

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

ΚΟΜ(94) 515 τελικό

Βρυξέλλες, 23.11.1994

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ

ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ

ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

(η έκθεση υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 28^β) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ)

ΠΕΡΙΕΞΗ

I. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

Η κατάργηση των διαδικασιών κατά τη διέλευση εσωτερικών συνόρων

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή, από 1ης Ιανουαρίου 1993, της αρχής σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Κοινότητας, ήταν να παύσουν πλέον να θεωρούνται, από φορολογική άποψη, οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές ως εισαγωγές και εξαγωγές. Μόνο έτσι ήταν δυνατή η οριστική κατάργηση των διαδικασιών και ελέγχων που εφαρμοζόνταν μέχρι τότε, ιδίως για λόγους ΦΠΑ, κατά τη διέλευση εσωτερικών συνόρων.

Με την θέσπιση του μεταβατικού καθεστώτος, επιτεύχθηκε ένας από τους στόχους που καθοριζόνταν στην πρώτη οδηγία : η κατάργηση, κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, των φορολογήσεων κατά την εισαγωγή και των αποροφολογήσεων κατά την εξαγωγή. Με το σημαντικό αυτό βήμα που πραγματοποιήθηκε εξασφαλίζεται ότι στο εσωτερικό της Κοινότητας μόνο οι εμπορικές συναλλαγές υπόκεινται πλέον σε φορολογία : καταργήθηκαν έτσι οριστικά οι διαδικασίες που σύμφωνα με το προηγούμενο καθεστώς έπρεπε να διεκπεραιώσουν οι ιδιώτες (π.χ., μετακόμιση). Οι ταξιδιώτες έχουν πλέον τη δυνατότητα να προμηθεύονται αγαθά στις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά του κράτους επιλογής τους, χωρίς να οφείλουν να εκπληρώσουν υποχρεώσεις δήλωσης και καταβολής του φόρου στο κράτος μέλος προέλευσής τους.

Η φορολόγηση στον προορισμό των πράξεων μεταξύ υποκείμενων στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης

Όσον αφορά τις πράξεις μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, το Συμβούλιο εξέφρασε την επιθυμία να διατηρηθεί, για μία μεταβατική περίοδο, γενικός κανόνας φορολόγησης με βάση τους συντελεστές και τους όρους του κράτους μέλους προορισμού.

Οι μηχανισμοί που θεσπίστηκαν για το σκοπό αυτό (απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος / φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αγορών) έγιναν ευνοϊκά αποδεκτοί από τους επιτηδευματίες και λειτουργούν κατά τρόπο γενικά ικανοποιητικό.

Πάντως, για να τύχει πλήρους εφαρμογής η θεσπισθείσα από το Συμβούλιο αρχή φορολόγησης στον τόπο προορισμού, χρειάστηκε να ληφθούν ιδιαίτερα μέτρα προκειμένου να εξασφαλιστεί η παρακολούθηση ορισμένων ενδοκοινοτικών διακινήσεων αγαθών (μεταφορές αγαθών μεταξύ κρατών μελών· διακινήσεις αγαθών που συνδέονται με την πραγματοποίηση εργασιών επί των αγαθών αυτών), καθώς και για τη διαχείριση ορισμένων παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών (μεταφορικές υπηρεσίες· υπηρεσίες μεσαζόντων· ...). Η εφαρμογή αυτών των ειδικών διατάξεων είναι ιδιαίτερος περίπλοκος και προκαλεί δυσχέρειες στους ενδιαφερόμενους επιτηδευματίες.

Για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων, η Επιτροπή αντέδρασε με ταχύτητα και πρότεινε μέτρα με τα οποία θα απλουστευθεί η διαχείριση ορισμένων πράξεων. Φάνηκαν ωστόσο τα όρια αυτής της προσπάθειας, και οποιαδήποτε υπέρβαση των εν λόγω ορίων θα έθετε σε σοβαρή αμφισβήτηση τις θεσπισθείσες από το Συμβούλιο αρχές σχετικά με τον τόπο φορολόγησης των πράξεων και των τόπο έκπτωσης του φόρου.

Τα ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον προορισμό

Οι πωλήσεις στον προορισμό των τελικών καταναλωτών (επιτηδευματίες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) φορολογούνται κατ'αρχήν στο κράτος μέλος από το οποίο πραγματοποιούνται. Λαμβανομένων ωστόσο υπόψη των κινδύνων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού λόγω ανεπαρκούς προσέγγισης των φορολογικών συντελεστών, τέθηκαν σε εφαρμογή τρία ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον προορισμό (αγορές πραγματοποιούμενες σε άλλα κράτη μέλη από υποκειμένους στο φόρο πλήρως απαλλασσόμενους, ή από μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα· πωλήσεις από απόσταση· πωλήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων).

Καθένα από τα τρία ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον προορισμό επιβάλλει επαχθείς υποχρεώσεις είτε στους προμηθευτές (καθεστώσ πωλήσεων από απόσταση) είτε στους αγοραστές (αγορές υποκείμενων στον φόρο που δικαιούνται απαλλαγής και μη υποκείμενων στον φόρο νομικών προσώπων· αγορές καινούργιων μεταφορικών μέσων).

Ο περίπλοκος χαρακτήρας των εφαρμοζόμενων διατάξεων οδήγησε ορισμένους επιτηδευματίες, ιδίως μικρομεσαίες επιχειρήσεις, στο να παύσουν πλέον να πραγματοποιούν αγορές ή πωλήσεις σε άλλα κράτη μέλη : μακροπρόθεσμα, η ενιαία αγορά δεν μπορεί να λειτουργήσει με τέτοιου είδους εμπόδια στις συναλλαγές.

Η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς : μία μερικώς αντιμετωπισθείσα πρόκληση

Σήμερα, μετά από 22 μήνες λειτουργίας, μπορεί κανείς να βεβαιώσει ότι τα ληφθέντα μέτρα στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος επέτρεψαν στην Κοινότητα να ανταποκριθεί στην πρόκληση που αντιπροσώπευε η διατήρηση της αρχής φορολόγησης στον προορισμό, εξασφαλίζοντας παράλληλα την πραγματική κατάργηση των ελέγχων που γινόνταν για φορολογικούς λόγους κατά την διέλευση των εσωτερικών συνόρων. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, αν και προσωρινού χαρακτήρα, τα στοιχεία σχετικά με τα έσοδα ΦΠΑ των κρατών μελών οδηγούν γενικά στο συμπέρασμα ότι η εξέλιξη τους είναι σύμφωνη με τις οικονομικές τάσεις που επικράτησαν κατά το 1993 και τους πρώτους μήνες του 1994. Από τα προαναφερθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ότι σημειώθηκαν μεταβολές στο επίπεδο των εσόδων οι οποίες να οφείλονται άμεσα στις νεοεφαρμοζόμενες διατάξεις του μεταβατικού καθεστώτος.

Ωστόσο, τα πραγματικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιτηδευματίες υπενθυμίζουν καθημερινά ότι οι επιχειρήσεις και οι καταναλωτές δεν επωφελούνται ακόμη πλήρως από τα αναμενόμενα πλεονεκτήματα της ενιαίας αγοράς· η αιτιολόγηση του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα των πράξεων τους, ο επαχθής χαρακτήρας των υποχρεώσεων εγγραφής στο ΦΠΑ και δήλωσης καθώς και το αποτρεπτικό αποτέλεσμα ορισμένων διατάξεων εξακολουθούν να αποτελούν εμπόδια για την ανάπτυξη των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών.

Τα προβλήματα αυτά, σε συνδυασμό με τον υψηλό αριθμό των εφαρμοζόμενων διατάξεων, οδηγούν στη θέσπιση πολύπλοκων στην εφαρμογή τους μηχανισμών για το κοινό σύστημα ΦΠΑ, γεγονός που θέτει σε αμφισβήτηση την ίδια την απλότητα των αρχών λειτουργίας του.

II. ΑΠΟ ΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟ ΣΤΟ ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

Οι επιβαλλόμενες σήμερα υποχρεώσεις βάσει της 6ης οδηγίας

Κατά τη θέσπιση, από το Συμβούλιο, των λεπτομερειών εφαρμογής της αρχής σχετικά με τη φορολόγηση στον προορισμό, που ισχύει στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος, έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι συνέπειες όχι μόνο των οριζόμενων στην 6η οδηγία επιλογών σε θέματα προσδιορισμού του τρόπου φορολόγησης των πράξεων, αλλά και των εναλλακτικών λύσεων που επέλεξαν τα κράτη μέλη για τον καθορισμό ορισμένων στοιχείων της φορολόγησης.

Η κατάσταση αυτή δημιουργεί για τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις δύο είδη προβλημάτων :

- είτε πρέπει να εκπληρώσουν υποχρεώσεις εγγραφής και δήλωσης σε κάθε κράτος μέλος από τα οποία πραγματοποιούν πράξεις·
- είτε οφείλουν να προσφύγουν σε μακροχρόνιες και δαπανηρές διαδικασίες για να επιτύχουν την επιστροφή του φόρου που τους καταλογίστηκε σε κράτη μέλη στα οποία δεν πραγματοποιούν πράξεις.

Οι δυσχέρειες αυτές δεν μπορούν κατά κανένα τρόπο να αποδωθούν στους εφαρμοζόμενους μηχανισμούς κατά τη μεταβατική περίοδο : αποτελούν άμεση συνέπεια των κανόνων που ορίστηκαν στην 6η οδηγία και αφορούν τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης των πράξεων και του τόπου έκπτωσης του φόρου. Οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται στην διατήρηση υποχρεώσεων που δύσκολα μπορούν να συμβιβαστούν με την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Η πρόκληση που πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά την προετοιμασία του οριστικού καθεστώτος

Αν και οι εφαρμοζόμενες κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου διατάξεις κατέστησαν δυνατή την κατάργηση των ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα, ωστόσο, η προοπτική στην οποία εντάσσεται η ίδια η εξέλιξη του κοινού συστήματος ΦΠΑ υπερβαίνει κατά πολύ αυτό το επιμέρους επίτευγμα.

Πράγματι, η διαδικασία εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών, αποσκοπεί στην επίτευξη δύο στόχων :

- να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα των συναλλαγών στο εσωτερικό των κρατών μελών όπως και μεταξύ των κρατών μελών και αυτό παράλληλα με τη γενικότερη εξέλιξη της κοινοτικής οικοδόμησης·
- να καταστεί έτσι δυνατή "η εγκαθίδρυση, στο πλαίσιο μίας ευρωπαϊκής ένωσης, κοινής αγοράς που δεν θα στρεβλώνει τους κανόνες ανταγωνισμού και τα χαρακτηριστικά της θα είναι ανάλογα με εκείνα μίας εσωτερικής αγοράς".

Η επιδίωξη και η επίτευξη και των δύο αυτών στόχων αποτελεί αναμφίβολα την θεμελιώδη επιλογή την οποία η Ένωση οφείλει να φέρει σε πέρας στο πλαίσιο των εργασιών για τη θέσπιση οριστικού καθεστώτος φορολόγησης στο ΦΠΑ το οποίο θα διασφαλίζει την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΣΕΛΙΔΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
1. ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	11
1.1. Η ΚΑΤΑΡΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΣΥΝΟΡΑ	11
1.1.1. Η κατάσταση που επικρατούσε πριν από την 1η Ιανουαρίου 1993	11
1.1.2. Η κατάσταση μετά από την 1η Ιανουαρίου 1993	12
1.2. Η ΓΕΝΙΚΗ ΔΟΜΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	13
1.2.1. Η γενική διάρθρωση του μεταβατικού καθεστώτος	14
1.2.2. Μια νέα φορολογητέα πράξη: η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	17
1.2.3. Τα ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον προορισμό	19
1.2.4. Οι ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών	22
1.3. ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ: ΜΙΑ ΕΥΡΕΩΣ ΘΕΤΙΚΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ	24
1.3.1. Οι μελέτες στους καταναλωτές	25
1.3.2. Οι έρευνες στους επιτηδευματίες	26
1.3.3. Οι σθένειες του μεταβατικού καθεστώτος για τα Κράτη μέλη	29
1.3.4. Μία ευρέως θετική συνολική εκτίμηση	31
2. ΟΙ ΝΕΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	33
2.1. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	33
2.1.1. Η απόδειξη της μεταφοράς αγαθών εκτός του κράτους μέλους αναχώρησης	33
2.1.2. Η απόδειξη της ιδιότητας του αγοραστή	34
2.1.3. Παράλειψη του αγοραστή να ενημερώσει τον πωλητή για την ιδιότητά του	36
2.2. ΤΑ ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ	37
2.2.1. Αγορές που πραγματοποιούν οι μη έχοντες δικαίωμα προς έκπτωση υποκείμενοι στο φόρο και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα	37
2.2.2. Οι πωλήσεις από απόσταση	38
2.2.3. Τα καινούργια μεταφορικά μέσα	40

2.3. ΟΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	42
2.3.1. Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών και οι παρεπόμενες προς τις μεταφορές αυτές υπηρεσίες συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών μεσαζόντων.....	42
2.3.2. Οι λοιπές παροχές υπηρεσιών μεσαζόντων	43
2.4. Η ΠΟΛΥΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΛΕΓΕΝΤΩΝ ΤΡΟΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ	44
2.4.1. Η έννοια της ενδοκοινοτικής συναλλαγής	44
2.4.2. Η ύπαρξη πολυάριθμων τρόπων φορολόγησης	45
2.4.3. Οι εθνικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων	45
2.5. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	47
 3. Η ΤΗΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ 6Η ΟΔΗΓΙΑ	49
3.1. ΟΙ ΓΕΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΠΑ	49
3.1.1. Ο τόπος φορολόγησης των πράξεων	49
3.1.2. Ο τόπος και ο τρόπος άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση	51
3.1.3. Η σημασία και οι συνέπειες των εν λόγω επιλογών αρχής.....	52
3.2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	53
3.2.1. Οι μηχανισμοί που έχουν τεθεί σε εφαρμογή	54
3.2.2. Οι εξεταζόμενες περιπτώσεις.....	54
3.2.3. Διατάξεις ευρείας εφαρμογής λαμβανομένων υπόψη των μεθόδων διαχείρισης των αποθεμάτων	55
3.2.4. Επιπτώσεις για τους επιτηδευματίες.....	58
3.3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΙΝΗΤΑ ΑΓΑΘΑ	60
3.3.1. Ο φορολογικός χαρακτηρισμός των εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά	60
3.3.2. Η μεταχείριση των πράξεων μεταξύ κρατών μελών	61
3.4. ΟΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ	63
3.4.1. Οι παροχές υπηρεσιών μεταφοράς.....	63
3.4.2. Οι τριγωνικές πράξεις	66
3.4.3. Οι αλυσιδωτές πράξεις	70
3.5. Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	72
3.5.1. Ο γενικότερος προβληματισμός όσον αφορά τον υπόχρεο του φόρου.....	72
3.5.2. Οι κατευθυντήριες γραμμές σύμφωνα με την Επιτροπή.....	74
3.6. ΟΙ ΜΙΚΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΥΓΧΑΝΟΥΝ ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	75
3.6.1. Οι ισχύουσες διατάξεις.....	75
3.6.2. Οι υπάρχουσες δυσκολίες.....	75

