ Διασυνοριακός ΦΠΑ.

³¹ Επιστροφές ΦΠΑ.

³² Ηλεκτρονικές αγορές από άλλη χώρα της ΕΕ.

πάνω), όπου γίνεται και η παράδοση των εμπορευμάτων, δεν μπορεί να χρεώσει ΦΠΑ στη χώρα όπου έκανε ο καταναλωτής την αγορά».

Το συνολικό ανώτατο όριο για διασυνοριακές πωλήσεις καθορίζεται από κάθε χώρα της Ε.Ε. σε 35.000 ευρώ ή 100.000 ευρώ. Αυτό σημαίνει ότι οι μεγαλύτεροι λιανοπωλητές στο διαδίκτυο, οι οποίοι παραδίδουν εμπορεύματα εντός της Ε.Ε. θα πρέπει να εφαρμόζουν τον κανόνα σχετικά με το ΦΠΑ προορισμού.

Εξαιρέσεις για άλλες υπηρεσίες που αγοράζονται μέσω διαδικτύου³³

Όταν ένας καταναλωτής αγοράζει υπηρεσίες μέσω του internet από επιχείρηση με έδρα κράτος μέλος της Ε.Ε., «καταβάλλει ΦΠΑ με τον συντελεστή της χώρας όπου έχει την έδρα του ο έμπορος». Ο κανόνας αυτός ισχύει επίσης, εάν ο καταναλωτής ζει σε άλλη της Ε.Ε. από αυτή που δραστηριοποιείται ο έμπορος.

Εξαιρέσεις όπου ο ΦΠΑ καταβάλλεται στην χώρα που πραγματοποιείται η συναλλαγή³⁴

Υπηρεσίες που παρέχονται από μεσάζοντα³⁵: ο ΦΠΑ επιβάλλεται στη χώρα στην οποία διενεργείται η κύρια συναλλαγή με τον μεσάζοντα.

Οι υπηρεσίες που σχετίζονται με ακίνητη περιουσία φορολογούνται στον τόπο στον οποίο βρίσκεται η περιουσία. Για παράδειγμα, ένας αρχιτέκτονας που είναι εγκατεστημένος στην Ιταλία και αναλαμβάνει να υλοποιήσει τα σχέδια για μια κατοικία στην Ελλάδα, στην αμοιβή του αρχιτέκτονα θα υπολογιστεί ο Ελληνικός ΦΠΑ³⁶.

³³ Ηλεκτρονικές αγορές από άλλη χώρα της ΕΕ.

³⁴ Εξαιρέσεις όπου ο ΦΠΑ καταβάλλεται στην χώρα που πραγματοποιείται η συναλλαγή.

³⁵ Όπως πριν

³⁶ Όπως πριν

Η **μεταφορά επιβατών**³⁷ φορολογείται αναλογικά με την απόσταση που διανύθηκε σε κάθε χώρα της Ε.Ε. Για παράδειγμα, στην τιμή του εισιτηρίου για ταξίδι με λεωφορείο από την Ελλάδα στην Γερμανία μέσω Ιταλίας, επιβάλλεται Ιταλικός, Αυστριακός και Γερμανικός ΦΠΑ.

Υπηρεσίες εστίασης ή τροφοδοσίας³⁸ (εκτός από αυτές που παρέχονται σε πλοία, αεροπλάνα ή τρένα) **φορολογούνται στον τόπο φυσικής παροχής των υπηρεσιών**. Για παράδειγμα, εταιρεία που εδρεύει στην Γαλλία προμηθεύει τρόφιμα και ποτά σε μια επιχείρηση στην Ελλάδα. Η εταιρεία πρέπει να χρεώσει τον Ελληνικό ΦΠΑ.

ΦΠΑ αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων, δίκυκλων, σκαφών και αεροπλάνων

Εάν ένας καταναλωτής αγοράσει καινούργιο αυτοκίνητο, θα καταβάλει ΦΠΑ στη χώρα στην οποία θα το εισαγάγει και θα το ταξινομήσει, στην προκειμένη περίπτωση στην χώρα όπου κατοικεί μόνιμα. (έχει ΑΦΜ). Αυτό ισχύει και για όλα τα μέσα μεταφοράς.

Η παραπάνω περίπτωση αφορά απόδοση ΦΠΑ για την αγορά ή πώληση μεταφορικού μέσου από φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες). **Δεν ισχύει για εμπορικές συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων**³⁹.

Η αγορά αυτοκινήτου, δίκυκλου, σκάφους και αεροπλάνου, είναι σύνθετη διαδικασία και οι διάφορες παράμετροι που ισχύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν σχέση από ποια χώρα αγοράζεται ένα αυτοκίνητο (ή τα παραπάνω).

Για παράδειγμα αν η αγορά γίνει από άλλη χώρα μέλος της Ε.Ε, ο καταναλωτής δεν καταβάλει δασμούς. Εάν η αγορά γίνει από χώρα εκτός της Ε.Ε. οφείλει να καταβάλει τελωνειακό δασμό και **ΦΠΑ εισαγωγής**, όπως και για οποιοδήποτε άλλο εισαγόμενο αγαθό.

³⁷ Όπως πριν

³⁸ Όπως πριν

³⁹ ΦΠΑ για την αγορά ή πώληση αυτοκινήτου.

Εάν η αγορά γίνεται από ιδιώτη, για τους σκοπούς του ΦΠΑ έχει σχέση **εάν το αυτοκίνητο είναι καινούργιο**⁴⁰ (έχει κάνει από 0 έως 6.000 χλμ., ή έχει παραδοθεί μέχρι πριν 6 μήνες στον ιδιοκτήτη), ο ΦΠΑ καταβάλλεται στην χώρα που ταξινομείται. Σε περίπτωση που γίνει πληρωμή 2 φορές του ΦΠΑ, δηλαδή και στην χώρα αγοράς και στην χώρα ταξινόμησης ο αγοραστής δικαιούται επιστροφή των χρημάτων του ΦΠΑ στην χώρα αγοράς.

Εάν είναι **μεταχειρισμένο**⁴¹ (Ο χιλιομετρικός δείκτης καταγράφει περισσότερα από 6.000 χλμ., ή έχει παραδοθεί πάνω από 6 μήνες μετά την πρώτη ταξινόμηση του στον ιδιοκτήτη), δεν χρειάζεται να καταβληθεί Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση που ο **πωλητής είναι οικονομική οντότητα (εταιρεία) εγγεγραμμένη στα μητρώα ΦΠΑ και το αυτοκίνητο είναι καινούργιο**, με τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω (0 έως 6.000 χλμ.) καταβάλλεται ο ΦΠΑ στην χώρα που γίνεται η ταξινόμηση. (σε περίπτωση πληρωμής διπλού ΦΠΑ υπάρχει η δυνατότητα επιστροφής).