3.7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ 6Η ΟΔΗΓΙΑ	76
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	79
I. Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΝΕΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ	79
II. Η ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΣΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΑΡΧΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΚΑΝΟΝΕΣ	79
III. Η ΑΠΕΙΛΗ ΣΤΟ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΩΜΩΝ.....	80
IV. ΤΑ ΔΙΔΑΓΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΑΠΟΚΤΗΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ 1Η ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1993	82



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΑ ΟΡΙΑ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ.....	83
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΟΘΕΣΙΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ, ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ - Πηγές -	85

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

(1) Η έναρξη λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς την 1^η Ιανουαρίου 1993 έθεσε τέσσερα προβλήματα-προκλήσεις στα ισχύοντα στην Κοινότητα συστήματα φορολόγησης σε θέματα ΦΠΑ και ειδικών φόρων κατανάλωσης:

- η θέση σε εφαρμογή της αρχής σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία στο έδαφος της Κοινότητας προϋπόθετε απαραίτητως την εξάλειψη όλων των τελωνειακών διαδικασιών και διατυπώσεων κατά τη διέλευση εσωτερικών συνόρων: για να είναι συνεπώς δυνατή η εφαρμογή της αρχής αυτής έπρεπε προηγουμένως να παύσει οριστικά να υφίσταται η φορολογική έννοια της εισαγωγής κατά τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.
- δεδομένου ότι το Συμβούλιο αποφάσισε ότι οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών έπρεπε ωστόσο να συνεχίσουν να φορολογούνται στο κράτος μέλος προορισμού των εμπορευμάτων, η θέσπιση νέων μηχανισμών φορολόγησης κατέστη απαραίτητη, τόσο στο πλαίσιο του ΦΠΑ όσο και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.
- παράλληλα, το επίπεδο και η διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών στην Κοινότητα έπρεπε να παρουσιάζουν επαρκή ομοιομορφία ώστε η προσφερόμενη στους ιδιώτες δυνατότητα να πραγματοποιούν φορολογημένες αγορές (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) στο κράτος μέλος της επιλογής τους, να αποτελεί πλέον την αρχή που διέπει τις σχετικές πράξεις.
- τέλος, τα μέσα και οι τρόποι διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών έπρεπε να προσαρμοστούν στις νέες συνθήκες της εσωτερικής αγοράς και στους νέους μηχανισμούς φορολόγησης που θεσπίστηκαν για το σκοπό αυτό.

(2) Η Κοινότητα αντιμετώπισε τις τέσσερις αυτές προκλήσεις: από την 1^η Ιανουαρίου 1993, οι νέοι μηχανισμοί είχαν ήδη θεσπιστεί και ορισμένα προβλήματα εφαρμογής που παρουσιάστηκαν ήταν προσωρινού χαρακτήρα.

(3) Το άρθρο 28^η της 6^{ης} οδηγίας ορίζει ότι η Επιτροπή υποβάλλει στο Συμβούλιο, πριν από την 31^η Δεκεμβρίου 1994, έκθεση σχετικά με τη λειτουργία του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών.

(4) Στην παρούσα έκθεση εξετάζεται και αξιολογείται η λειτουργία του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών υπό τις τρεις ακόλουθες οπτικές γωνίες:

- τα αποτελέσματα από την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος (μέρος 1)
- οι νέοι κανόνες φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (μέρος 2)
- η τήρηση των αρχών φορολόγησης που ορίζονται στην 6^η οδηγία (μέρος 3).

(5) Στόχος της παρούσας έκθεσης είναι βέβαια η διενέργεια "απογραφής" μετά από 18 μήνες λειτουργίας του μεταβατικού καθεστώτος. Χωρίς να έχει εξαντλητικό χαρακτήρα, η εν λόγω αξιολόγηση εστιάζεται κυρίως στην παρουσίαση προβλημάτων που αντιμετωπίζουν τόσο οι επιτηδευματίες όσο και οι διοικήσεις των κρατών μελών. Παράλληλα, με την έκθεση αυτή επιχειρείται να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα και τις ανησυχίες που διατυπώθηκαν και αφορούν τη λειτουργία των μεταβατικών διατάξεων. Λόγω της πολυπλοκότητας και της συνθετότητας των εφαρμοζόμενων διατάξεων, οι επιχειρήσεις ανησυχούν με την εκτίμηση ότι, οι επιφορτισμένες με τον έλεγχο διοικήσεις θα στηριχθούν, με την επιφύλαξη του ελέγχου του φορολογικού δικαστή, πάνω στις πρακτικές προσαρμογές θέσης σε εφαρμογή των νέων καθεστώτων. Λησιάζει γι' αυτό το λόγο να υπογραμμισθεί, ότι δεν ζητήθηκε από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο να αποφανθεί πάνω σ' αυτές τις νέες διατάξεις.

(6) Με την ανά χείρας έκθεση επιχειρείται ο εντοπισμός των αιτιών που προκαλούν τα προβλήματα ή τις δυσλειτουργίες ώστε να καταστεί κυρίως δυνατή η εξέταση των μέτρων για την αντιμετώπισή τους. Από την άποψη αυτή, η εν λόγω έκθεση εντάσσεται επίσης στην προοπτική των προτάσεων που η Επιτροπή οφείλει να υποβάλει στο Συμβούλιο ενόψει της μετάβασης στο οριστικό καθεστώς φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

(7) Αυτή η έκθεση πραγματεύεται μόνο την λειτουργία των μηχανισμών φορολογίας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών: Δεν θίγει, ούτε το θέμα του πεδίου εφαρμογής και το επίπεδο των επιβαλλόμενων συντελεστών, ούτε την εφαρμογή των σχετικών με τη διοικητική συνεργασία διατάξεων⁽¹³⁾ και την αμοιβαία συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών.

1. ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

1.1. Η ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΣΥΝΟΡΑ

(8) Η υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς την 1^η Ιανουαρίου 1993 επέβαλε την κατάργηση των διοικητικών διαδικασιών που έπρεπε να γίνουν πριν ή κατά τη διέλευση των εσωτερικών συνόρων της Κοινότητας: μία ταχεία σύγκριση των καταστάσεων που ίσχυαν πριν και μετά την 1^η Ιανουαρίου 1993 προσφέρει τη δυνατότητα να εκτιμηθεί η σημασία του βήματος που έγινε με τη θέσπιση του μεταβατικού καθεστώτος.

1.1.1. Η κατάσταση που επικρατούσε πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1993

(9) Πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1993, κάθε κίνηση αγαθών στο εσωτερικό της Κοινότητας αποτελούσε το αντικείμενο συστηματικής φορολογικής παρακολούθησης καθώς οποιαδήποτε είσοδος αγαθού στο έδαφος κράτους μέλους αποτελούσε φορολογητέα πράξη εισαγωγής αγαθού. Λόγω του γεγονότος αυτού και μόνο, κάθε κίνηση αγαθών συνεπαγόταν υποχρεώσεις δήλωσης και πληρωμής του ΦΠΑ:

- ανεξάρτητα από την προέλευση (κοινοτική ή όχι) του εισαγόμενου αγαθού στο έδαφος κράτους μέλους,
- ανεξάρτητα από τον προορισμό του εν λόγω αγαθού (προοριζόμενο να παραμείνει στο εσωτερικό της χώρας ή με άλλο προορισμό),
- ανεξάρτητα από το "καθεστώς ΦΠΑ" του αγαθού (ήδη φορολογημένο ή όχι).

(10) Λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών που θα είχε η αυστηρή εφαρμογή αυτής της αρχής για τους επιτηδεύματιες και τους ιδιώτες, τέθηκαν σε εφαρμογή προγράμματα απλούστευσης των διοικητικού χαρακτήρα διαδικασιών και διατυπώσεων για την είσπραξη του ΦΠΑ:

- αφενός, οι *διάφορες ατέλειες κατά την εισαγωγή*, επέτρεψαν την μη φορολόγηση ορισμένων εισαγωγών που πραγματοποιούσαν ιδιώτες (ατέλειες ταξιδιωτών, ατέλειες σε περίπτωση μετακόμισης, ...)

- οι φορολογικές απαλλαγές που εφαρμόζαν τα κράτη μέλη όταν τα αγαθά είχαν τεθεί υπό τελωνειακά καθεστώτα αναστολής δασμών, είχαν επίσης δώσει τη δυνατότητα μη φορολόγησης αυτών των αγαθών για όλη την περίοδο ισχύος του καθεστώτος αναστολής
- εξάλλου, σε πολλές περιπτώσεις (π.χ. αποφάσεις SCHUL), το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, στο οποίο είχε υποβληθεί αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης, είχε διατάξει τον τερματισμό καταστάσεων διπλής φορολογίας μεταξύ κρατών μελών, επικαλούμενο για τον σκοπό αυτό ιδίως το άρθρο 95 της συνθήκης για την ίδρυση της ΕΚ.

(11) Ωστόσο, διατηρήθηκε η αρχή της γενικευμένης φορολογίας κατά την εισαγωγή και αναμφισβήτητα αποτελούσε σημαντικό κόστος που συνεπαγόταν η μη πραγματοποίηση της νέας αγοράς. Πράγματι, η υπόχρεωση του ενδιαφερομένου να διεκπεραιώσει διοικητικές διαδικασίες και να εξοφλήσει το φόρο ή να εγγυηθεί την πληρωμή του για κάθε εισαγωγή, οδηγούσαν σε έξοδα διόλου αμελητέα για τις επιχειρήσεις ενώ παράλληλα απέτρεπαν τους ιδιώτες να πραγματοποιούν τις αγορές τους σε άλλα κράτη μέλη.

(12) Από τις διεξαχθείσες εργασίες στο πλαίσιο της έκθεσης Cecchini σχετικά με το κόστος της μη Ευρώπης, είχε σαφώς προκύψει εξάλλου ότι, με την κατάργηση των συνοριακών ελέγχων, η προσαρμογή του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ ήταν κεφαλαιώδους σημασίας προκειμένου να ενισχυθεί ο ενδοκοινοτικός ανταγωνισμός και να τεθεί τέρμα στην κατάτμηση των αγορών.

(13) Συνεπώς, απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη των στόχων της ενιαίας αγοράς, ήταν να παύσει οριστικά να θεωρείται η εισαγωγή ως γενεσιουργός αιτία του φόρου κατά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

1.1.2. Η κατάσταση μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1993

(14) Με την έκδοση, στις 16 Νοεμβρίου 1991, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ με την οποία τροποποιείται η 6^η οδηγία ΦΠΑ ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων⁽⁸⁾, τα κράτη μέλη πραγματοποίησαν ένα καθοριστικής σημασίας βήμα για την υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς.

(15) Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές έπαυσαν να αντιμετωπίζονται ως εισαγωγές, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Ένωσης έγινε πραγματικότητα, μεταξύ των κρατών μελών, στο εξής μόνο οι εμπορικές συναλλαγές, των πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, δίνουν κατά κύριο λόγο αφορμή σε μια φορολογητέα εμπορική πράξη.

(16) Αιτία είναι αυτός ο διπλός τίτλος, με τον οποίο το καθεστώς που τέθηκε σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 1993 εγγράφεται μέσα στην προοπτική της "μετάβασης σ' ένα ενιαίο καθεστώς φορολογίας στην χώρα της προέλευσης, τα δυναμικά γεγονότα της κατάργησης των συνόρων δημιουργούν εξ άλλου, αυτά τα ίδια, τις πλέον ευνοϊκές συνθήκες σ' αυτή την εξέλιξη" (συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 13^{ης} Νοεμβρίου 1989⁽⁷⁾).

1.2. Η ΓΕΝΙΚΗ ΔΟΜΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

(17) Η προσαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ για να καταστεί δυνατή η πραγματική κατάργηση των συνοριακών φορολογικών ελέγχων έγινε με τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται στις γενικές αρχές του συστήματος ΦΠΑ όπως αυτές προκύπτουν από την 6^η οδηγία και τους εφαρμιζόμενους κανόνες στις "εγχώριες" συναλλαγές.

(18) Ωστόσο, η προσπάθεια αυτή υπέκρυπτε ιδιαίτερους κινδύνους και δυσχέρειες λαμβανομένων υπόψη των κατευθυντήριων γραμμών που είχε θεσπίσει το Συμβούλιο ECOFIN. Συγκεκριμένα, στα συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 13^{ης} Νοεμβρίου 1989⁽⁷⁾, καθοριζόταν οι ακόλουθοι στόχοι:

- "στην περίπτωση πράξεων που πραγματοποιούνται μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών από υποκείμενους στο φόρο, η φορολόγηση του αποδέκτη της πράξης να γίνεται στη χώρα προορισμού με τους φορολογικούς συντελεστές και τους ισχύοντες όρους στη χώρα αυτή"
- "να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο οι απαλλασσόμενοι ή μη υποκείμενοι στο φόρο οργανισμοί οι οποίοι πραγματοποιούν αγορές ορισμένης αξίας σε άλλα κράτη μέλη"
- να εξασφαλιστεί, "μέσω διαφορετικής μεταχείρισης", ότι η φορολόγηση των αγορών οχημάτων και των από απόσταση παραδόσεων ορισμένης αξίας θα γίνεται στον τόπο προορισμού
- να εξασφαλιστεί παράλληλα "ότι θα ελαφρυνθούν οι επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων και των εθνικών διοικήσεων" και ότι θα "αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού χωρίς να παρεμποδίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων".

(19) Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να καταργηθεί οριστικά οποιοσδήποτε περιορισμός, ως προς την ποσότητα ή την αξία, για τις φορολογημένες αγορές που πραγματοποιούν σε άλλα κράτη μέλη ταξιδιώτες διακινούμενοι στο εσωτερικό της Κοινότητας.

(20) Στις συνθήκες αυτές, μοναδικό κατάλληλο μέσο για την επίτευξη όλων των καθορισθέντων από το Συμβούλιο στόχων ήταν η εφαρμογή ενός μικτού φορολογικού συστήματος το οποίο να συνδυάζει τη βασική αρχή της φορολόγησης στον τόπο προέλευσης με διατάξεις παρέκκλισης για φορολόγηση στον τόπο προορισμού.

1.2.1. Η γενική διάρθρωση του μεταβατικού καθεστώτος

(21) Το σύνολο της προσέγγισης του μεταβατικού καθεστώτος στηρίζεται πάνω στις τρεις έννοιες των φορολογητέων εμπορικών πράξεων από τον τόπο της φορολογικής προέλευσης αυτής της εμπορικής πράξης και του τόπου του φορολογικού προορισμού των αγαθών ή των υπηρεσιών επί των οποίων πραγματοποιείται η εμπορική πράξη:

- κάθε εμπορική πράξη η οποία συνιστά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υπόκειται σε ΦΠΑ. Κάθε μία από αυτές τις συναλλαγές εκλαμβάνεται ως μια πώληση από τον προμηθευτή και ως μία αγορά από τον πελάτη του
- με κάθε εμπορική πράξη συνυπάρχει ένας τρόπος επιβολής, που θεωρείται ως ο τρόπος της φορολογικής προέλευσης. Αυτή η φορολογική προέλευση διερμηνεύεται, ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος από το οποίο έχουν παραδοθεί τα αγαθά ή έχουν προσφερθεί οι υπηρεσίες
- ο τρόπος προορισμού του αγαθού ή προσφερόμενης υπηρεσίας είναι ο τρόπος όπου ο πελάτης χρησιμοποιεί αυτό το αγαθό ή την υπηρεσία. Στην περίπτωση των εμπορικών επαγγελματιών, αυτός ο τρόπος χρησιμοποίησης συγχέεται με τον τόπο της φορολογικής προέλευσης των εμπορικών πράξεων που θα πραγματοποιήσει με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δέχθηκε.

(22) Επίσης και αντίθετα με αυτό που κάποτε είχε υποδειχθεί, το μεταβατικό καθεστώς βασίζεται αποκλειστικά πάνω στις αρχές που τηρήθηκαν από την υιοθέτηση το 1977 της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ, τόσο κατά τον ορισμό των φορολογητέων πράξεων όσο και κατά τον καθορισμό του τόπου επιβολής τους.

Μία αμετάβλητη αρχή: η φορολόγηση στο κράτος μέλος προέλευσης

(23) Το γεγονός ότι στο μεταβατικό καθεστώς διατηρούνται οι κανόνες για τον προσδιορισμό του κύριου τόπου παράδοσης αγαθών και παροχών υπηρεσιών οι οποίοι αναφέρονται στην 6^η οδηγία, αποτελεί επαναβεβαίωση της αρχής σύμφωνα με

την οποία η φορολόγηση γίνεται στο κράτος μέλος αναχώρησης των παραδιδόμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών.

(24) Με τον τρόπο αυτό, το μεταβατικό καθεστώς εξασφαλίζει τη φορολόγηση, στο κράτος μέλος προέλευσης, των πωλήσεων σε τελικούς καταναλωτές. Παρότι οι ταξιδιώτες δεν έχουν ακόμη εμπεδώσει την πραγματική διάσταση των μεταβολών που σημειώθηκαν, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί το ότι μπορούν πλέον να αποκτήσουν αγαθά με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά άλλων κρατών μελών, και αυτό χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να εκπληρώσουν υποχρεώσεις δήλωσης και πληρωμής του ΦΠΑ στο δικό τους κράτος μέλος.

Παραεκκλίσεις που διατηρούνται προσωρινά: η φορολόγηση στον τόπο προορισμού

(25) Λαμβανομένων υπόψη των στόχων που καθόρισε το Συμβούλιο ECOFIN, ήταν απαραίτητο να εξασφαλιστεί η φορολόγηση, στον τόπο προορισμού, ορισμένων πράξεων που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών. Για το σκοπό αυτό λήφθηκαν δύο μέτρα:

- θέσπιση μίας νέας φορολογητέας πράξης: ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,
- μετακίνηση του τόπου φορολόγησης ορισμένων πράξεων: πωλήσεις από απόσταση και ορισμένες ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών.

(26) Η επιλογή των τεχνικών προσαρμογών της φορολόγησης στον προορισμό και ο ορισμός των σχετικών πεδίων εφαρμογής απαντούν σε δύο δεσμεύσεις: να συληφθεί η εμπορική πράξη που νομιμοποιεί την φορολόγηση στον προορισμό (την αγορά ή την πώληση) και να επιβάλλει τις δηλωτικές υποχρεώσεις που ανταποκρίνονται στον εμπορευόμενο που αφορούν (αγοραστή ή προμηθευτή). Αυτά τα δύο στοιχεία έχουν τεθεί σε εφαρμογή με τον ακόλουθο τρόπο:

- σε όλες τις περιπτώσεις για τις οποίες είναι δυνατό να εξασφαλισθεί η φορολόγηση του αγοραστή στον τόπο προορισμού τέθηκε σε εφαρμογή το γενικό καθεστώς φορολόγησης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Παρεμφερείς κανόνες θεσπίστηκαν και για τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών σε υποκείμενους στο φόρο.
- αντίθετα, όταν κύκλος εργασιών ορισμένης αξίας πραγματοποιείται από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο προορισμού των αγαθών (π.χ. λόγω της συμπεριφοράς του πωλητή), η φορολόγηση πρέπει να γίνει όταν τα αγαθά βρίσκονται ακόμη "στα χέρια" του πωλητή. Αυτό εξασφαλίζεται με την εφαρμογή του ιδιαίτερου καθεστώτος φορολόγησης των πωλήσεων από απόσταση. Έτσι, ουδεμία υποχρέωση βαρύνει τον αγοραστή (γενικά

τον ιδιώτη), προς τον οποίον δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να στραφεί η φορολογική αρχή για την ικανοποίηση των υποχρεώσεων δήλωσης και καταβολής του ΦΠΑ.

Η αυτονομία των κρατών μελών στον έλεγχο των εμπορικών πράξεων.

(27) Όλες οι αιτίες, καθώς επίσης η δυσκολία στην συγκρότηση του μεταβατικού καθεστώτος, οφείλονται στο γεγονός ότι οι κανόνες φορολόγησης στον προορισμό, οι οποίοι διατηρήθηκαν από το Συμβούλιο θα έπρεπε να τεθούν σε ισχύ χωρίς να τεθεί εν αμφιβόλω, η αυτονομία του κάθε κράτους μέλους κατά τον έλεγχο των πράξεων.

(28) Κάθε κράτος μέλος θα πρέπει πράγματι να έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει την υπευθυνότητα της φορολογίας αναξάρτητα με τα γεγονότα που συμβαίνουν σε μια άλλη χώρα (άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα). Μέσα στο πλαίσιο ενός κοινού συστήματος επιβολής σε όλα τα κράτη μέλη, ο σεβασμός αυτής της αρχής στηρίζεται εξ ολοκλήρου πάνω στους κανόνες της εδαφικότητας των εμπορικών πράξεων. Συνεπώς, ο τόπος επιβολής αποκαλύπτει ένα σημαντικό κεφάλαιο, ακόμη αυξημένο εξ αιτίας των ευκαιριών που έχουν ανοιχθεί στα κράτη μέλη και τους επιτρέπουν να παρεκκλίνουν από τους κοινούς κανόνες της επιβολής του φόρου (δαπάνες ή πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, προαιρετικές εξαιρέσεις κλπ...).

(29) Αυτό το ενδιαφέρον αναφορικά με την ανεξαρτησία των υπευθυνοτήτων της φορολογίας δεν αφορά μόνο τα κράτη μέλη: αυτή έχει σημαντικές συνέπειες για τους ίδιους τους επαγγελματίες. Η υπευθυνότητα των επαγγελματιών, στα πλαίσια της ορθής εφαρμογής του φόρου, δεν μπορεί να δεσμευθεί εξ αιτίας της φορολογικής συμπεριφοράς των εταίρων τους. Οι συνθήκες φορολόγησης ή απαλλαγής μιας πράξης πρέπει συνεπώς να εκτιμηθούν στον επαγγελματία που πραγματοποιεί την φορολογητέα, πράξη όπου και αν είναι η φορολογητέα διαγωγή του εμπορικού εταίρου.

(30) Στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος αυτές οι αρχές ήταν αντικείμενο μιας ιδιαίτερης προσοχής. Εξηγούν για ένα μεγάλο μέρος τη δόμηση των αρχών επιβολής του φόρου στον προορισμό και τα συμπληρωματικά μέτρα που έχουν υιοθετηθεί στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας.

1.2.2. Μια νέα φορολογητέα πράξη: η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Περιγραφή του μηχανισμού

(31) Γρήγορα αποδείχθηκε ότι όταν τα αγαθά αποτελούσαν το αντικείμενο μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών μελών και η περίπτωση ανταποκρινόταν σε μία από τις καταστάσεις για τις οποίες το Συμβούλιο ECOFIN επιθυμούσε να διατηρηθεί η φορολόγηση στον προορισμό, η ανεξαρτησία των κρατών μελών διαφυλασσόταν καλύτερα προσδιορίζοντας, για την ίδια οικονομική συναλλαγή, μία φορολογητέα πράξη στο κράτος μέλος αναχώρησης των αγαθών - την παράδοση αγαθών - και μια άλλη φορολογητέα πράξη στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών - την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

(32) Η πλήρης ανεξαρτησία μεταξύ αυτών των δύο φορολογητέων πράξεων - παράδοση αγαθών που πραγματοποιεί ο πωλητής στο κράτος μέλος αναχώρησης και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιεί ο αγοραστής στο κράτος μέλος άφιξης - επιτρέπει πράγματι σε καθένα των ενδιαφερομένων κρατών μελών να εξασφαλίσει ότι τηρούνται οι όροι φορολόγησης ή απαλλαγής της πραγματοποιηθείσας στο έδαφός του πράξης και αυτό ανεξάρτητα από το τι έπραξε το άλλο κράτος μέλος. Επιπλέον, διασφαλίζοντας τη συμπληρωματικότητα των φορολογικών αρμοδιοτήτων στο χώρο και στο χρόνο, η μέθοδος αυτή αποκλείει κάθε περίπτωση εμφάνισης "κενού" κατά την εφαρμογή της γενικής αρχής φορολόγησης των ενδοκοινοτικών πράξεων:

- την χρονική στιγμή όπου απαντώνται οι συνθήκες της μη φορολόγησης στο κράτος μέλος προέλευσης της πράξης, οι συνθήκες της φορολόγησής της στο κράτος μέλος προορισμού απαντώνται εξίσου (καθορισμός των πράξεων που αφορούν),
- κάθε πράξη, που ικανοποιεί τις προϋποθέσεις της μη φορολόγησης στο κράτος μέλος προέλευσής της, εισάγεται μέσα στην εδαφική αρμοδιότητα φορολόγησης ενός κράτους μέλους (ορισμός του τόπου επιβολής του φόρου των πράξεων που αφορούν).

(33) Έτσι, κάθε πώληση αγαθών μεταξύ υποκείμενων στο φόρο η οποία συνεπάγεται μεταφορά αυτών των αγαθών μεταξύ δύο κρατών μελών της Κοινότητας, οδηγεί στην πραγματοποίηση δύο φορολογητέων πράξεων:

- μία φορολογητέα παράδοση αγαθών στο κράτος μέλος αναχώρησης, η οποία ενδέχεται να τύχει απαλλαγής εφόσον πληρούνται οι δύο ακόλουθες προϋποθέσεις:

- τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους του κράτους μέλους αναχώρησης αλλά στο εσωτερικό της Κοινότητας·
 - η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται για άλλον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο αναχώρησης των αγαθών.
- μία *ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών*, για την οποία ο φόρος πρέπει να καταβληθεί από τον αγοραστή στο κράτος μέλος άφιξης των εν λόγω αγαθών και προσδιοριζόμενη σε αντιστοιχία με την προαναφερθείσα παράδοση αγαθών ως "η απόκτηση της εξουσίας διάθεσης ενός κινητού ενσώματου αγαθού που απεστάλη ή μεταφέρθηκε προς τον αγοραστή, από τον πωλητή, από τον αγοραστή ή για λογαριασμό του, σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς".

(34) Εξάλλου, θεσπίσθηκε μηχανισμός ο οποίος εξομοιώνει με φορολογητέες πράξεις (παράδοση και ενδοκοινοτική απόκτηση) ορισμένες ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών. Ο εν λόγω μηχανισμός εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας υποκείμενος στο φόρο στην Κοινότητα διακινεί αγαθά πριν από τυχόν μεταγενέστερη παράδοση.

(35) Στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από αγρότες υποκείμενους στο κατ' αποκοπήν καθεστώς, από υποκείμενους στο φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και από μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, υπόκεινται επίσης στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών, εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό τους υπερβαίνει ένα ελάχιστο όριο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, το οποίο όμως δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 10 000 ECU (βλ. στο Παράρτημα I τον πίνακα με τα ποσά που καθόρισαν τα διάφορα κράτη μέλη).

Συνοδευτικά μέτρα

(36) Για να δοθεί στους επιτηδευματίες και στις φορολογικές διοικήσεις η δυνατότητα να λαμβάνουν γνώση του φορολογικού καθεστώτος των εκάστοτε αγοραστών, θεσπίσθηκε ένας νέος και κεντρικά διαχειριζόμενος μηχανισμός ο οποίος καλύπτει όλες τις ρυθμίσεις: πρόκειται για την εγγραφή στο ΦΠΑ.

(37) Κάθε κράτος μέλος χρειάστηκε να λάβει τα απαραίτητα μέτρα ώστε να δοθεί ένας ατομικός αριθμός μητρώου σε κάθε υποκείμενο στο φόρο που ενδέχεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές πράξεις, δηλαδή σε "κάθε υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που του παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση."

(38) Η εν λόγω υποχρέωση των κρατών μελών επεκτάθηκε στα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα καθώς και στους υποκείμενους στο φόρο χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπόκεινται στο φόρο (βλ. προαναφερθέν ιδιαίτερο καθεστώς).

(39) Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλουν ανακεφαλαιωτικό πίνακα ο οποίος θα περιλαμβάνει τον κατάλογο των αγοραστών που είναι εγγεγραμμένοι στο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος και στους οποίους οι επιχειρήσεις παρέδωσαν αγαθά απαλλαγμένα από το ΦΠΑ. Για καθένα από τους πελάτες αυτούς, που προσδιορίζονται με αριθμό εγγραφής στο ΦΠΑ, ο προμηθευτής αναγράφει το συνολικό ποσό των πραγματοποιηθεισών παραδόσεων. Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία, τα οποία μπορούν να ληφθούν απευθείας από τις λογιστικές καταχωρήσεις των επιτηδευματιών, παρέχουν στη φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους αναχώρησης τη δυνατότητα να διαβιβάσει στα υπόλοιπα κράτη μέλη τον κατάλογο των επιτηδευματιών τους στους οποίους παραδόθηκαν αγαθά απαλλαγμένα από το ΦΠΑ.

(40) Κατά τους ελέγχους των πράξεων που πραγματοποιούνται στο έδαφος του κάθε κράτους μέλους προορισμού είναι ικανό από μόνο του να συγκεντρώσει τις πληροφορίες που διαβιβάζονται από το σύστημα VIES.

1.2.3. Τα ιδιαίτερα καθεστάτα φορολόγησης στον προορισμό

(41) Το γενικό καθεστώς φορολόγησης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών εφαρμόζεται μόνο στους υποκείμενους στο φόρο με δικαίωμα προς έκπτωση και, εφόσον οι εν λόγω αποκτήσεις φθάνουν ή υπερβαίνουν ένα ορισμένο ετήσιο όριο, στις αποκτήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τους υπόλοιπους υποκείμενους στο φόρο και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα. Γι' αυτές τις δύο τελευταίες κατηγορίες επαγγελματιών ένα επιπλέον δικαίωμα για τη φορολόγηση στον προορισμό ανοίχθηκε. Μπορούν εντούτοις να υπάγουν όλες τις ενδοκοινοτικές αγορές στο ΦΠΑ του κράτους μέλους τους χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να επιβλέπουν για την υπέρβαση του κατωφλίου εφαρμογής του γενικού καθεστώτος.