Σε περίπτωση που το αυτοκίνητο είναι μεταχειρισμένο, (με τους αντίστοιχους όρους – πάνω από 6.000 χλμ. και ταξινόμηση περισσότερο των 6 μηνών) Δεν χρειάζεται να καταβάλει ΦΠΑ. Με την εισαγωγή μεταχειρισμένου αυτοκινήτου πληρώνονται τα τέλη ταξινόμησης και κυκλοφορίας. Ο πωλητής μπορεί να χρεώσει **ΦΠΑ μόνο επί του κέρδους που προκύπτει από την πώληση.**

Το σύστημα αυτό ονομάζεται «**περιθώριο κέρδους για μεταχειρισμένα είδη**» και χρησιμοποιείται από τις περισσότερες αντιπροσωπείες αυτοκινήτων. **Η αντιπροσωπεία αυτοκινήτων δεν χρεώνει ΦΠΑ πώλησης** αλλά καταχωρεί το κέρδος που έχει από την πώληση του αυτοκινήτου και χρεώνει ΦΠΑ επί του ποσού του κέρδους.

⁴⁰ Όπως πριν.

⁴¹ Όπως πριν.

Παράδειγμα

Στοιχεία τιμολογίου Επιχείρησης Αγοραστή			
Περιγραφή	Μονάδα Μέτρησης	Τιμή	ΦΠΑ
1 αυτοκίνητο μάρκας VW – Polo 1.4	τεμάχιο	2.000	-
• Μεταφορικά		300	-
• Εκτελωνισμός		500	-
• Περιθώριο κέρδους		700	168
ΣΥΝΟΛΑ		3.500	168
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ		3.668,00 €	

Στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου θα πληρώσει ΦΠΑ στην επιχείρηση που πραγματοποίησε την πώληση μόνο **168,00 €** που αντιστοιχούν στο περιθώριο κέρδους (**700 €**) του πωλητή (ή υπερκέρδους).

Η συναλλαγή αυτή δημιουργεί ένα χάσμα ΦΠΑ που αναφέρθηκε πιο πάνω, δηλαδή το κράτος εισπράττει μικρότερο ΦΠΑ. Στην Ελλάδα το φαινόμενο είναι πιο έντονο, καθώς από την έναρξη της οικονομικής κρίσης το Κράτος θεωρεί τεκμήριο την αγορά αυτοκινήτου ενώ υπάρχει και το Πόθεν έσχες για τον αγοραστή (δηλαδή να αποδείξει που βρήκε τα χρήματα για την αγορά). Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται το υπόβαθρο για αποφυγή καταβολής του πραγματικού ΦΠΑ και του ανάλογου φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση συμφέρει και στον πωλητή και στον αγοραστή να αναγραφεί μικρότερη τιμή από την συμφωνημένη, ενώ τα υπόλοιπα πληρώνονται χωρίς απόδειξη. (μαύρη οικονομία που δημιουργεί και το χάσμα ΦΠΑ). Ο Πωλητής έχει και το πρόσθετο κέρδος την μικρότερης καταβολή φόρου επί του κέρδους, σε αυτή την περίπτωση πληρώνει φόρο μόνο για τα 700 € που εμφανίζονται στο τιμολόγιο, ενώ το αυτοκίνητο μπορεί να έχει πωληθεί για παράδειγμα 4.000 € και το πραγματικό κέρδος του να είναι υπερδιπλάσιο.

Σημειώνεται ότι στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα θα δηλωθεί μόνο το τιμολόγιο της μεταφορικής, καθώς η αγορά μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από χώρα της Ε.Ε. με το καθεστώς περιθωρίου κέρδους, δεν αποτελεί ενδοκοινοτική συναλλαγή και δε δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, οπότε δεν μπορεί να καθορισθεί επακριβώς η αρχική τιμή αγοράς από τον έμπορο και η πραγματική τιμή πώλησης⁴².

4.3 Απαλλαγές ΦΠΑ

«Ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες όπως η εκπαίδευση, η υγειονομική περίθαλψη και οι χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ενδέχεται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ⁴³. Οι πωλήσεις αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ χωρίς το «δικαίωμα έκπτωσης». Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί να αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για αγορές που σχετίζονται με αυτές τις πωλήσεις. Σε κάθε χώρα της Ε.Ε. υπάρχουν όρια τα οποία διαφέρουν».

«Στην Ελλάδα με την εγκύκλιο Ε 2012/2019⁴⁴ κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018, οι οποίες ισχύουν από 1.1.2019, με τις οποίες αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο».

⁴² Νόμοι 2859/2000 Άρθρο 45. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

⁴³ VAT exemptions.

⁴⁴ Ε.2012/2019 Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 111 παρ. 2 του ν. 4549/2018 σχετικά με την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων.

4.4 Εκπτώσεις – επιστροφές ΦΠΑ

Εκπτώσεις

Η έκπτωση ΦΠΑ αναφέρεται στην δυνατότητα των επιχειρήσεων να αφαιρούν το ΦΠΑ αγορών από το ΦΠΑ πωλήσεων και να αποδίδουν στην φορολογική αρχή την διαφορά.

Για παράδειγμα μια επιχείρηση για ένα χρονικό διάστημα ενός μηνός είχε:

- **ΦΠΑ αγορών 15.000 €** (αφορά το ΦΠΑ για όλες τις αγορές που έχει κάνει και που δικαιολογούνται από την νομική μορφή της επιχείρησης).
- **ΦΠΑ δαπανών 6.000 €** (αφορά το ΦΠΑ όλες τις δαπάνες που έκανε και που δικαιολογούνται από την νομική μορφή της επιχείρησης).
- **ΦΠΑ πωλήσεων 30.000 €** (αφορά το ΦΠΑ που εισέπραξε για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποίησε το ίδιο χρονικό διάστημα).

Η επιχείρηση θα καταβάλει την διαφορά από το ΦΠΑ πωλήσεων - (ΦΠΑ αγορών + ΦΠΑ δαπανών) ήτοι $30.000 \text{ €} - (15.000 \text{ €} + 6.000 \text{ €})$. Με την εξίσωση αυτή το ΦΠΑ που θα καταβληθεί στην Εφορία είναι 9.000 €, το οποίο θα δηλωθεί στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ⁴⁵.