(42) Το καθεστώς φορολόγησης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών επεκτάθηκε επίσης στις αγορές καινούργιων μεταφορικών μέσων που πραγματοποιεί οποιοδήποτε πρόσωπο μη περιλαμβανόμενο στο γενικό καθεστώς: οι υποκείμενοι στο φόρο χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις είναι κατώτερες του προαναφερθέντος ορίου φορολόγησης, καθώς και οι ιδιώτες.

(43) Όσον αφορά των καθεστώς των πωλήσεων από απόσταση, η εφαρμογή εξασφάλισε τη φορολόγηση στον προορισμό των κύκλων εργασιών ορισμένης αξίας που πραγματοποιούνται από πωλητές εγκατεστημένους σε κράτη μέλη διαφορετικά από εκείνο της κατανάλωσης.

Οι ενδοκοινοτικές πωλήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων

(44) Με τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων κατέστη δυνατή η φορολόγηση στον προορισμό την οποία επέβαλε το Συμβούλιο ECOFIN στις 13 Νοεμβρίου 1989⁽⁷⁾. Ιδιαίτερα, οι πωλήσεις αυτοκινήτων θεωρούνταν πάντα από τα κράτη μέλη ως ένα εξαιρετικά ευαίσθητο ζήτημα, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών εισφορών καθώς και των κινδύνων στρεβλώσεως του ανταγωνισμού λόγω ανεπαρκούς προσέγγισης των συντελεστών ΦΠΑ.

(45) Επομένως, τα κράτη μέλη καθορίζουν τα μέτρα με τα οποία θα εξασφαλίζεται, αφενός, ότι ο πωλητής κοινοποιεί τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία για την εφαρμογή και τον έλεγχο του φόρου και, αφετέρου, ότι οι αγοραστές δηλώνουν και καταβάλλουν τον οφειλόμενο φόρο στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μεταφορικών μέσων.

Η αλλαγή του τόπου φορολόγησης: η περίπτωση των πωλήσεων από απόσταση

(46) Το Συμβούλιο, επιδιώκοντας να αποκλείσει το ενδεχόμενο ανάπτυξης των πωλήσεων από απόσταση - πωλήσεις με αλληλογραφία ή άλλο τρόπο - από κράτη μέλη διαφορετικά από εκείνο του προορισμού και κατανάλωσης των αγαθών, προέβλεψε, για το είδος αυτό των πωλήσεων, ένα καθεστώς φορολόγησης στον προορισμό. Το φόβο αυτό ενέτεινε το γεγονός ότι μία ανεπαρκής προσέγγιση των συντελεστών ενδεχόταν να οδηγήσει σε μετακίνηση των αγορών προς τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν χαμηλότερους συντελεστές και έτσι να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, εις βάρος των επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά από κράτη μέλη που εφαρμόζουν υψηλότερους συντελεστές (είτε πρόκειται για τις παραδόσεις τους στην εσωτερική αγορά ή τις εξ αποστάσεως πωλήσεις τους προς κράτη μέλη που εφαρμόζουν χαμηλούς συντελεστές).

(47) Το ιδιαίτερο καθεστώς που ενέκρινε το Συμβούλιο βασίζεται - όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του - στη μετακίνηση του τόπου της πραγματοποιηθείσας από τον πωλητή παράδοσης προς το κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς αγαθών προς τον αγοραστή.

(48) Υπενθυμίζεται ότι η τεχνική αυτή λεπτομέρεια αποφασίσθηκε να εφαρμοστεί λόγω της επιθυμίας να φορολογείται στον προορισμό ο πραγματοποιούμενος από τον πωλητή κύκλος εργασιών και λόγω επίσης της ιδιότητας των αγοραστών τους οποίους αφορά το εν λόγω ιδιαίτερο καθεστώς:

- υποκείμενοι στο φόρο χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση ή μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα μη εγγεγραμμένα στο ΦΠΑ και τα οποία δεν έχουν υπερβεί το όριο πέραν του οποίου οι ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις αγαθών υπόκεινται στο φόρο,
- ιδιώτες.

(49) Ως πώληση από απόσταση ορίζεται κάθε παράδοση αγαθών για την οποία η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιείται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του. Αντίθετα, για να μην εφαρμοστεί το ιδιαίτερο καθεστώς αρκεί η εν λόγω μεταφορά να γίνει από τον αγοραστή ή για λογαριασμό του. Επομένως, η φορολόγηση στον τόπο αναχώρησης των αγαθών αφορά μόνο τις πωλήσεις σε αγοραστές στους οποίους τα αγαθά παραδίδονται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή τους. Οι εφαρμοζόμενοι φορολογικοί κανόνες ποικίλουν συνεπώς ανάλογα με τους όρους των συμβάσεων πώλησης.

(50) Εξάλλου, το ιδιαίτερο καθεστώς εφαρμόζεται μόνο όταν ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής πραγματοποιεί, προς το ίδιο κράτος μέλος, παραδόσεις των οποίων το ετήσιο ποσό υπερβαίνει ένα όριο που καταρχήν έχει καθοριστεί σε 100 000 ECU, ενώ τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να το μειώσουν σε 35 000 ECU (βλ. στο Παράρτημα 1 τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα όρια που έχουν θεσπίσει τα διάφορα κράτη μέλη).

(51) Το καθεστώς αυτό, όπως και όλα τα υπόλοιπα ιδιαίτερα καθεστώτα, δημιουργεί βεβαίως πολυάριθμες δυσχέρειες οι οποίες εξετάζονται στο πλαίσιο της ανάλυσης των προβλημάτων που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος (βλ. μέρος 2).

1.2.4. Οι ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών

(52) Όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών, το μεταβατικό καθεστώς επέφερε εκείνες μόνο τις αλλαγές που ήταν απολύτως απαραίτητες για την ομαλή λειτουργία του. Συνεπώς, μεταβολή σημειώθηκε μόνο όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και αυτό για να αποφευχθεί η επιβάρυνση της διαχείρισής τους. Πράγματι, πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1993, η αξία αυτών των παροχών υπηρεσιών ενσωματωνόταν κατά κανόνα στο φορολογητέο ποσό της εισαγωγής των αγαθών τα οποία αφορούσαν οι εν λόγω υπηρεσίες. Ο εν λόγω τρόπος φορολόγησης επέτρεπε έτσι στον παρέχοντα την υπηρεσία να τιμολογεί τις σχετικές υπηρεσίες απαλλαγμένες από το ΦΠΑ.

(53) Με την αναστολή, μεταξύ των κρατών μελών, των φορολογιών στην εισαγωγή, όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των κρατών μελών φορολογούνται ως τέτοιες στο συντελεστή που αντιστοιχεί (κατάργηση της συμπερίληψής τους στη βάση φορολόγησής τους κατά την εισαγωγή). Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο, ο τρόπος της παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών έπρεπε να προσαρμοσθεί κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να συνεχισθεί να επιβεβαιώνει, αλλά από άλλα μέσα, τη φορολογία στον προσδιορισμό που ήταν επιθυμητό από το Συμβούλιο:

- παροχές υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών,
- παροχές υπηρεσιών παρεπόμενες προς τις εν λόγω μεταφορές,
- ορισμένες παροχές υπηρεσιών εκ μέρους μεσαζόντων που ενεργούν εξ ονόματος ή για λογαριασμό άλλων προσώπων.

Οι παροχές υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών

(54) Ορίζεται ως ενδοκοινοτική μεταφορά, κάθε μεταφορά αγαθών των οποίων ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στο έδαφος των δύο διαφορετικών κρατών μελών. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, αυτές οι υπηρεσίες είναι κυρίως φορολογημένες στα κράτη μέλη της αναχώρησης της μεταφοράς.

(55) Ωστόσο, όταν ο λήπτης της υπηρεσίας είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της αναχώρησης, η μεταφορά φορολογείται στον τόπο που είναι εγγεγραμμένος ο λήπτης.

(56) Συγκριτικά με αυτό που επιβεβαιώνεται για τα αγαθά, αυτές οι διατάξεις θέτουν σε ισχύ την αρχή της φορολόγησης στην προέλευση (τόπος αναχώρησης) και τον κανόνα εξαίρεσης της φορολογίας στον προορισμό (τόπος άφιξης) σε εφαρμογή του "καθεστώτος ΦΠΑ" του δεχόμενου την υπηρεσία.

(57) Επιπλέον και με σκοπό να αποφευχθεί στους δεχόμενους υπηρεσίες να εφαρμοσθεί - και οι δεχόμενοι να πρέπει να συνεισφέρουν - ένας φόρος στα κράτη μέλη που δεν είναι εγκατεστημένοι, αυτές οι διατάξεις συμπληρώθηκαν με ειδικά μέτρα σχετικά με τον καθορισμό του υπόχρεου του φόρου. Ο φόρος οφείλεται από τον δεχόμενο τις υπηρεσίες στις παρακάτω μόνο δύο περιπτώσεις

- είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιβολής της φορολογίας,
- ή
- ο δεχόμενος την υπηρεσία δεν έχει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

(58) Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις ο δεχόμενος τις υπηρεσίες είναι υπόχρεος του φόρου που οφείλεται εξ αιτίας της παροχής υπηρεσίας της μεταφοράς.

Οι παροχές υπηρεσιών που είναι παρεπόμενες προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών

(59) Οι αρχές που διέπουν τη φορολόγηση αυτών των παροχών υπηρεσιών ακολουθούν την ίδια λογική με εκείνη της φορολόγησης των ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών:

- η παροχή παρεπόμενης υπηρεσίας φορολογείται καταρχήν στον τόπο υλικής εκτέλεσής της
- πάντως, όταν ο λήπτης είναι εγγεγραμμένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της υλικής εκτέλεσης, η παρεπόμενη υπηρεσία φορολογείται στον τόπο στον οποίο είναι εγγεγραμμένος ο λήπτης

(60) Ο υπόχρεος του φόρου καθορίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως και στην περίπτωση των παροχών υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών (βλ. § 57).

(61) Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από τους μεσολαβητές, η γραμμή που ακολουθήθηκε από το μεταβατικό καθεστώς ήταν να επιβεβαιωθεί μια φορολογική μεταχείριση παράλληλη με αυτή που εφαρμόζεται στην κύρια εμπορική πράξη. Όσον αφορά τον ΦΠΑ, πράγματι θεωρούνται ως ενδιάμεσοι οι επαγγελματίες που ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό άλλου: συνεπώς, ο κανόνας φορολόγησης που έχει επιλεγεί συμφωνεί με την ιδιαίτερη φύση των εμπορικών σχέσεων που έχουν αναπτυχθεί μεταξύ του εντολέα, του μεσολαβητή και του τρίτου μέρους που αφορά η διαμεσολάβηση στην οποία ο ενδιάμεσος μεσολαβεί (πράξη κατά κύριο λόγο).

Οι παροχές υπηρεσιών μεσαζόντων

(62) Αυτές οι μέθοδοι φορολόγησης, οι οποίες εξάλλου ήδη εφαρμόζονταν για τα πρόσωπα που διαμεσολαβούσαν στην παροχή άυλων υπηρεσιών, επεκτάθηκαν:

- στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών και παρεπόμενων προς τις μεταφορές αυτές υπηρεσιών, οι οποίες ανταποκρίνονται στους κανόνες φορολόγησης που περιγράφονται στις παραγράφους 54 έως 60.
- στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης στο πλαίσιο άλλων πράξεων - αυτό αφορά ιδίως τους μεσάζοντες για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή/και αποκτήσεις αγαθών - οι οποίες φορολογούνται στον τόπο πραγματοποίησης της κύριας πράξης. Ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή, όταν ο λήπτης είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, η παροχή της υπηρεσίας διαμεσολάβησης θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε και συνεπώς φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένος ο λήπτης.

(63) Ο υπόχρεος του φόρου προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως και στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών (βλ. § 57 και 58).

1.3. ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ: ΜΙΑ ΕΥΡΕΩΣ ΘΕΤΙΚΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ

(64) Από τη θέση σε εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος, η Επιτροπή προνόησε να αποκτήσει επικοινωνία με τις επιχειρήσεις και τα κράτη μέλη ώστε να ενημερώνεται για τη λειτουργία του εν λόγω καθεστώτος, και για να είναι σε θέση να προτείνει τα κατάλληλα μέτρα απλούστευσης με σκοπό την ταχεία αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν. Ιδιαίτερα, η Επιτροπή έλαβε την πρωτοβουλία να θεσπίσει, από την αρχή του 1993, μία επιτροπή ακρόασης στο πλαίσιο της οποίας οι επιχειρήσεις διατυπώνουν άμεσα τις παρατηρήσεις τους προς την Επιτροπή.

(65) Εξάλλου, διεξήχθησαν ορισμένες μελέτες προκειμένου να γίνει γνωστή η άποψη των διαφόρων ενδιαφερομένων φορέων για το νέο καθεστώς ΦΠΑ. Τα αποτελέσματα αυτών των μελετών παρατίθενται στη συνέχεια.

1.3.1. Οι μελέτες στους καταναλωτές

(66) Σε αντίθεση με τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι ερωτήθηκαν, στο πλαίσιο πολυάριθμων μελετών, για το πώς κρίνουν τους εφαρμοζόμενους κανόνες από την 1^η Ιανουαρίου 1993, στους καταναλωτές δεν έγιναν πολλές έρευνες γνώμης ώστε να γίνει γνωστή η άποψή τους σχετικά με τα πλεονεκτήματα που θεωρούν ότι αποκόμισαν από την κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων και την ελευθερία πραγματοποίησης φορολογημένων αγορών στο κράτος μέλος επιλογής τους.

(67) Πάντως, από πρόσφατη έρευνα γνώμης που πραγματοποίησε το Ευρωβαρόμετρο (δημοσιεύθηκε στο τεύχος αριθ. 41 της 5ης Ιουλίου 1994) προκύπτει ότι οι καταναλωτές έχουν ελλιπή γνώση των δυνατοτήτων που τους προσφέρονται από την 1^η Ιανουαρίου 1993:

- πράγματι, καταρχάς προκύπτει ότι τα 2/3 των ερωτηθέντων προσώπων δεν διήλθαν, από την 1^η Ιανουαρίου 1993, εσωτερικό σύνορο της Κοινότητας και ότι, μεταξύ των προσώπων που μετέβησαν σε άλλα κράτη μέλη, τα 2/3 από αυτά θεωρούν ότι κέρδισαν χρόνο κατά τη διέλευση των συνόρων.
- εξάλλου, το 43% των ερωτηθέντων προσώπων δεν γνωρίζουν ότι έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν ελεύθερα τις αγορές τους σε άλλα κράτη μέλη χωρίς να πρέπει στη συνέχεια να καταβάλουν φόρους ή να διεκπεραιώσουν διατυπώσεις στη χώρα διαμονής τους. Μεταξύ των καταναλωτών που γνώριζαν αυτές τις δυνατότητες, μόνο το 20% έκαναν πραγματικά χρήση.
- τέλος, μόλις το 52% των ερωτηθέντων προσώπων θεωρούν ότι η κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων μπορεί να συμβάλει στη μείωση της τιμής των προϊόντων. Αντίθετα, το 75% θεωρούν ότι με την κατάργηση των συνόρων θα διευρυνθεί η επιλογή των προσφερόμενων προϊόντων.

(68) Λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων, η προσπάθεια πληροφόρησης που απευθύνεται στους Ευρωπαίους πολίτες, θα έπρεπε να ανανεωθεί και να αλλάξει με σκοπό να επιβεβαιωθεί μια καλύτερη γνώση των δυνατοτήτων που υπάρχουν στο εξής γι' αυτούς.

1.3.2. Οι έρευνες στους επιτηδευματίες

(69) Από τη θέση σε ισχύ του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ, διεξήχθησαν ορισμένες έρευνες στους επιτηδευματίες προκειμένου να συγκεντρωθούν τα σχόλια και οι παρατηρήσεις τους σχετικά με το νέο καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται από την 1^η Ιανουαρίου 1993.

(70) Οι έρευνες αυτές έγιναν τόσο με ιδιωτικές πρωτοβουλίες (π.χ. μελέτη Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG Peat Marwick, Ένωση Γερμανικών Βιομηχανιών (BDI)) όσο και με πρωτοβουλία ορισμένων κρατών μελών (π.χ. έρευνα με πρωτοβουλία των HM Customs and Excise στο Ηνωμένο Βασίλειο-μελέτη του Οικονομικού Ινστιτούτου των Κάτω Χωρών για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις). Επίσης, τα Ευρωπαϊκά Κέντρα Πληροφοριών για τις Επιχειρήσεις, κοινοποίησαν, στο πλαίσιο της επιτροπής ακρόασης που θέσπισε η Επιτροπή, την εμπειρία τους από τη λειτουργία του νέου καθεστώτος ΦΠΑ.

(71) Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων αυτών των μελετών μπορούν να εξαχθούν ορισμένα συμπεράσματα για τις εκτιμήσεις - θετικές και αρνητικές - που οι επιτηδευματίες διατυπώνουν όσον αφορά το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ και να επιβεβαιωθούν τα κυριότερα στοιχεία του απολογισμού που παρουσίασε η Επιτροπή τον Οκτώβριο του 1993, ιδιαίτερα όσον αφορά το γεγονός ότι τα προβλήματα εντοπίστηκαν σε ορισμένους μεμονωμένους τομείς.

(72) Εξάλλου, σε ορισμένες μελέτες εξετάσθηκε και η επιθυμία που εξέφρασαν οι επιτηδευματίες για αντικατάσταση του καθεστώτος αυτού από ένα οριστικό καθεστώς την 1^η Ιανουαρίου 1997.

Η μείωση του κόστους των ενδοκοινοτικών πράξεων

(73) Κατά κανόνα, οι επιτηδευματίες αναφέρουν ότι σημειώθηκε αισθητή μείωση του κόστους. Μεταξύ των συχνότερα αναφερόμενων λόγων είναι οι εξής:

- *η εξάλειψη των εξόδων διεκπεραίωσης των τελωνειακών διατυπώσεων, όπως η αμοιβή των εκτελωνιστών στους οποίους ανέθεταν τη διεκπεραίωση των διατυπώσεων και των διαδικασιών εισαγωγής ή εξαγωγής αγαθών.*
- *η κατάργηση των τελωνειακών εγγυήσεων και της προχρηματοδότησης του ΦΠΑ που οφειλόταν κατά την εισαγωγή, η οποία οδήγησε σε βελτίωση της ταμειακής κατάστασης των επιχειρήσεων.*

- η μείωση του κόστους μεταφοράς, η οποία οφείλεται σε ουσιαστική μείωση της διάρκειας μεταφοράς (κατά δύο ή περισσότερες μέρες) μετά από την κατάργηση οποιασδήποτε διατύπωσης κατά τη διέλευση εσωτερικών συνόρων της Κοινότητας.
- η συνολική ελάφρυνση των διοικητικών επιβαρύνσεων: παρά τη θέσπιση νέων υποχρεώσεων για τους υποκείμενους στο φόρο (εισαγωγή δύο συμπληρωματικών στηλών στην περιοδική δήλωση, ανακεφαλαιωτικός πίνακας), οι υποχρεώσεις αυτές θεωρούνται από τους περισσότερους επιτηδευματίες ως λιγότερο επαχθείς από εκείνες που ίσχυαν προηγουμένως.
- επομένως, οι αυξημένες δυνατότητες εφοδιασμού σε άλλα κράτη μέλη οδήγησαν σε αδιαμφισβήτητη μείωση του κόστους. Μεταξύ των ερωτηθέντων επιτηδευματιών ορισμένοι επισήμαναν πράγματι τα πλεονεκτήματα που αποκομίζουν πλέον λόγω των αυξημένων δυνατοτήτων εφοδιασμού τους από άλλα κράτη μέλη, επωφελούμενοι έτσι των πλέον ανταγωνιστικών τιμών στην αγορά.

(74) Η γενικευμένη αυτή μείωση του κόστους διαπιστώθηκε, σε διαφορετικούς βέβαια βαθμούς, στο πλαίσιο όλων των πραγματοποιηθεισών μελετών. Ιδιαίτερα, μία από τις πλέον πρόσφατες μελέτες, την οποία πραγματοποίησε το Οικονομικό Ινστιτούτο των Κάτω Χωρών για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, είναι ιδιαίτερα σαφής ως προς το θέμα αυτό: μετά από ένα έτος εμπειρίας διαπιστώνεται μία διαρθρωτική ελάφρυνση των επιβαρύνσεων που υφίστανται οι επιχειρήσεις.

(75) Η εν λόγω μείωση του κόστους βελτίωσε σαφώς την ταμειακή κατάσταση των επιχειρήσεων και οδήγησε στη δημιουργία χρηματοδοτικών πόρων που οι επιχειρήσεις διέθεσαν σε άλλες δραστηριότητες.

Οι δυσχέρειες που ανέκυψαν

(76) Μεταξύ των προβλημάτων τα οποία συχνά αναφέρονται από τους ερωτώμενους εμπορευόμενους μπορούν να αναφερθούν τα ακόλουθα σημεία:

- το υψηλό επίπεδο του κόστους προσαρμογής στο νέο καθεστώς: που προέκυψε στην αρχή του 1993, αυτό το βάρος θεωρείται σε μεγάλο βαθμό, ότι αντισταθμίστηκε εξ ολοκλήρου από τα ευεργετήματα που αποκτήθηκαν με την κατάργηση των διατυπώσεων στα εσωτερικά σύνορα,

- μερικοί επαγγελματίες θεωρούν εντωμεταξύ ότι οι υποχρεώσεις που ανέλαβαν από το νέο σύστημα υπερβαίνουν τα οφέλη. Αυτές οι κριτικές οφείλονται, κατά κύριο λόγο, στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις γενικά δεν ανέλαβαν απευθείας την διαχείριση και την επεξεργασία των δεδομένων, κυρίως των στατιστικών, σχετικών με τις τις ενδοκοινοτικές φορολογητέες τους πράξεις. Αυτά τα έργα είχαν πράγματι εμπιστευθεί σε τρίτους σε σχέση με τις δηλωτικές διαδικασίες στο τελωνείο, και εισήχθησαν ήδη στις εξωτερικές επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων,
- μια ανεπαρκής ή αργή πληροφόρηση σχετικά με τις προσαρμογές εφαρμογής, σε κάθε κράτος μέλος, νέοι κανόνες επιβολής της φορολογίας: αυτό αφορά κυρίως το καθεστώς των πωλήσεων εξ αποστάσεως, τις νέες λειτουργικές των περιοδικών δηλώσεων, τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες. Η μεταχείριση των τριγωνικών πράξεων με το πνεύμα της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ δεν είναι εξ ίσου τόσο καλά γνωστή και κατανοητή στους εμπορευόμενους, οι οποίοι, εξ αυτού του γεγονότος, δεν ενεργούνται από μέτρα απλοΐσης που έχουν προβλεφθεί γι' αυτούς.
- οι δυσκολίες που απαντώνται όλο και περισσότερο από τους επαγγελματίες που πραγματοποιούν εμπορικές πράξεις στα κράτη μέλη που είναι εγκατεστημένοι: καθορισμός του υποχρέου προσώπου, μεταχείριση των αλυσιδωτών εμπορικών πράξεων, γνώση των νομοθεσιών των διαφόρων κρατών μελών που τους ενδιαφέρουν,
- η εκτίμηση των διαφορών στην ενσωμάτωση των κοινοτικών διατάξεων στις εθνικές νομοθεσίες.

(77) Γενικότερα, πολλοί επιτηδευματίες θεωρούν ότι ο ΦΠΑ έγινε ιδιαίτερα περίπλοκος και εξέφρασαν την ανησυχία τους για τυχόν φορολογικές διορθώσεις που μπορεί να προκύψουν λόγω κακής εφαρμογής των κανόνων η οποία οφείλεται σε εσφαλμένη κατανόηση της σχετικής νομοθεσίας.

Διατάξεις που έτυχαν ευνοϊκής αποδοχής

(78) Η σύγκριση των θετικών και αρνητικών πτυχών οδηγεί, στη μεγάλη πλειοψηφία των πραγματοποιηθεισών μελετών, σε θετική διαπίστωση για το νέο καθεστώς ΦΠΑ.

(79) Βέβαια η εκτίμηση είναι ενίοτε διαφορετική ανάλογα με το ερωτώμενο τμήμα στο εσωτερικό της επιχείρησης: οι διοικητικές υπηρεσίες εκφέρουν συχνά θετικότερη άποψη σε σχέση με τις λογιστικές υπηρεσίες σύμφωνα με τις οποίες οι φορολογικές υποχρεώσεις παρουσιάζονται αυξημένες. Στο πλαίσιο μίας συνολικής εκτίμησης

πρέπει να ληφθούν υπόψη οι συλλεγείσες πληροφορίες από τους διαχειριστές αποθεμάτων, τους υπεύθυνους μεταφοράς και λογιστικής διαχείρισης.

(80) Ωστόσο, η συνολικά θετική αυτή εκτίμηση μετριάζεται αμέσως μόλις εξέλθουμε από το πλαίσιο των "κλασσικών" ενδοκοινοτικών πράξεων όπου εμπλέκονται δύο υποκείμενοι στο φόρο από διαφορετικά κράτη μέλη οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που θα μεταφερθούν μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών.

(81) Εάν εξάλλου οι επαγγελματίες είναι ευχαριστημένοι με την κατάργηση της εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ εξ αιτίας της εισαγωγής, αυτό το πλεονέκτημα αναφέρεται μόνο στους τομείς ή στα κράτη μέλη, όπου κανένα διαφορετικό μέτρο δεν εφαρμόζεται προηγουμένως (εγγεγραμμένοι επαγγελματίες, εσωτερικές ανταλλαγές στην Μπενελούξ για παράδειγμα).

(82) Στο πλαίσιο ορισμένων μελετών, οι ερευνητές, γνωρίζοντας την πραγματική κατάσταση και την οξύτητα ορισμένων προβλημάτων που συναντούν οι επιτηδευματίες, τους ρώτησαν σχετικά με το κατά πόσο επιθυμούν να υλοποιηθεί η μετάβαση στο οριστικό καθεστώς το 1997: η μελέτη Deloitte Touche Tohmatsu αποκαλύπτει ότι το 75% των επιτηδευματιών απάντησαν καταφατικά στην ερώτηση σχετικά με τη μετάβαση στο οριστικό καθεστώς, εφόσον βέβαια το εν λόγω καθεστώς διασφαλίζει την ίση μεταχείριση των εγχώριων και ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

(83) Η γενική αυτή τάση των οικονομικών κύκλων επιβεβαιώθηκε κατά τη διάρκεια της διάσκεψης που έγινε στις Βρυξέλλες με πρωτοβουλία της Επιτροπής στις 27 και 28 Ιουνίου 1994. Στόχος της εν λόγω διάσκεψης ήταν η όσο το δυνατόν ευρύτερη ανταλλαγή απόψεων σχετικά με τους στόχους στους οποίους θα πρέπει να ανταποκρίνεται το οριστικό καθεστώς ΦΠΑ.

1.3.3. Οι σθένειες του μεταβατικού καθεστώτος για τα Κράτη μέλη

(84) Από τους πρώτους μήνες εφαρμογής του μεταβατικού καθεστώτος, Η Επιτροπή συμβούλευε επί μονίμου βάσεως τα κράτη μέλη με σκοπό να συγκεντρώσει τις παρατηρήσεις τους. Αυτές οι διαβουλεύσεις επιβεβαίωσαν την γενική ικανοποιητική λειτουργία του νέου καθεστώτος. Στον ίδιο χρόνο, τα κράτη μέλη ενστερνίσθηκαν τους τις περισσότερες από τις δυσκολίες που εγέρθηκαν από τους επαγγελματίες. Μ' αυτή την σύνδεση επιβεβαίωσαν, κυρίως την ανάλυση που προωθήθηκε από την Επιτροπή, κατά την εκτίμηση των έξι πρώτων μηνών εφαρμογής του μεταβατικού καθεστώτος και διερεύνηση μέτρων επιδεκτικών βελτίωσης και λύσης των δυσκολιών που έγειραν την προσοχή τους.

(85) Τα κράτη μέλη εσημείωσαν επίσης ότι δεν παρατήρησαν από την εισαγωγή του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ διακυμάνσεις στα φορολογικά τους έσοδα που θα επιβάλονταν από την εισαγωγή των νέων μέτρων. Βεβαίως, όλοι παρατήρησαν το 1993 μια πτώση στα έσοδα ΦΠΑ εξ αιτίας της κατάργησης της πληρωμής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και την αντικατάστασή του από μια πληρωμή πάνω στην ενδοκοινοτική απόκτηση στην περιοδική δήλωση. Όλα τα κράτη μέλη πάντως επέμεναν στην αναγκαιότητα να κάνουν μια οριστική εκτίμηση κατά την στιγμή όπου τα πλήρη και αξιόπιστα δεδομένα θα ήταν διαθέσιμα. Αυτή η εκτίμηση που προέρχεται από κάθε ένα κράτος μέλος είναι πάντοτε επίκαιρη κατά τη σύνταξη της παρούσης έκθεσης.

(86) Η σύγκριση των σχετικών δεδομένων στα έτη 1992 και 1993 καταλογίζει πράγματι αξιοσημείωτες δυσκολίες μεθοδολογίας λανθασμένης υπόψης της απουσίας δεδομένων απολύτως πλήρων και αξιόπιστων που θα επέτρεπαν μια τέτοια σύγκριση, του αριθμού των γεγονότων αλλαγής ικανών να επηρεάσουν (προσαρμογή των συντελεστών, των περιόδων δήλωσης και των προθεσμιών πληρωμής του φόρου για παράδειγμα) και τη δυσκολία εκτίμησης της σπουδαιότητός των στην ερμηνεία των διακυμάνσεων που παρατηρήθηκαν. Εξ άλλου το έτος 1993 είναι από πολλές απόψεις ένα μεταβατικό έτος. Κάτω από αυτά τα δεδομένα δεν μπορούν να εξαχθούν ακόμη οριστικά συμπεράσματα. Εν τούτοις, η Επιτροπή σε στενή συνεργασία με τα Κράτη μέλη θα συνεχίσει την ανάλυση των ερωτήσεων αυτών.