Σαν έκπτωση ΦΠΑ μπορεί να υπολογιστεί και ο μειωμένος ΦΠΑ που έχουν Ελληνικά νησιά και που πρόσφατα παρατάθηκε η εφαρμογή του.

Επιστροφές ΦΠΑ

Η **επιστροφή ΦΠΑ** αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες σε χώρα της ΕΕ όπου δεν είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση, ενδέχεται να δικαιούται επιστροφή ΦΠΑ από τις αρχές αυτής της χώρας.

⁴⁵ Επιβολή και έκπτωση ΦΠΑ.

Σε μερικές χώρες της ΕΕ δεν προβλέπονται επιστροφές για ορισμένες κατηγορίες δαπανών (π.χ. δαπάνες εστιατορίου, δραστηριότητες ψυχαγωγίας, αυτοκίνητα, καύσιμα κ.λπ.).

Επιστροφή ΦΠΑ μπορεί να αιτηθεί και όποιος κατέβαλλε διπλό ΦΠΑ (και στην χώρα αγοράς και στην χώρα διαμονής).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ

5.1 Εισαγωγή

Σε όσα κράτη μέλη της Ε.Ε, παρατηρούνται δυσκολίες στην εφαρμογή των διαδικασιών ΦΠΑ, ειδικά στις μικρές επιχειρήσεις, έχουν το δικαίωμα κατόπιν συνεννόησης με την επιτροπή ΦΠΑ, να εφαρμόσουν πιο απλές διαδικασίες είσπραξης ΦΠΑ με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρχει μείωση του ποσοστού του Φόρου.⁴⁶

«Το ειδικό καθεστώς καταβολής φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών εισήχθη με τον Ν. 3091/2002. Το εν λόγω καθεστώς θεσπίστηκε με βασικό σκοπό την περιστολή της φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του συγκεκριμένου νόμου και με το σκεπτικό ότι ο έλεγχος τέτοιου είδους δραστηριοτήτων είναι πολύ δυσχερής, κρίθηκε ότι υπάρχει ανάγκη εισαγωγής ενός αντίστοιχου ειδικού καθεστώτος, καθώς είχαν παρατηρηθεί φαινόμενα φοροδιαφυγής, κυρίως στο στάδιο της περισυλλογής και της πώλησης, λόγω του ότι μεγάλο ποσοστό των εμπόρων διέφευγαν της καταβολής του ΦΠΑ και εξέδιδαν εικονικά ή πλαστά τιμολόγια».

Σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, οι κανόνες της ΕΕ για τον ΦΠΑ⁴⁷ απλουστεύονται σε ορισμένες χώρες της ΕΕ, προκειμένου να μειωθεί η γραφειοκρατία.

⁴⁶ ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

⁴⁷ Taxation and Customs Union, Special schemes.

Πίνακας 7. Κατηγορίες ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ

Σχέδιο	Σε κάθε χώρα της ΕΕ;	Ποιος ή τι καλύπτεται;	Φύση του καθεστώτος
Μικρές επιχειρήσεις	ΟΧΙ	Μικρές επιχειρήσεις	Απλοποιημένη χρέωση και είσπραξη του ΦΠΑ
Μικρές επιχειρήσεις	ΟΧΙ	Όλες οι μικρές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών κάτω από ένα καθορισμένο ποσό	Απαλλαγή ή βαθμιαία ανακούφιση
Φορολογικοί αγρότες	ΟΧΙ	Αγροτικές, δασοκομικές και αλιευτικές επιχειρήσεις	Απαλλαγή συν κατ' αποκοπήν τέλος για την αντιστάθμιση του ΦΠΑ εισροών
Ταξιδιωτικοί Πράκτορες	ΝΑΙ	Ταξιδιωτικά γραφεία και άλλοι ταξιδιωτικοί πράκτορες	ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους
Μεταχειρισμένα αγαθά, έργα τέχνης κλπ.	ΝΑΙ	Υποκείμενοι στους φόρους αυτούς	ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους
Δημόσιες δημοπρασίες	ΟΧΙ	Δημοπράτες	ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους
Χρυσός επενδύσεων	ΝΑΙ	Συναλλαγές σε επενδυτικό χρυσό	Εξαίρεση με δυνατότητα φορολόγησης
Τηλεπικοινωνίες, ραδιοτηλεοπτικές υπηρεσίες και ηλεκτρονικές υπηρεσίες	ΝΑΙ	Προμήθειες από μη εγκατεστημένες επιχειρήσεις	Μονάδα ενιαίας εξυπηρέτησης για την καταχώριση και την πληρωμή του εκπεστέου ΦΠΑ

5.2 Ειδικό Καθεστώς Μικρών Επιχειρήσεων (άρθρο 39)⁴⁸

Έχουν το δικαίωμα να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου μικρές επιχειρήσει, όπου σε περίπτωση που κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών μέχρι του ποσού των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Σε αυτό το ποσό δεν λαμβάνονται υπ' όψιν οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Το ίδιο ισχύει για επιχειρήσεις για το έτος έναρξης της λειτουργίας τους.

2. Οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις:

- α) Αγροτών που ανήκουν στα ειδικά καθεστώτα,
- β) Όσοι δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) στην αγορά – πώληση καινούργιου μεταφορικού μέσου,

Υπάρχουν 3 προγράμματα που απευθύνονται σε μικρές επιχειρήσεις (άρθρα 281-293 Οδηγία για τον ΦΠΑ):

- Απλοποιημένη χρέωση και είσπραξη του ΦΠΑ.
- Απαλλαγή.
- Βαθμιαία ανακούφιση

⁴⁸ Νόμος 2859/2000 - Άρθρο 39 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, Κωδικοποιημένος σύμφωνα με το Ν.4549/2018.

Απλοποιημένη χρέωση και είσπραξη ΦΠΑ

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
Μικρές επιχειρήσεις όπως ορίζονται από τη χώρα της ΕΕ.	Προαιρετικό για τις χώρες της ΕΕ. Προαιρετικό ή υποχρεωτικό για τις επιχειρήσεις (όπως ορίζεται από τη χώρα της ΕΕ).	Οι υποχρεώσεις ΦΠΑ για τις μικρές επιχειρήσεις απλουστεύονται. Το πεδίο εφαρμογής της απλούστευσης καθορίζεται από κάθε χώρα της ΕΕ και θα μπορούσε για παράδειγμα να περιλαμβάνει κατ' αποκοπήν συντελεστή. Το καθεστώς αυτό δεν αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης.

(Άρθρο 281 Οδηγία για τον ΦΠΑ)⁴⁹

Απαλλαγή

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
Μικρές επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι χαμηλότερος από ένα εθνικό όριο . Το καθεστώς δεν ισχύει για: <ul style="list-style-type: none"> • οι πωλήσεις από επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλες χώρες της ΕΕ, • περιστασιακή οικονομική δραστηριότητα • απαλλάσσονται οι πωλήσεις νέων μέσων μεταφοράς σε πελάτες σε άλλη χώρα της ΕΕ · • κάθε άλλη συναλλαγή όπως ορίζεται από τη χώρα της ΕΕ. 	Προαιρετικό για τις χώρες της ΕΕ. Προαιρετικό για τις επιχειρήσεις (οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν απλουστευμένο καθεστώς ή διαβαθμισμένες φορολογικές ελαφρύνσεις εάν επιτρέπονται σε αυτή τη χώρα της ΕΕ).	Η μικρή επιχείρηση δεν καταχωρεί ούτε χρεώνει ΦΠΑ (δεν έχει επίσης δικαίωμα έκπτωσης).

(Άρθρα 283-287 της οδηγίας ΦΠΑ)⁵⁰.

⁴⁹ Άρθρο 281 Οδηγία για τον ΦΠΑ.

Βαθμιαία ανακούφιση

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
<p>Μικρές επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι χαμηλότερος από ένα εθνικό κλιμακωτό όριο ανακούφισης.</p> <p>Το καθεστώς δεν ισχύει για:</p> <ul style="list-style-type: none">• οι πωλήσεις από επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλες χώρες της ΕΕ,• περιστασιακή οικονομική δραστηριότητα• απαλλάσσονται οι πωλήσεις νέων μέσων μεταφοράς σε πελάτες σε άλλη χώρα της ΕΕ ·• κάθε άλλη συναλλαγή όπως ορίζεται από τη χώρα της ΕΕ.	<p>Προαιρετικό για τις χώρες της ΕΕ.</p> <p>Υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις.</p>	<p>Οι κανόνες καθορίζονται από μια χώρα της ΕΕ.</p> <p>Σε γενικές γραμμές, οι μικρές επιχειρήσεις που είναι επιλέξιμες για το καθεστώς (οι οποίες μπορεί να είναι για παράδειγμα εκείνες που υπερβαίνουν το κατώτατο όριο για το καθεστώς απαλλαγής) πρέπει να εγγραφούν για ΦΠΑ.</p> <p>Λαμβάνουν απαλλαγή για μέρος του κύκλου εργασιών τους, ο οποίος μειώνεται σταδιακά με την αύξηση του κύκλου εργασιών (έως ότου επιτευχθεί το όριο που έχει καθοριστεί από την εν λόγω χώρα της ΕΕ).</p> <p>Έτσι, η φορολογική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις μειώνεται εν μέρει.</p>

(Άρθρο 282-292 Οδηγία ΦΠΑ)⁵¹.

⁵⁰ (Άρθρα 283-287 της οδηγίας ΦΠΑ).

⁵¹ (Άρθρο 282-292 Οδηγία ΦΠΑ).

5.2.1 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (άρθρο 39α)

Σε περίπτωση επιχειρήσεων που παραδίδουν ανακυκλώσιμα απορρίμματα, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «*Άρθρο 39 - υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών*»⁵².

5.2.2 Ειδικό καθεστώς καταβολής ΦΠΑ με βάση το σύστημα εισπράξεων – πληρωμών του άρθρου 39β του κώδικα ΦΠΑ

«*Με το ειδικό αυτό σύστημα (Φ.Π.Α-άρθρο 39β)⁵³ η πληρωμή του ΦΠΑ θα γίνεται μετά την είσπραξη της απαίτησης και όχι με την έκδοση του τιμολόγιου, όπως γίνεται στο «Κανονικό καθεστώς» και αντίστοιχα η έκπτωση του Φ.Π.Α, θα γίνεται με την πληρωμή της αξίας του τιμολογίου*».

5.3 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου (άρθρο 40)

Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου⁵⁴, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων. Η δυνατότητα αυτή δίνεται σε μικρές επιχειρήσεις όπου η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος. Εξαιρούνται από αυτό το άρθρο οι νομικές μορφές εταιρειών, εκτός από τις. συνιδιοκτησίες.

⁵² Άρθρο 39α. Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

⁵³ Ειδικό καθεστώς του άρθρου 39β του Φ.Π.Α. – Ανάλυση των διατάξεων και τρόποι λογιστικής παρακολούθησης (Ειδικό καθεστώς του άρθρου 39β του Φ.Π.Α. – Ανάλυση των διατάξεων και τρόποι λογιστικής παρακολούθησης).

⁵⁴ Άρθρο 40. Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου.

5.4 Ειδικό Καθεστώς Αγροτών (άρθρα 41-42)

Οι αγρότες, που πραγματοποιούν παράδοση αγροτικών προϊόντων που είναι δικής τους παραγωγής, αλλά και για παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις συναλλαγές για αγορές προϊόντων ή υπηρεσιών οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την παραγωγή στην γεωργική – αγροτική εκμετάλλευσή τους.

Καθεστώς κατ' αποκοπή για τους γεωργούς

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
Οι γεωργοί που ασκούν γεωργικές, δασικές ή αλιευτικές δραστηριότητες που ορίζονται στο παράρτημα VII της οδηγίας για τον ΦΠΑ και ορίζονται περαιτέρω από μια χώρα της ΕΕ	Προαιρετικό για τις χώρες της ΕΕ. Προαιρετικό για επιχειρήσεις.	Οι γεωργοί που καλύπτονται από το καθεστώς δεν χρεώνουν ΦΠΑ και δεν μπορούν να ανακτήσουν τον ΦΠΑ επί των εισροών. Αντιθέτως, χρεώνουν στους πελάτες τους ένα κατ' αποκοπή ποσό, γνωστό ως «κατ' αποκοπή αποζημίωση», για τα γεωργικά προϊόντα και τις υπηρεσίες τους. Ισχύει μόνο για αυτούς τους πελάτες: επιχειρήσεις στην ίδια χώρα της ΕΕ ή μη υποκείμενες στο φόρο νομικές οντότητες σε άλλες χώρες της ΕΕ, αλλά όχι για άλλους κατ' αποκοπή αγρότες ή ιδιώτες πελάτες. Αυτό το κατ' αποκοπή ποσό πρέπει να αναγράφεται σε κατ' αποκοπή τιμολόγιο, αλλά δεν είναι ΦΠΑ και δεν πρέπει να παραδοθεί στις εθνικές φορολογικές αρχές. Αντίθετα, οι γεωργοί το διατηρούν ως ακατάλληλη αποζημίωση για τον ΦΠΑ που εισπράττουν και δεν μπορούν να ανακάμψουν. Ωστόσο, οι επιχειρηματικοί πελάτες τους μπορούν να ανακτήσουν τα ποσά που τους χρεώνουν οι αγρότες, συνήθως μέσω των δικών τους δηλώσεων ΦΠΑ.