(87) Μπορεί πάντως κανείς να πει, ότι η αύξηση των εσόδων ανταποκρίνεται σ' ένα μεγάλο ποσοστό στις μακροοικονομικές τάσεις, σχετικά με την οικονομική αστάθεια, την κατανάλωση και κυρίως τις εισαγωγές. Εάν μέσα στο σύνολο, το αποτέλεσμα του ΦΠΑ όπως προσαρμόσθηκε το 1993, η μεγαλύτερη αιτία ήταν η μικρή εσωτερική ζήτηση και η ευνοϊκή εξέλιξη σε πολλές περιπτώσεις, του εμπορικού ισοζυγίου. Εξάλλου η κατάργηση των υψηλών συντελεστών, ένα από τα κεκτημένα του μεταβατικού καθεστώτος και η κατάργηση της προθεσμίας που συνδέετο με την είσπραξη του ΦΠΑ των εισαγωγών είχαν επίπτωση στις πραγματοποιούμενες εισπράξεις. Η συνολική βελτίωση, σε σχέση με τα μηνιαία αποτελέσματα, δεν φάνηκε, παρά σε ορισμένα κράτη μέλη και μόνο στο τέλος του έτους.

(88) Οι εκτιμήσεις σε σχέση με τις εισπράξεις που αναφέρονται παραπάνω δεν λαμβάνουν σε καμιά περίπτωση υπόψη τα άλλα οφέλη που μπορεί να συνεισφέρει το μεταβατικό καθεστώς σε όρους διοικητικού κόστους που επιβαρύνοντο τα κράτη μέλη: Η πλήρης κατάργηση των συνοριακών ελέγχων σε όλες τις εσωτερικές συναλλαγές της Ένωσης αναμφίβολα επέτρεψε την ανακατανομή του προσωπικού σε

άλλα έργα, όπως ο έλεγχος των εσωτερικών πράξεων ή των φορολογητέων πράξεων με τις τρίτες χώρες. Η επίπτωση αυτών των προσαρμογών δεν μπορεί συχνά να εκτιμηθεί, αλλά συνιστά εξίσου ένα από τα πλεονεκτήματα που προήλθαν από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων.

1.3.4. Μία ευρέως θετική συνολική εκτίμηση

(89) Το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ έτυχε ευνοϊκής συνολικά αποδοχής από τους επιτηδευματίες. Έτσι, οι νέες έννοιες της ενδοκοινοτικής παράδοσης και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, οι οποίες αποτελούν τη φορολογική απεικόνιση των εμπορικών συναλλαγών, έγιναν κατανοητές χωρίς ιδιαίτερα προβλήματα. Κατά τον ίδιο τρόπο, τα στοιχεία-κλειδιά του νέου συστήματος, όπως η κοινοποίηση, μεταξύ επιτηδευματιών, των αριθμών εγγραφής στο ΦΠΑ και η φύλαξη της απόδειξης μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους αναχώρησης, γρήγορα ενσωματώθηκαν στο σύστημα χάρη στην προσπάθεια ταχείας προσαρμογής που κατέβαλαν οι επιχειρήσεις.

(90) Ωστόσο, τα προβλήματα που εμφανίστηκαν από την 1^η Ιανουαρίου 1993 και στα οποία αναφέρθηκαν τόσο οι οικονομικοί φορείς όσο και τα κράτη μέλη δεν μπορούν κατά κανένα τρόπο να παραμεληθούν. Οι δυσχέρειες αυτές μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες:

- δυσχέρειες που συνδέονται με τους νέους κανόνες φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, οι οποίες εξετάζονται στο δεύτερο μέρος της παρούσας έκθεσης,
- δυσχέρειες που εμφανίστηκαν από την 1^η Ιανουαρίου 1993 και οι πραγματικές τους αιτίες εντοπίζονται στους κανόνες του κοινού συστήματος ΦΠΑ όπως αυτό προκύπτει από την 6^η οδηγία, οι οποίες εξετάζονται στο τρίτο μέρος της παρούσας έκθεσης.

(91) Παρουσιάζει πράγματι ιδιαίτερη σημασία η επισήμανση και ανάλυση των πραγματικών λόγων που προκαλούν τις προαναφερθείσες δυσχέρειες: μόνο υπό την προϋπόθεση αυτή είναι δυνατή η αναζήτηση των κατάλληλων απαντήσεων προκειμένου το κοινό σύστημα ΦΠΑ να λειτουργήσει κατά τρόπο ικανοποιητικό.

2. ΟΙ ΝΕΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

(92) Το μεγαλύτερο μέρος των δυσχερειών που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή, στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, των κανόνων φορολόγησης που εισάγει το μεταβατικό καθεστώς, αφορούν τα ακόλουθα σημεία:

- την απόδειξη του δικαιώματος απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων·
- τα ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον τόπο προορισμού·
- τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών·
- την πολυμορφία των επιλεγέντων τρόπων φορολόγησης.

2.1. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

(93) Από την εξέταση των παραπόνων που εξέφρασαν οι κοινοτικοί επιτηδευματίες, προκύπτει ότι οι τελευταίοι αντιμετωπίζουν ορισμένες δυσκολίες στη συγκέντρωση των αποδεικτικών στοιχείων με τα οποία θα αποδείξουν ότι συγκεντρώνονται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης.

2.1.1. Η απόδειξη της μεταφοράς αγαθών εκτός του κράτους μέλους αναχώρησης

(94) Οι επιτηδευματίες οφείλουν καταρχάς να είναι σε θέση να αποδείξουν ότι τα παραδοθέντα αγαθά εξήλθαν πραγματικά από το κράτος μέλος αναχώρησης. Όταν η μεταφορά πραγματοποιείται από τον ίδιο τον πωλητή ή από ανεξάρτητο μεταφορέα ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή ή του αγοραστή, ο προμηθευτής κατέχει εμπορικά έγγραφα, όπως δελτία παραλαβής και παράδοσης των εμπορευμάτων, με βάση τα οποία μπορεί να θεμελιωθεί η προαναφερθείσα απόδειξη.

(95) Όταν ο αγοραστής αναλαμβάνει ο ίδιος την μεταφορά με ίδια μέσα, ο πωλητής δεν μπορεί να παραδώσει παρά μόνο με την ένδειξη ότι τα αγαθά θα μεταφερθούν πράγματι με προορισμό ένα άλλο κράτος μέλος. Μια επιστολή ναύλωσης ή ένα έγγραφο πραγματοποίησης προσκομιζόμενο κατά το χρόνο πραγματοποίησης της μεταφοράς ή ακόμη μια επίσημη δέσμευση που υπογράφεται από τον αγοραστή, δεν καθορίζουν την πληρότητα της μεταφοράς. Κάτω από αυτές τις προϋποθέσεις εκφράζονται συχνά φόβοι από τους προμηθευτές να βλέπουν την

υπευθυνότητά τους να τίθεται σε αμφιβολία και η εξαίρεση της παράδοσής τους να εκπίπτει εξ αιτίας ενός ελέγχου.

(96) Τα ίδια προβλήματα μπορούν επίσης να συναντήσουν και οι αγοραστές: ορισμένοι προμηθευτές αρνούνται να απαλλάξουν τις παραδόσεις τους από τη στιγμή που ο αγοραστής αναλαμβάνει ο ίδιος τη μεταφορά. Ένα κράτος μέλος μάλιστα φαίνεται ότι έχει αναγάγει την πρακτική αυτή σε αρχή. Ο αγοραστής δεν έχει συνεπώς άλλη λύση από το να εγγραφεί στο ΦΠΑ σε αυτό το κράτος μέλος ώστε να μεταφέρει τα αγαθά αυτά στο κράτος μέλος προορισμού· η πράξη αυτή πρέπει να αναφερθεί σε περιοδική δήλωση στο πλαίσιο της οποίας μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που τιμολογήθηκε από τον προμηθευτή.

(97) Τέτοιου είδους πρακτικές βλάπτουν σοβαρά τις ληφθείσες από το Συμβούλιο αποφάσεις κατά την έκδοση της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ. Πράγματι, η απαλλαγή ή η φορολόγηση ενδοκοινοτικής παράδοσης είναι απαράδεκτο να εξαρτάται από το πρόσωπο που αναλαμβάνει τη μεταφορά των παραδοθέντων αγαθών: αυτό αντιβαίνει την ισότητα μεταχείρισης των πωλήσεων που πραγματοποιούνται με παρόμοιους όρους και περιορίζει σημαντικά την επιλογή των επιτηδευματιών όσον αφορά τον τόπο εφοδιασμού τους.

2.1.2. Η απόδειξη της ιδιότητας του αγοραστή

(98) Από την απαλλαγή μπορούν να επωφεληθούν μόνο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για υποκείμενους στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, και, λόγω αυτής της ιδιότητας, υπόκειται στην υποχρέωση να φορολογηθούν στο προορισμό οι ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις των αγαθών.

(99) Για να αποφευχθεί κάθε διακίνηση μεταξύ εμπορευομένων αποδεικτικών εγγράφων του "καθεστώτος ΦΠΑ", το μεταβατικό καθεστώς υποχρέωσε τα κράτη μέλη να συνεισφέρουν στους επαγγελματίες τους τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Αυτή η υποχρέωση αναγνώρισης αφορά δύο κατηγορίες επαγγελματιών:

- οι υποκείμενοι που έχουν δικαίωμα έκπτωσης, οι οποίοι συμμετέχουν ή όχι στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές στα κράτη μέλη, θα έπρεπε αυτόματα να λάβουν ένα αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στα κράτη μέλη που πραγματοποιούν πράξεις οι οποίες τους χορηγούν δικαίωμα έκπτωσης.

- οι υποκείμενοι χωρίς δικαίωμα έπτωσης και τα μη υποκείμενα φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν αφορά το μεταβατικό καθεστώς, παρά μόνο οι αποκτήσεις που υπερβαίνουν ένα ποσό, η εγγραφή τους στο ΦΠΑ, δεν μπορεί να μεσολαβήσει, παρά μόνο με την υπέρβαση αυτού του κατωφλίου ή σε εξαιρετική περίπτωση για φορολόγηση στον προορισμό.

(100) Επίσης, κάθε προμηθευτής μπορεί να συμπαιράνει από την ιδιότητα του ενδοκοινοτικού αγοραστή του πελάτη του από τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του γνωρίζει. Με σκοπό να επιτραπεί στους πωλητές να βεβαιωθούν για την ισχύ των αριθμών που έχουν γνωστοποιηθεί από τους πελάτες τους έχει τεθεί στη διάθεσή τους ένα ισχυρό μέσο: το δίκτυο VIES επιτρέπει πράγματι τόσο στους επιχειρηματίες όσο και στις διοικήσεις των κρατών μελών να λάβουν αυτή την επιβεβαίωση. Κάθε κράτος μέλος έχει πράγματι την υποχρέωση να δημιουργήσει σε βάση δεδομένων τις σχετικές πληροφορίες που αφορούν τους επαγγελματίες που έχει αναγνωρίσει για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

(101) Πρέπει ωστόσο να υπενθυμιστεί ότι η επαλήθευση αυτή δεν είναι ούτε απαραίτητη, σε σχέση με τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των αγαθών ούτε επαρκής για να αιτιολογήσει την απαλλαγή της εν λόγω παράδοσης.

(102) Σε περίπτωση αμφισβήτησης για τη χορηγηθείσα από τον προμηθευτή απαλλαγή, η έγγραφη επιβεβαίωση για την οποία ο προμηθευτής ζήτησε να συμβουλευθεί την βάση των δεδομένων δεν αποτελεί παρά μία ένδειξη των προσπαθειών που κατέβαλε προκειμένου να διερευνήσει την ισχύ του αριθμού φορολογικού μητρώου που κοινοποιήθηκε από τον αγοραστή. Αντίθετα, η μη προσφυγή στη βάση δεδομένων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράλειψη του προμηθευτή στο βαθμό που είχε στη διάθεσή του στοιχεία βάσει των οποίων δεν είχε κανένα λόγο να αμφιβάλει για τη φορολογική κατάσταση του αγοραστή του και για την ισχύ του αριθμού εγγραφής που του κοινοποιήθηκε.

(103) Ορισμένοι επαγγελματίες αναμφίβολα πιστεύαν χρήσιμο να επιβεβαιώσουν την αρχή του 1993 την ισχύ των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του συνόλου των πελατών τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι μια τέτοια επαλήθευση δίνει μόνο μια "φωτογραφία" των εγγραφών σε μια δεδομένη στιγμή σε επαγγελματίες των οποίων το "καθεστώς ΦΠΑ" είναι επιδεκτικό μεταβολών (διακοπή δραστηριότητας, αλλαγή στη φύση της φορολογίας των πραγματοποιούμενων πράξεων κλπ).

(104) Ενώ ακόμη την ιδιότητα του αποκτώντος ενδοκοινοτικά μπορεί να συμπεράνει κανείς από την εγγραφή στον ΦΠΑ (cf § 100), ορισμένα κράτη μέλη εισήγαγαν στις νομοθεσίες τους διατάξεις που υποβάλλουν τις εξαιρέσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών στην ύπαρξη συμπληρωματικών υποχρεώσεων, όπως αυτή της απόδειξης της φορολογίας τους στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς. Αντιμέτωποι με τόσες διατάξεις οι επαγγελματίες έχουν ανησυχήσει έντονα, σχετικά με την προστασία της καλής πίστης απέναντι του κινδύνου έκπτωσης εξ αιτίας των εξαιρέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων: με τέτοια μέτρα η φορολογική υπευθυνότητα θα μπορούσε πράγματι να δεσμευθεί εξ αιτίας μιας παράληψης ή παρατυπίας που προήλθε από τους εμπορικούς εταίρους και αυτό σε πλήρη αντίθεση με τις αρχές που έχουν τηρηθεί για τον έλεγχο της καλής εφαρμογής του φόρου (cf § 29).

2.1.3. Παράλειψη του αγοραστή να ενημερώσει τον πωλητή για την ιδιότητά του

(105) Σε όλες τις περιπτώσεις όπου ο αγοραστής δεν γνωστοποιεί στον πωλητή την ιδιότητά του του υποκείμενου στο φόρο ή του μη υποκείμενου στο φόρο νομικού προσώπου εγγεγραμμένου στο ΦΠΑ, ο πωλητής θα υποχρεωθεί να φορολογήσει την παράδοσή του στο κράτος μέλος αναχώρησης παρά το γεγονός ότι μία ενδοκοινοτική αγορά είναι φορολογήσιμη στο κράτος μέλος άφιξης.

(106) Κάποιες ενδείξεις σημειώνουν τέτοιες πρακτικές σε ορισμένους οικονομικούς τομείς, όπου η διαφορά συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών είναι σημαντική: μη κοινοποιώντας την ενδοκοινοτική ιδιότητά του ο αγοραστής επιβαρύνεται με το μειωμένο συντελεστή φόρου σε ισχύ στο κράτος μέλος της αναχώρησης. Μη δηλώνοντας την κτήση και την μεταπώληση ο αγοραστής χάνει κάθε δικαίωμα έκπτωσης πάνω στην αγορά του. Αυτός αντισταθμίζει εντούτοις την επιβάρυνση που αντιπροσωπεύεται από την πληρωμή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος της αναχώρησης: η δημιουργία παραλλήλων κυκλωμάτων μεταπώλησης αγαθών του επιτρέπουν να αποφύγει στο κράτος μέλος της άφιξης τους άμεσους και εμμέσους φόρους στους οποίους έπρεπε να υποβληθεί το στοιχείο των υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν.