		Η αποζημίωση υπολογίζεται με την εφαρμογή ποσοστού κατ' αποκοπήν αποζημίωσης (που καθορίζεται από την κυβέρνηση της ενδιαφερόμενης χώρας της ΕΕ) στην αξία των προϊόντων και υπηρεσιών που πληρούν τα κριτήρια του γεωργού.
--	--	---

(Άρθρα 295 - 305 Οδηγία για τον ΦΠΑ)⁵⁵.

5.5 Ειδικό Καθεστώς Πρακτορείων Ταξιδιών (άρθρο 43)

Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με το παρόν κεφάλαιο, σε πράξεις που εκτελούνται από ταξιδιωτικούς πράκτορες οι οποίοι ασχολούνται με πελάτες με δική τους ονομασία και χρησιμοποιούν παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσίες που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στον φόρο, εγκαταστάσεις. Το «*ειδικό καθεστώς δεν ισχύει για τους ταξιδιωτικούς πράκτορες*» όταν ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες και για τους οποίους εφαρμόζεται το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ), για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης.

Ταξιδιωτικοί Πράκτορες

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
Ταξιδιωτικοί πράκτορες και άλλοι ταξιδιωτικοί πράκτορες που ασχολούνται με πελάτες με δική τους επωνυμία αλλά χρησιμοποιούν αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται από άλλες επιχειρήσεις (υποκείμενοι στον φόρο). Κάνει δεν περιλαμβάνει τους ταξιδιωτικούς πράκτορες που	Υποχρεωτική για τις χώρες της ΕΕ. Υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις.	Οι ταξιδιωτικοί πράκτορες φορολογούνται μόνο από τα κέρδη (το περιθώριο) που πραγματοποιούν παρέχοντας ένα ταξιδιωτικό πακέτο. Σε αντάλλαγμα, ωστόσο, δεν επιτρέπεται να εκπέσουν τον ΦΠΑ για αγαθά ή υπηρεσίες που αγοράζουν από άλλες επιχειρήσεις. Όλες οι συναλλαγές στο πακέτο

⁵⁵ (Άρθρα 295 - 305 Οδηγία για τον ΦΠΑ).

<p>ενεργούν αποκλειστικά ως μεσάζοντες.</p> <p>Το καθεστώς ισχύει μόνο για ταξίδια και διαμονή στην ΕΕ.</p> <p>Οι ταξιδιωτικοί πράκτορες που παρέχουν ταξιδιωτικά πακέτα εκτός της ΕΕ απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ για τις συναλλαγές αυτές.</p>		<p>αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία συναλλαγή παροχής υπηρεσιών - φορολογητέα στην χώρα καταγωγής του ταξιδιωτικού πράκτορα.</p>
---	--	---

(Άρθρο 306-310 Οδηγία για τον ΦΠΑ)⁵⁶.

5.6 Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών (άρθρο 44)

«Στις περιπτώσεις παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 94του Ν. 2960/2001» (ΦΕΚ 265 Α')⁵⁷.

5.7 Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. (άρθρο 45)

Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών⁵⁸, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του

⁵⁶ Οδηγία 2006/112 / ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας - ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ειδικό καθεστώς για τους ταξιδιωτικούς πράκτορες Άρθρο 306.

⁵⁷ Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών.

⁵⁸ Άρθρο 45. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

Σχέδιο περιθωρίου για μεταχειρισμένα αγαθά

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
<p>Επιχειρήσεις (υποκείμενοι στον φόρο) των ακόλουθων αγαθών:</p> <ul style="list-style-type: none">• μεταχειρισμένα αγαθά (εξαιρούνται τα πολύτιμα μέταλλα και οι πέτρες),• έργα τέχνης,• συλλεκτικά αντικείμενα,• αντίκες. <p>Παράρτημα ΙΧ Οδηγία για τον ΦΠΑ</p>	<p>Υποχρεωτική για τις χώρες της ΕΕ.</p> <p>Προαιρετικό για επιχειρήσεις.</p>	<p>Οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές που επιλέγουν να το χρησιμοποιήσουν θα καταβάλουν ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους τους (διαφορά μεταξύ τιμής αγοράς και πώλησης). Δεν θα χρεώσουν ούτε θα αφαιρέσουν κανένα ΦΠΑ για συναλλαγές που καλύπτονται από αυτό το καθεστώς.</p> <p>Εάν ο ΦΠΑ καταβλήθηκε κατά την αγορά ή την εισαγωγή τέτοιων αγαθών (π.χ. εάν αγοράστηκε από έναν δημιουργό ή από έναν υποκείμενο στον φόρο που δεν εφαρμόζει αυτό το καθεστώς), ένας έμπορος μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το καθεστώς σε προμήθεια οποιουδήποτε από αυτά τα αγαθά.</p> <p>Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα κανονικά καθεστώτα ΦΠΑ και μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ όταν ο ΦΠΑ για την παροχή καθίσταται απαιτητός.</p> <p>Τα αγαθά που παρέχονται εκτός της ΕΕ απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.</p>

(Άρθρα 311-325 και 342-343 Οδηγία για τον ΦΠΑ)⁵⁹.

5.8 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για πωλήσεις σε δημοπρασία (άρθρο 46)

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 45, στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί κατά την έννοια των διατάξεων της

⁵⁹ (Άρθρα 311-325 και 342-343 Οδηγία για τον ΦΠΑ).

παραγράφου 2 του άρθρου 5, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου, εφόσον η παράδοση των αγαθών σε δημοπρασία ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων, που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 45».

Σχέδιο περιθωρίου κέρδους για δημοπρασίες

Ποιος καλύπτεται	Προαιρετικό ή υποχρεωτικό	Πώς λειτουργεί
«Διαγωνιστές» - διοργανωτές δημόσιων δημοπρασιών μεταχειρισμένων αντικειμένων, έργων τέχνης, συλλεκτικών αντικειμένων ή αρχαιοτήτων, οι οποίοι ενεργούν βάσει σύμβασης και προμήθειας, για λογαριασμό ορισμένων άλλων προσώπων / οργανισμών	Προαιρετικό για τις χώρες της ΕΕ. Προαιρετικό για επιχειρήσεις.	<p>Τα αγαθά θεωρούνται ότι παρέχονται στον πλειστηριασμό όταν πωλούνται στο δημόσιο πλειστηριασμό.</p> <p>Ο πλειστηριασμός εκδίδει τιμολόγιο στον αγοραστή τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ.</p> <p>Η βάση επιβολής του φόρου είναι ο λογαριασμός του αγοραστή (τιμή πώλησης αντικειμένου + φόροι, δασμοί, επιβαρύνσεις και παρεπόμενα έξοδα) μείον (α) και (β):</p> <p>α) τι πρέπει να μεταφέρει ο πλειστηριασμός στον κύριο υπόχρεο (που είναι η τιμή πώλησης μείον την προμήθεια του πλειστηριαστή)</p> <p>β) τον ΦΠΑ που οφείλει ο δημοπράτης για την πώληση.</p> <p>Οι διαγωνιζόμενοι πρέπει να τηρούν λογαριασμούς που να καθορίζουν τις συναλλαγές που δεν μπορούν ακόμη να ανατεθούν σε συγκεκριμένο λογαριασμό (λογαριασμοί αναμονής), στον οποίο να αναφέρουν τα ποσά που οφείλει ο αγοραστής και τα ποσά που οφείλονται στον πωλητή και να τεκμηριώσουν και τα δύο.</p> <p>Τέλος, θα πρέπει επίσης να δώσει στον πωλητή μια δήλωση που καθορίζει την τιμή κατακύρωσης του αγαθού μείον την προμήθεια που πρέπει να πληρώσουν. Εάν ο πωλητής είναι επιχείρηση (υποκείμενος στο φόρο), αυτή η δήλωση είναι το τιμολόγιο ΦΠΑ που οφείλει να δώσει στο δημοπράτη.</p>

Άρθρα 333-341 Οδηγία για τον ΦΠΑ⁶⁰

⁶⁰ Ειδικές ρυθμίσεις για τις πωλήσεις μέσω δημόσιου πλειστηριασμού Άρθρο 333.

5.9 Ειδικό Καθεστώς Επενδυτικού Χρυσού (άρθρο 47)⁶¹

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά, κατ' είδος ή κατά γένος ή που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ λογαριασμών σε χρυσό, συμπεριλαμβανομένων, ιδίως, δανείων χρυσού και συμβάσεων ανταλλαγών (swaps), με δικαίωμα κυριότητας ή απαίτησης επενδυτικού χρυσού, καθώς και συναλλαγές επενδυτικού χρυσού με προθεσμιακές συμβάσεις (futures) και απλές προθεσμιακές συμβάσεις (forward contracts), οι οποίες προκαλούν αλλαγή κυριότητας ή απαίτησης όσον αφορά επενδυτικό χρυσό.

β) Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους».

⁶¹ Άρθρο 47. Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Περισσότερες από 140 χώρες σε όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένων όλων των ευρωπαϊκών χωρών, επιβάλλουν φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις αγορές για κατανάλωση. Οι συντελεστές ΦΠΑ της Ευρώπης είναι διαφορετικοί μεταξύ των χωρών.

Ο τελικός ΦΠΑ που εισπράττεται για ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είναι το άθροισμα του ΦΠΑ που καταβάλλεται σε κάθε στάδιο παραγωγής. Ενώ οι επιχειρήσεις μπορούν να αφαιρέσουν όλους τους φόρους που έχουν ήδη καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια παραγωγής και να καταβάλουν μόνο την διαφορά από το κέρδος, ο τελικός καταναλωτής δεν λαμβάνει καμία πίστωση για τον καταβληθέντα ΦΠΑ, καθιστώντας αυτόν φόρο, φόρο στην τελική κατανάλωση.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόστηκε στην Ελλάδα το 1987 με μια καθυστέρηση 2 ετών και αποτελούσε απόφαση της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ).

Μετά από αυξήσεις στην διάρκεια των τελευταίων 30 ετών, ο κανονικός ΦΠΑ στην Ελλάδα ανέρχεται στο 24% επί της καθαρής τιμής ενός αγαθού ή στην παροχή υπηρεσίας. Είναι ένας έμμεσος φόρος που τον καταβάλλουν όλοι οι καταναλωτές και δεν έχει σχέση με την εισοδηματική τους κατάσταση. Οι δυνατότητες εύκολης διαχείρισης, σημαντικών φορολογικών εσόδων και ελάχιστων οικονομικών στρεβλώσεων καθιστούν τον ΦΠΑ μία από τις πιο αποτελεσματικές μορφές φορολογίας.

Λόγω του σχετικά μεγάλου ύψους του, τα κράτη μέλη της Ε.Ε. χάνουν δισεκατομμύρια ευρώ σε έσοδα από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) λόγω φοροδιαφυγής και ανεπαρκών συστημάτων είσπραξης των φόρων. Το **χάσμα ΦΠΑ – VAT GAP**, το οποίο είναι η διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων από τον ΦΠΑ και του πραγματικού ύψους του ΦΠΑ που εισπράττουν οι φορολογικές αρχές. Το 2017, τα δημοσιονομικά χάσματα των κρατών μελών κυμαίνονταν από περίπου

1% στην Κύπρο (0,6%), το Λουξεμβούργο (0,7%) και τη Σουηδία (1,5%) σε πάνω από 30% στη Ρουμανία (35,5%) και στην Ελλάδα (33,6%). Το 50% από τα κράτη μέλη της ΕΕ-28 κατέγραψαν ένα χάσμα άνω του 10,1%.

Συνολικά, το χάσμα ΦΠΑ ως ποσοστό του VTTL μειώθηκε σε 25 κράτη μέλη, με τις μεγαλύτερες βελτιώσεις σημειώθηκαν στη Μάλτα, την Πολωνία και την Κύπρο και αυξήθηκαν σε τρία - δηλαδή στην Ελλάδα, τη Λετονία και τη Γερμανία.

Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μαζί με την Ρουμανία στις πρώτες χώρες με τόσο ευρύ χάσμα ΦΠΑ, το οποίο αγγίζει το 33,5%. Για να γίνει κατανοητό αυτό η Ελλάδα έχασε από την είσπραξη του ΦΠΑ 5,43 δισεκατομμύρια το 2018, με τα έσοδα την χρονιά αυτή να αγγίζουν τα 16,22 δισεκατομμύρια ευρώ. Αν υπήρχε πολιτική και αντιμετώπιση του χάσματος αυτού έστω στο μισό ή Ελλάδα θα είχε πρόσθετα έσοδα 2,7 δισεκατομμύρια ευρώ τον χρόνο.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην ευρωπαϊκή ενιαία αγορά. Αρχικά εισήχθη με τη δέσμευση για την τελική του θέσπιση ως ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ με το οποίο θα λειτουργούσε εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για όλες τις χώρες μέλη. Παρά τις πολλές μεταρρυθμίσεις, το σύστημα ΦΠΑ της ΕΕ εξακολουθεί να είναι ένα μεταβατικό καθεστώς ευαίσθητο στην απάτη που είναι υπερβολικά περίπλοκο και δεν προσαρμόστηκε με την νέα παγκοσμιοποιημένη και ψηφιακή οικονομία.

Για την αντιμετώπιση της πολυπλοκότητας του ΦΠΑ στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν εκδοθεί οδηγίες με τα ειδικά καθεστώτα που μπορούν να εφαρμόσουν όσοι πληρούν τις προϋποθέσεις. Επίσης σκοπός των ειδικών καθεστώτων είναι και η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ.

Η Ελλάδα έχει από τα μεγαλύτερα ποσοστά ΦΠΑ στην Ευρώπη και αυτό δρα ανασταλτικά στην αναπτυξιακή πορεία των επιχειρήσεων αλλά και στην κατανάλωση. Πολλοί επαγγελματίες του κλάδου (Οικονομολόγοι – λογιστές) τονίζουν ότι το μεγάλο ποσοστό ΦΠΑ με την ταυτόχρονη αδυναμία των καταναλωτών να δικαιολογήσουν τις δαπάνες στην εφορία για μείωση του

εισοδήματος τους προς φορολόγηση, αποτρέπει τους πολίτες να απαιτούν επίσημη απόδειξη αγορών, ειδικά στον τομέα των υπηρεσιών, καθώς η διαφορά είναι τεράστια. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι μια δαπάνη από παροχή υπηρεσίας π.χ. 1.000 ευρώ η οποία επιβαρύνεται με 24% δηλαδή πλέον 240 ευρώ, με τελικό σύνολο 1.240 ευρώ, μειώνεται στο 700 – 800 ευρώ από τον πάροχο της υπηρεσίας σε περίπτωση μη έκδοσης απόδειξης. Ο καταναλωτής «γλυτώνει» ένα σεβαστό ποσό σχεδόν 40% ή τουλάχιστον 440 ευρώ από τον πάροχο ο οποίος δεν τον χρεώνει με το ΦΠΑ και του μειώνει και την τελική τιμή, καθώς χωρίς απόδειξη το ποσό των 700-800 ευρώ, είναι «καθαρά» δηλαδή χωρίς φόρο. (μαύρη οικονομία – παραοικονομία).

Δεν είναι άλλωστε τυχαίο που η Ελλάδα βρίσκεται στις πρώτες χώρες του ανεπτυγμένου κόσμου στο μέγεθος της παραοικονομίας και του χάσματος του ΦΠΑ, αλλά και πολλών άλλων φόρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Thomakos, D. & Nikolopoulos, K. (2017). *Taxation in Crisis. Tax Policy and the Quest for Economic Growth*. Switzerland: Palgrave Macmillan.
- ΑΑΔΕ, (2018). ΕΚΘΕΣΗ – Απολογιστικό Δελτίο Έτους 2018. Αθήνα: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων - Τμήμα Οικονομικών Μελετών & Ανάλυσης Εσόδων
- Γεωργακοπούλου, Θ. Λιάνου, Θ. Μπένου, Θ. Τσέκουρα, Γ. Χατζηπροκοπίου, Μ. Χρήστου, Γ., (2007). *Εισαγωγή στην πολιτική οικονομία*, Αθήνα: Μπένου.
- *Ετήσια Έκθεση 2019*. Αθήνα: ΙΝΕ ΓΣΕΕ
- Ινστιτούτο εργασίας Γ.Σ.Ε.Ε., (2019). *Η ελληνική οικονομία και η απασχόληση*
- ΙΟΒΕ, (2018). *Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα*. Αθήνα: Οργανισμός έρευνας και ανάλυσης.
- Παπαγιάννης, Ν. (2016). *Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. στην πράξη*. Θεσσαλονίκη: Οικονομικές εκδόσεις.
- Πουρναράκης, Ε. & Αξαρχολόγλου Κ. (2015). *Αρχές Οικονομικής Ανάλυσης*. Θεσσαλονίκη: Σοφία.
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2014). *Φορολογικό δίκαιο*, Αθήνα: Σάκουλας
- Φορτσάκης, Θ., & Σαββαΐδου, Κ. (2013). *ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Διαδίκτυο

- <https://www.investopedia.com/terms/t/taxation.asp> Taxation, (πρόσβαση 1.8.2019)
- <http://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/article-4/> Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα Ελλήνων πολιτών. (πρόσβαση 1.8.2019)
- <https://www.euretirio.com/foros/> άμεσοι φόροι, (πρόσβαση 3.8.2019)

- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system_en Excise Movement and Control System, (πρόσβαση 5.8.2019)
- <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/81/%CE%B5%CE%BC%CE%BC%CE%B5%CF%83%CE%BF%CE%B9-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B9> Έμμεσοι φόροι, (πρόσβαση 5.8.2019)
- <https://www.kathimerini.gr/998681/gallery/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/sthn-ellada-h-megalyterh-ay3hsh-forologikwn-varwn> (πρόσβαση 5.8.2019).
- <https://econtopia.gr/h-kampylh-laffer-kai-h-ellhnikh-pragmatikothta/> Η καμπύλη Laffer και η Ελληνική πραγματικότητα., (πρόσβαση 5.8.2019).
- <https://ekyklos.gr/sb/244-forologika-esoda-kai-i-kampyli-laffer.html> Φορολογικά έσοδα και η καμπύλη Laffer. (πρόσβαση 5.8.2019).
- https://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/ Η Φοροδιαφυγή Στην Ελλάδα - Μια Έρευνα, (πρόσβαση 7.8.2019).
- <https://www.forbes.com/sites/niallmccarthy/2017/02/09/where-the-worlds-shadow-economies-are-firmly-established-infographic/#527b8343742c> The Countries with The Largest Shadow Economies, (πρόσβαση 7.8.2019).
- <http://www.iaw.edu/index.php/aktuelles-detail/734> Institute for Applied Economic Research at the University of Tübingen in Germany (IAW), (πρόσβαση 7.8.2019).
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en what is VAT? (Πρόσβαση 12.8.2019).
- <http://thevatman.eu/the-eu/vat-history-in-the-eu/> The history of VAT in the European Union until 1993, (πρόσβαση 12.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/9610> Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/EE) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. (Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας), (πρόσβαση 12.8.2019).