(107) Σχετικά με το θέμα αυτό πρέπει να υπενθυμισθεί ότι η εν λόγω κατάσταση δεν περικλείει κανένα κίνδυνο για τον πωλητή, δεδομένου ότι όλη η ευθύνη εναπόκειται στην περίπτωση αυτή στον αγοραστή των αγαθών ο οποίος δεν αποκάλυψε την ιδιότητά του στον πωλητή. Επίσης, όσον αφορά τη φορολόγηση της πραγματοποιηθείσας με τον τρόπο αυτό ενδοκοινοτικής απόκτησης, η φορολογική αρμοδιότητα του κράτους μέλους άφιξης είναι απόλυτη και ανεξάρτητη από τη φορολόγηση της παράδοσης που πραγματοποιήθηκε στο κράτος μέλος αναχώρησης.

(108) Η κατοχή αγορών μη εγγεγραμμένων λογιστικά είναι μια δύσκολη άσκηση, αφορά αγορές αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, σε άλλα κράτη μέλη ή σε άλλες τρίτες χώρες: πλέον των επαληθεύσεων που καλύπτουν το "καταγεγραμμένο απόθεμα" οι απαραίτητες πληροφορίες για να διαπιστωθεί η παρατυπία μπορεί να αναζητηθούν στους διαφόρους προμηθευτές μέσω των διαδικασιών της διοικητικής συνεργασίας, όταν αφορά εμπορεύσιμους άλλων κρατών μελών. Ο έλεγχος του συνόλου των συναφών πράξεων που πραγματοποιήθηκαν από ένα μόνο εμπορεύσιμο, όποια και νά είναι η φύση και ο τύπος αυτών των πράξεων, αποκτά μια ιδιαίτερη σπουδαιότητα στην ανακάλυψη τέτοιων πρακτικών.

2.2. ΤΑ ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ

(109) Τα τρία ιδιαίτερα καθεστώτα φορολόγησης στον προορισμό πλήττουν αναμφισβήτητα την ελευθερία πραγματοποίησης φορολογημένων αγορών στο εσωτερικό της ενιαίας αγοράς. Ο λόγος θέσπισης αυτών των ιδιαίτερων καθεστώτων είναι το ενδεχόμενο ανεπαρκούς προσέγγισης των συντελεστών ΦΠΑ, γεγονός που δεν θα εξαλείψει τους κινδύνους εκτροπής του εμπορίου προς τα κράτη μέλη με χαμηλότερους συντελεστές. Ωστόσο, είναι ανάγκη να σημειωθεί ότι οι συνέπειες από τη θέσπιση και λειτουργία αυτών των καθεστώτων φαίνεται να υπερβαίνουν κατά πολύ την απλή διασφάλιση των εσόδων.

2.2.1. Αγορές που πραγματοποιούν οι μη έχοντες δικαίωμα προς έκπτωση υποκείμενοι στο φόρο και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα

(110) Οι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί υποχρεούνται να φορολογήσουν στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών τις ενδοκοινοτικές τους αγορές, εφόσον η ετήσια συνολική αξία αυτών των αγορών υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο που έχει καθορίσει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και το οποίο πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον σε 10 000 ECU. Κατάλογος με τα προαναφερθέντα όρια που ισχύουν στα κράτη μέλη επισυνάπτεται στο Παράρτημα Ι.

(111) Από τη στιγμή που υπερβαίνουν το όριο που έχει καθορίσει το κράτος μέλος τους, τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται να εγγραφούν στο ΦΠΑ ώστε οι πραγματοποιούμενες σε άλλα κράτη μέλη αγορές τους να απαλλάσσονται και να παρέχουν δικαίωμα για φορολόγηση στο δικό τους κράτος μέλος και στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές τους αγορές, αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στο φόρο με δικαίωμα προς έκπτωση. Τα εν λόγω πρόσωπα μπορούν επίσης να επιλέξουν όπως όλες οι ενδοκοινοτικές τους αγορές φορολογούνται στον προορισμό, ακόμη και στην περίπτωση που δεν έχει σημειωθεί υπέρβαση του ορίου που καθόρισε το δικό τους κράτος μέλος.

(112) Το καθεστώς που θεσπίσθηκε διασφαλίζει μία πανομοιότυπη φορολόγηση των αγορών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας ή σε άλλο κράτος μέλος.

(113) Οι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί θα ενθαρρυνθούν, σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό, ώστε να πραγματοποιούν αγορές σε άλλα κράτη μέλη και αυτό ανάλογα με το πόσο σημαντικές είναι οι διαφορές μεταξύ των συντελεστών και με το πόσο επαχθείς είναι οι υποχρεώσεις που επιβάλλει το δικό τους κράτος μέλος σε περίπτωση που οι αγορές τους πρέπει να υποβληθούν στο ΦΠΑ.

(114) Η επιβολή υπερβολικά επαχθών υποχρεώσεων ενδέχεται, πράγματι, να οδηγήσει τους ενδιαφερομένους στο να μην πραγματοποιούν αγορές σε άλλα κράτη μέλη, γεγονός αρνητικό για την ανάπτυξη των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Μία άλλη επίσης αρνητική κριτική για το εν λόγω καθεστώς είναι ότι αποτελεί κυρίως τροχοπέδη για την ελεύθερη πρόσβαση των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων στις δημόσιες συμβάσεις που προκηρύσσονται σε όλα τα κράτη μέλη της Κοινότητας.

(115) Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι οργανισμοί που αφορούν ευεργετούνται στα περισσότερα κράτη μέλη από μια ολική εξαίρεση των υποχρεώσεων όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ο έλεγχος της υπέρβασης του κατωφλίου φορολόγησης είναι μια υποχρέωση εξαιρετικά μεγάλη για τους εμπορευόμενους που αφορά και ένας έλεγχος ιδιαίτερα δύσκολος για τις φορολογικές διοικήσεις.

2.2.2. Οι πωλήσεις από απόσταση

(116) Το ιδιαίτερο καθεστώς φορολόγησης στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών προοριζόμενες σε πρόσωπα των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν φορολογήθηκαν με ΦΠΑ (είτε πρόκειται για υποκείμενους στο φόρο είτε για μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα που δεν υπερέβησαν το καθοριζόμενο στο σημείο 2.2.1. όριο, είτε για ιδιώτη) όταν τα αγαθά μεταφέρονται εκτός του κράτους μέλους αναχώρησης προς το κράτος μέλος προορισμού, από τον πωλητή ή για λογαριασμό του. Επομένως, το καθεστώς αφορά περιπτώσεις όπου ένας επιτηδευματίας απευθύνεται σε πολυάριθμους αγοραστές σε κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου από το οποίο παραδίδει τα πωληθέντα αγαθά.

(117) Το ιδιαίτερο αυτό καθεστώς εφαρμόζεται σε όλες τις πωλήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Για τις πωλήσεις που αφορούν άλλα προϊόντα, εφαρμόζεται μόνον όταν ο πωλητής υπερβεί το όριο που έχει καθορίσει το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών (10 000 ECU ή 35 000 ECU: βλ. στο παράρτημα 1, τον πίνακα με τα εφαρμοζόμενα όρια στα κράτη μέλη). Αυτό

συνεπάγεται ότι ο ΦΠΑ που θα τιμολογήσει ο πωλητής είναι εκείνος του κράτους μέλους άφιξης των αγαθών.

(118) Πρέπει στο σημείο αυτό να επισημανθεί ιδιαίτερα το γεγονός ότι αντίθετα μ'αυτό που ορισμένες επιβεβαιώσεις αφήνουν να πιστευθεί, σε αντίθεση με αυτό που αφήνεται να εννοηθεί από ορισμένες πλευρές, το εφαρμοζόμενο καθεστώς δεν προκαλεί αυξημένους κινδύνους μη φορολόγησης των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων: θα υπάρχει δυνατότητα φορολόγησης των πωλήσεων αυτών στο κράτος μέλος αναχώρησης - εσφαλμένα βεβαίως καθότι η αρμοδιότητα φορολόγησης ανήκει στο κράτος μέλος άφιξης -, αλλά η μη φορολόγηση αποκλείεται βάσει του εφαρμοζόμενου μηχανισμού.

(119) Συνεπώς, για τη φορολόγηση στον προορισμό των πωλύσεων εξ αποστάσεως ο προμηθευτής υποχρεούται να εγγραφεί στο ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος άφιξης των αποστολών του ενδεχομένως, θα πρέπει να ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος - ώστε να ανταποκριθεί σε όλες τις υποχρεώσεις - ιδίως τις σχετικές με τη δήλωση - ο προσδιορισμός του εφαρμοστέου συντελεστή - που συνδέονται με την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων σε αυτό το κράτος μέλος. Αυτό αναμφίβολα αποθαρρύνει αυτή τη μορφή σύγχρονης διανομής προϊόντων και δεν είναι σπάνια η περίπτωση όπου επιτηδευματίες αποφεύγουν να πωλήσουν προκειμένου να μην υπερβούν το καθορισμένο για τον κύκλο εργασιών όριο στο κράτος μέλος άφιξης, κυρίως σε κράτη όπου η εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων παρουσιάζει τα περισσότερα προβλήματα.

(120) Στην παρούσα κατάσταση, το αποτρεπτικό αποτέλεσμα στο οποίο οδηγεί ο πολύπλοκος χαρακτήρας των εφαρμοζόμενων μηχανισμών για τη λειτουργία αυτού του ιδιαίτερου καθεστώτος, είναι τέτοιος που σε πολλούς τομείς οικονομικής δραστηριότητας θεωρείται ως πραγματικό εμπόδιο στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Το καθεστώς αυτό αποτυγχάνει τελικά στην επίτευξη του στόχου του δεδομένου ότι, λόγω του κόστους και του περίπλοκου χαρακτήρα του, αποθαρρύνει τους επιτηδευματίες στο να πωλήσουν με τους ισχύοντες φορολογικούς όρους του κράτους μέλους προορισμού.

(121) Αν στα παραπάνω προστεθεί το γεγονός ότι, για τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα (π.χ. τα αλκοολούχα ποτά), δεν εφαρμόζεται κανένα όριο, το εμπόδιο στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αυτών των προϊόντων όταν τη μεταφορά έχει αναλάβει ο πωλητής, είναι ουσιαστικά ανυπέρβλητο. Το καθεστώς των πωλήσεων εξ απόστασεως αποθαρρύνει την άμεση πώληση στον τελικό καταναλωτή και ενθαρρύνει τη χρησιμοποίηση ενδιάμεσου φορέα στο κράτος μέλος προορισμού. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των τιμών πώλησης στον

καταναλωτή καθότι πρέπει να ληφθεί υπόψη το επιπλέον κόστος που αντιπροσωπεύει η προσφυγή στον εν λόγω ενδιάμεσο φορέα.

(122) Οι δυσχέρειες που ανέκυψαν στον εκδοτικό τομέα από την 1η Ιανουαρίου 1993 αποτελούν απεικόνιση της προαναφερόμενης κατάστασης. Πράγματι, συχνά οι εκδοτικοί οίκοι διανέμουν, από ένα και μόνο κράτος μέλος, περιοδικά σε ολόκληρη την Κοινότητα. Οι πωλήσεις περιοδικών με συνδρομή συνεπάγονται αποστολή ή μεταφορά εκ μέρους του πωλητή ή για λογαριασμό του. Συνεπώς, όταν ο συνδρομητής δεν είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, οι παραδόσεις αυτές διέπονται από το καθεστώς πωλήσεων από απόσταση και η φορολόγηση γίνεται αυτοδικαίως στο κράτος μέλος άφιξης των προϊόντων. Οι επιτηδευματίες αυτοί βρίσκονται λοιπόν αντιμέτωποι με τα προαναφερθέντα προβλήματα τα οποία συνδέονται με την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων σε αυτό το κράτος μέλος.

(123) Πάντως, τα προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή του καθεστώτος πωλήσεων από απόσταση δεν αποτελούν μόνο συνέπειες των επιλογών του Συμβουλίου, και η Κοινότητα στο σύνολό της δεν μπορεί να είναι ικανοποιημένη, ακόμη και για τη μεταβατική περίοδο, από αυτήν τη συνιστώσα των καθεστώτων έμμεσης φορολογίας.

(124) Βραχυπρόθεσμα, μία αναθεώρηση των διατάξεων που διέπουν τη φορολογική εκπροσώπηση θα καθιστούσε το καθεστώς λιγότερο επαχθές για τους επιτηδευματίες (βλ. παρακάτω, σημείο 3.6.).

(125) Μια εναρμόνιση των κατωφλίων της φορολόγησης στον προορισμό θα ήταν εξίσου μια απλοποίηση του καθεστώτος των πωλήσεων εξ αποστάσεως. Η Επιτροπή θα επανεξετάσει αυτή τη δυνατότητα όταν τα δεδομένα σχετικά με τα στοιχεία που αφορούν είναι διαθέσιμα.

2.2.3. Τα καινούργια μεταφορικά μέσα

(126) Με το ιδιαίτερο καθεστώς επιχειρείται η φορολόγηση των αγαθών αυτών στο κράτος μέλος προορισμού και αυτό ανεξαρτήτως του αγοραστή.

(127) Ως καινούργια, θεωρούνται:

- τα μεταφορικά μέσα που παραδίδονται εντός τριμήνου από την ημερομηνία πρώτης θέσης τους σε κυκλοφορία,

και

- τα μεταφορικά μέσα τα οποία, από την πρώτη θέση τους σε κυκλοφορία, έχουν διανύσει το πολύ 3 000 χλμ. εάν πρόκειται για οχήματα χερσαίων μεταφορών, έχουν πλεύσει το πολύ 100 ώρες εάν πρόκειται για πλοία, έχουν πραγματοποιήσει πτήσεις το πολύ 40 ωρών εάν πρόκειται για αεροσκάφη.

(128) Μετά από την έκδοση της οδηγίας 94/5/EK της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1994⁽⁸⁾, τα όρια των τριών μηνών και 3 000 χλμ., που προβλέπονται για τα μέσα χερσαίας μεταφοράς, ανήλθαν σε έξι μήνες και 6 000 χλμ. αντίστοιχα. Τα κράτη μέλη οφείλουν να προσαρμωστούν στα νέα αυτά δεδομένα το αργότερο την 1^η Ιανουαρίου 1995.

(129) Από την 1^η Ιανουαρίου 1993 τα κράτη μέλη θα έπρεπε να λάβουν ιδιαίτερα μέτρα, με τα οποία θα ενημερώνονται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργων μεταφορικών μέσων που πραγματοποιούνται στο έδαφος τους, απαραίτητα για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ κυρίως γι'αυτές που οφείλεται από ιδιώτες και λοιπά πρόσωπα τα οποία δεν είναι εκ των προτέρων γνωστά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

(130) Από τα συγκεντρωθέντα πληροφοριακά στοιχεία προκύπτει ωστόσο ότι, ενώ το πεδίο εφαρμογής του ιδιαίτερου καθεστώτος είναι πολύ εκτεταμένο (48 cc, 6 μήνες και 6 000 χλμ.), ορισμένα κράτη μέλη αναφέρονται στα προβλήματα που αντιμετωπίζουν σχετικά με τη φορολόγηση, στο κράτος μέλος άφιξης, μεταφορικών μέσων για τα οποία, π.χ., προβλέπεται και ισχύει απαλλαγή από την υποχρέωση εγγραφής στα μητρώα.