- <http://thevatman.eu/the-eu/vat-history-in-the-eu/> the history of VAT in the European Union until 1993, (πρόσβαση 12.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), (πρόσβαση 17.8.2019).
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en Taxation and Customs Union, (πρόσβαση 17.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), (πρόσβαση 17.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), (πρόσβαση 18.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_el.htm?pk_campaign=YEBSearch2019&pk_medium=banner2&pk_source=google_gr Κανόνες και συντελεστές ΦΠΑ, (πρόσβαση, 25.8.2019)
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/929> Νόμος 4611/2019 Ρύθμιση οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τη Φορολογική Διοίκηση και τους Ο.Τ.Α. α' βαθμού, Συνταξιοδοτικές Ρυθμίσεις Δημοσίου και λοιπές ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές διατάξεις, ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων και άλλες διατάξεις, (πρόσβαση, 25.8.2019).
- <https://www.tovima.gr/wp-content/uploads/2019/05/17/AADE.pdf> Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 121 του ν.4611/2019 (Α' 73) αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες, (πρόσβαση, 25.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/31152> Α.1229/2019 Παράταση μείωσης συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, (πρόσβαση, 25.8.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/43323> Έως 30.6.2019 ο μειωμένος συντελεστής στα 5 νησιά με «ρήτρα» παράτασης, (πρόσβαση, 25.8.2019).

- http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2016-0307_EN.html on towards a definitive VAT system and fighting VAT fraud (2016/2033(INI)), (πρόσβαση, 27.8.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> ΟΔΗΓΙΑ 2006/112 / ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ, της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, (πρόσβαση, 27.8.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/LSU/?uri=CELEX:32006L0112> Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της ΕΕ, (πρόσβαση, 27.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_el.htm Έλεγχος αριθμού ΦΠΑ (VIES), (πρόσβαση, 27.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/selling-in-eu/selling-goods-services/provide-services-abroad/index_el.htm Παροχή υπηρεσιών στο εξωτερικό, (πρόσβαση, 30.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_el.htm?pk_campaign=YEBSearch2019&pk_medium=banner5&pk_source=google_gr ΦΠΑ στις ψηφιακές υπηρεσίες (καθεστώς MOSS), (πρόσβαση, 30.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/selling-in-eu/selling-goods-services/selling-products-eu/index_el.htm Πώληση προϊόντων στην ΕΕ, (πρόσβαση, 30.8.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/selling-in-eu/selling-goods-services/selling-products-eu/index_el.htm Πώληση προϊόντων στην ΕΕ, (πρόσβαση, 10.9.2019).
- <https://eurostat.statistics.gr> ΕΛΣΤΑΤ - ηλεκτρονικό σύστημα υποβολής δηλώσεων Intrastat, (πρόσβαση, 10.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/cross-border-vat/index_el.htm Διασυνοριακός ΦΠΑ, (πρόσβαση, 10.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_el.htm Επιστροφές ΦΠΑ, (πρόσβαση, 10.9.2019).

- https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_el.htm
Ηλεκτρονικές αγορές από άλλη χώρα της ΕΕ, (πρόσβαση, 10.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_el.htm
Εξαιρέσεις όπου ο ΦΠΑ καταβάλλεται στην χώρα που πραγματοποιείται η συναλλαγή, (πρόσβαση, 10.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/citizens/vehicles/cars/vat-buying-selling-cars/index_el.htm#person ΦΠΑ για την αγορά ή πώληση αυτοκινήτου, (πρόσβαση, 12.9.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2859/year/2000/article/45> Νόμοι 2859/2000 Άρθρο 45. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, (πρόσβαση, 12.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_en.htm
VAT exemptions, (πρόσβαση, 20.9.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/30185> Ε.2012/2019 Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 111 παρ. 2 του ν. 4549/2018 σχετικά με την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων, (πρόσβαση, 20.9.2019).
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/charging-deducting-vat/index_el.htm Επιβολή και έκπτωση ΦΠΑ, (πρόσβαση, 20.9.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, (πρόσβαση, 1.10.2019).
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/special-schemes_en#_Margin_scheme_for Taxation and Customs Union, Special schemes, (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=7DC38D0A614986E0.2A23185ADA10&version=2018/06/14> Νόμος 2859/2000 - Άρθρο 39 Ειδικό καθεστώς μικρών

επιχειρήσεων, Κωδικοποιημένος σύμφωνα με το Ν.4549/2018, (πρόσβαση, 1.10.2019).

- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (Άρθρο 281 Οδηγία για τον ΦΠΑ), (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (Άρθρα 283-287 της οδηγίας ΦΠΑ), (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (Άρθρο 282-292 Οδηγία ΦΠΑ), (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-39a-eidiko-kathestos-anakuklosimon-aporrimmaton/> Άρθρο 39α. Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19641> Ειδικό καθεστώς του άρθρου 39β του Φ.Π.Α. – Ανάλυση των διατάξεων και τρόποι λογιστικής παρακολούθησης (Ειδικό καθεστώς του άρθρου 39β του Φ.Π.Α. – Ανάλυση των διατάξεων και τρόποι λογιστικής παρακολούθησης), (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://www.forin.gr/laws/law/2706/kurwsh-kwdika-forou-prostithemenhs-aksias#!/?article=13621> Άρθρο 40. Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, (πρόσβαση, 1.10.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (Άρθρα 295 - 305 Οδηγία για τον ΦΠΑ), (πρόσβαση, 5.10.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> Οδηγία 2006/112 / ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας - ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ειδικό καθεστώς για τους ταξιδιωτικούς πράκτορες Άρθρο 306 (πρόσβαση, 5.10.2019).
- <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-44-eidiko-kathestos-forologias-biomechanopoiimenon-kapnon/> Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, (πρόσβαση, 5.10.2019).
- <https://www.taxheaven.gr/mobile/laws/article/law/5/article/159> Άρθρο 45. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, (πρόσβαση, 5.10.2019).

- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (Άρθρα 311-325 και 342-343 Οδηγία για τον ΦΠΑ), (πρόσβαση, 10.10.2019).
- <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-47-eidiko-kathestos-ependutikou-xrusou/> Άρθρο 47. Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού, (πρόσβαση, 10.10.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> Ειδικές ρυθμίσεις για τις πωλήσεις μέσω δημόσιου πλειστηριασμού Άρθρο 333, (πρόσβαση, 10.10.2019).