(131) Δεδομένου ότι η ισχύουσα φορολογική μεταχείριση στο κράτος μέλος αναχώρησης είναι, πρέπει να υπενθυμιστεί, εντελώς ανεξάρτητη από τη φορολόγηση της αγοράς στο κράτος μέλος άφιξης, οι κίνδυνοι μη φορολόγησης ή διπλής φορολόγησης δεν είναι καθόλου αμελητέοι και απαιτείται να αποδοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην παρακολούθηση αυτών των πράξεων.

(132) Πάντως, σε περίπτωση που ο πωλητής έχει ο ίδιος αποκτήσει το αγαθό από ιδιώτη και στο εσωτερικό της χώρας, ένα από τα βασικά μέσα για την παρακολούθηση της φορολόγησης - δηλαδή η έκπτωση από τον πωλητή του καταβληθέντος κατά την αγορά φόρου - δεν εφαρμόζεται στα κράτη μέλη τα οποία αρνούνται οποιαδήποτε έκπτωση στις περιπτώσεις αυτές. Το ίδιο πρόβλημα παρακολούθησης τίθεται όταν τα πληροφοριακά στοιχεία για τις πωλήσεις καινούργων μεταφορικών μέσων σε αγοραστές μη εγγεγραμμένους στο ΦΠΑ ζητούνται μόνο από τους πωλητές εκείνους που είναι ήδη εγγεγραμμένοι στο ΦΠΑ.

Πράγματι, αυτά τα κράτη μέλη αδυνατούν να παράσχουν οποιοδήποτε πληροφοριακό στοιχείο στο κράτος μέλος άφιξης, είτε με δική τους πρωτοβουλία είτε ύστερα από υποβολή σχετικού αιτήματος.

(133) Σε κάθε περίπτωση, το καθεστώς αυτό φαίνεται να είχε ένα εντόνως αποτρεπτικό αποτέλεσμα, ιδίως για τους ιδιώτες, ενώ ορισμένες ενώσεις καταναλωτών συνιστούν στα μέλη τους να μην αγοράζουν τα καινούργια μεταφορικά τους μέσα σε άλλα κράτη μέλη, λαμβανομένου υπόψη του επαχθούς και περίπλοκου χαρακτήρα των προς διεκπεραίωση διατυπώσεων. Βέβαια, μία τέτοια κατάσταση δεν συμβιβάζεται με τους επιδιωκόμενους από την ενιαία αγορά στόχους και συμβάλλει στη διατήρηση των πρακτικών κατάτμησης των δικτύων διανομής.

(134) Καθένα από αυτά τα δεδομένα θα δικαιολογούσε από μόνο του ένα περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στα καινούργια μέσα μεταφοράς. Το Συμβούλιο εντούτοις δεσμεύθηκε προς μια αντίθετη κατεύθυνση αναθεωρώντας με την ευκαιρία της υιοθέτησης της οδηγίας 94/5/ΕΕ⁽⁸⁾ τα κριτήρια εφαρμόζοντάς τα στα επίγεια μέσα μεταφοράς. Η Επιτροπή θα εξετάσει με ιδιαίτερη προσοχή τις συνέπειες αυτής της επιλογής.

2.3. ΟΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

(135) Το σημείο αυτό αφορά μόνο τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες θεσπίσθηκαν νέες διατάξεις από την 1^η Ιανουαρίου 1993. Τα ιδιαίτερα προβλήματα για την εφαρμογή των γενικών αρχών της 6ης οδηγίας αναλύονται παρακάτω, στο σημείο 3.4.

2.3.1. Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών και οι παρεπόμενες προς τις μεταφορές αυτές υπηρεσίες συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών μεσαζόντων

(136) Οι αρχές εδαφικότητας, οι οποίες εφαρμόζονται στις παροχές υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, καθώς και στις παροχές υπηρεσιών παρεπόμενων προς τις μεταφορές αυτές, είτε πρόκειται για υπηρεσίες φόρτωσης ή εκφόρτωσης ή για υπηρεσίες παρεχόμενες από μεσάζοντες που παρεμβαίνουν στην παροχή αυτών των μεταφορικών υπηρεσιών ή των παρεπόμενων υπηρεσιών τους, λειτουργούν κατά τρόπο ικανοποιητικό τόσο για τους επιτηδευματίες όσο και τις διοικήσεις των κρατών μελών.

(137) Αυτό οφείλεται στο ότι οι νέοι κανόνες φορολόγησης είναι απλοί στην εφαρμογή τους, και συγκεκριμένα μπορούν να συνοψισθούν σε τρεις ερωτήσεις στις οποίες πρέπει να απαντήσουν οι επιτηδευματίες που παρέχουν τις προαναφερθείσες υπηρεσίες:

- ο πελάτης μου είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ;
- εάν ναι, είναι εγγεγραμμένος στο ίδιο κράτος μέλος με εμένα;
- είμαι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο ο πελάτης μου είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ;

(138) Με τις τρεις αυτές μόνον ερωτήσεις, ο παρέχων την υπηρεσία είναι σε θέση να γνωρίζει εάν είναι υπόχρεος του φόρου ή όχι και σε ποιο κράτος μέλος. Πάντως, το γεγονός ότι οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται μόνο σε ορισμένες πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις - στην ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και στις παρεπόμενες υπηρεσίες της - δεν σημαίνει ότι οι επιτηδευματίες μπορούν εύκολα να προσδιορίσουν ότι βρίσκονται πράγματι σε μία τέτοια κατάσταση.

(139) Ορισμένοι επιτηδευματίες - ιδίως εκείνοι των οποίων η δραστηριότητα συνίσταται στη φόρτωση και την εκφόρτωση - ανέφεραν ότι αντιμετωπίζουν προβλήματα τόσο στην προσπάθειά τους να βεβαιωθούν ότι η παροχή της υπηρεσίας τους είναι πράγματι παρεπόμενη προς ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών όσο και στην προσπάθειά τους για προσκόμιση της απαιτούμενης απόδειξης.

(140) Αυτό αποτελεί πάντως αναπόσπαστο τμήμα των θεσπισθέντων κανόνων και δεν μπορεί να τροποποιηθεί εκτός και αν αναθεωρηθούν πλήρως οι κανόνες σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών που αφορούν μεταφορές αγαθών.

2.3.2. Οι λοιπές παροχές υπηρεσιών μεσαζόντων

(141) Κατά τη μεταβατική περίοδο, και για όλες τις παροχές υπηρεσιών μεσαζόντων που ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό τρίτου, προβλέπεται παρέκκλιση από την αρχή σύμφωνα με την οποία τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι εκείνος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο φορέας παροχής των υπηρεσιών.

(142) Πράγματι, ο τόπος παροχής όλων των υπηρεσιών διαμεσολάβησης που αφορούν πράξεις εκτός από εκείνες που αναφέρονται παραπάνω (βλ. παράγραφος 136 ως 140) είναι το σημείο πραγματοποίησης αυτών των πράξεων, εκτός εάν ο λήπτης είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε κράτος μέλος άλλο από το προαναφερθέν, διότι στην περίπτωση αυτή η παροχή της υπηρεσίας θεωρείται ότι έγινε στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγγεγραμμένος ο λήπτης.

(143) Η γνώμη των ενδιαφερομένων σχετικά με τους εξεταζόμενους κανόνες φορολόγησης δεν είναι πάντοτε θετική λόγω ακριβώς του περίπλοκου χαρακτήρα των κανόνων αυτών.

2.4. Η ΠΟΛΥΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΛΕΓΕΝΤΩΝ ΤΡΟΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

(144) Κατά την φορολόγηση των πράξεών τους, οι υποκείμενοι αντιμετωπίζουν έντονη πολυμορφία διατάξεων: τα προβλήματα που συναντούν οφείλονται τόσο στην έλλειψη σαφούς προσδιορισμού της ενδοκοινοτικής συναλλαγής όσο και στην έντονη πολυμορφία των εθνικών μέτρων εφαρμογής των κοινοτικών διατάξεων.

2.4.1. Η έννοια της ενδοκοινοτικής συναλλαγής

(145) Η ενδοκοινοτική συναλλαγή χαρακτηρίζεται από την πολλαπλότητα των κριτηρίων βάσει των οποίων καθορίζεται.

(146) Προϋποθέτει, αφενός, τη διενέργεια μεταφοράς αγαθών μεταξύ δύο κρατών μελών και, αφετέρου, συνδέεται με το καθεστώς ΦΠΑ του αγοραστή:

- όταν ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αναχώρησης της μεταφοράς, η πραγματοποιηθείσα παράδοση απαιτείται στο κράτος μέλος αναχώρησης και ο αγοραστής φορολογείται για την αγορά στο κράτος μέλος άφιξης·
- όταν ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς, η παράδοση είναι καταρχήν φορολογήσιμη στο κράτος μέλος αναχώρησης και η σχετική φορολογία βαρύνει τον πωλητή·
- όταν ο αγοραστής δεν είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ, ο πωλητής υποχρεούται να καταβάλει φόρο για την παράδοση στο κράτος μέλος αναχώρησης ή άφιξης της μεταφοράς.

(147) Επίσης, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των παροχών υπηρεσιών εξαρτάται από το συνδυασμό πολυάριθμων κριτηρίων όπως:

- η διενέργεια μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών μελών,
- το καθεστώς ΦΠΑ του λήπτη (υποκείμενος ή μη υποκείμενος στο φόρο),
- το εάν ο εν λόγω λήπτης είναι εγγεγραμμένος ή όχι στο ΦΠΑ,
- την εγκατάσταση ή την εγγραφή στο ΦΠΑ, σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, τόσο του παρέχοντος την υπηρεσία όσο και του λήπτη.

(148) Αυτά τα κριτήρια δεν διεκρινεύουν την γενική αποδοχή από τους επαγγελματίες για να χαρακτηρίσουν για ενδοκοινοτική συναλλαγή: για τους οικονομικούς παράγοντες ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των φορολογητέων πράξεων θα έπρεπε να είναι πλέον λειτουργικός από τον τόπο της εγκατάστασης του πελάτη τους ή του προμηθευτή.

2.4.2. Η ύπαρξη πολυάριθμων τρόπων φορολόγησης

(149) Ο τρόπος φορολόγησης των πράξεων διαφέρει επίσης ανάλογα με τη φύση της πράξης και τον τόπο εγκατάστασης του προμηθευτή των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με εκείνο του αγοραστή ή του λήπτη. Έτσι, ανάλογα με την περίπτωση, ο προμηθευτής ή ο πελάτης του θα είναι υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου για την ίδια πράξη πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

(150) Αυτή η ύπαρξη πολλαπλών τρόπων φορολόγησης είναι έντονα εμφανής στην περίπτωση των ιδιαίτερων καθεστώτων: ενώ το καθεστώς των πωλήσεων από απόσταση καθιστά, με τη μετακίνηση του τόπου πραγματοποίησης των παραδόσεων που προβλέπει, τους προμηθευτές υπόχρεους του φόρου σε κράτη μέλη στα οποία δεν είναι εγκατεστημένοι, τα δύο άλλα ιδιαίτερα καθεστάτα καθιστούν τους αγοραστές υπόχρεους του ΦΠΑ για τις αγορές τους, οι οποίοι, σε ένα κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεν θα έπρεπε να είχαν καμία υποχρέωση. Το ίδιο επίσης συμβαίνει και κατά την εφαρμογή των κανόνων φορολόγησης των υπηρεσιών.

(151) Αυτό αποτελεί θεμελιώδη παρέκκλιση από τις αρχές στις οποίες στηριζόταν πάντα η λειτουργία αυτού του φόρου, και σύμφωνα με τις οποίες, στο πλαίσιο της εφαρμογής του, μόνο ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής των αγαθών ή των υπηρεσιών αναλαμβάνει καθήκοντα και υποχρεώσεις με σκοπό την εφαρμογή του.

(152) Οσον αφορά τους επαγγελματίες που ενεργούν εξ ονόματός τους αλλά για λογαριασμό άλλων, θα πρέπει να υπενθυμισθεί, πως θεωρούνται ότι αγοράζουν και μεταπωλούν οι ίδιοι τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αφορούν (περιπτώσεις κυρίως των παραγγελιοδόχων στην πώληση ή την αγορά). Ο τόπος και η μέθοδος επιβολής των πράξεων είναι προς τούτο λειτουργία της φορολογικής φύσης της συναλλαγής στην οποία παρεμβαίνουν: εσωτερική πώληση, ενδοκοινοτική πώληση, πώληση εξ αποστάσεως, υπεργολαβία των υπηρεσιών μεταφοράς κλπ. Αυτοί οι κανόνες επιβολής λαμβάνουν όλες τις διαστάσεις τους στις περιπτώσεις των διαδοχικών συναλλαγών, που μεσολαβούν στο ίδιο αγαθό ή υπηρεσία. Αν και είναι σε ισχύ από την υιοθέτηση της 6^{ης} οδηγίας αυτές οι διατάξεις φαίνεται απέχουν από το να δεχθούν μια αποτελεσματική εφαρμογή σύμφωνα με τις κοινοτικές αρχές.

2.4.3. Οι εθνικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων

(153) Οι επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο βρίσκονται συνεχώς αντιμέτωποι με τις διαφορές οι οποίες παρουσιάζονται μεταξύ των τρόπων φορολόγησης που επέλεξαν τα κράτη μέλη για την εφαρμογή της 6^{ης} οδηγίας. Οι διαφορές αυτές αφορούν τόσο τις εφαρμοζόμενες διατάξεις όσο και τις υποχρεώσεις στις οποίες πρέπει να ανταποκριθούν οι υποκείμενοι στο φόρο.

Διαφορές στις εφαρμοζόμενες διατάξεις

(154) Η 6^η οδηγία περιέχει ένα μεγάλο αριθμό εναλλακτικών λύσεων και δυνατοτήτων που δεν προσαρμόθηκαν σε τίποτε από το μεταβατικό καθεστώς. Αυτό είχε ως συνέπεια τη θέσπιση διαφορετικών κανόνων μεταξύ των κρατών μελών, σε καίριας σημασίας ζητήματα όπως:

- η στιγμή που ο φόρος καθίσταται απαιτητός,
- το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος προς έκπτωση και ο προσδιορισμός των δαπανών που αποκλείονται από το δικαίωμα αυτό, καθώς και οι προϋποθέσεις για την άσκησή του,
- οι απαλλασσόμενες από το φόρο πράξεις,
- ο προσδιορισμός του εφαρμοζόμενου συντελεστή.

(155) Η κατάσταση αυτή υποχρεώνει τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε πολλά κράτη μέλη να λάβουν γνώση των διάφορων εφαρμοζόμενων νομοθεσιών ενώ τα έξοδα για την απόκτηση των σχετικών πληροφοριών είναι αρκετά υψηλά.

Η πολυμορφία των σχετικών με τη δήλωση υποχρεώσεων

(156) Έντονη πολυμορφία παρουσιάζουν επίσης, ανάλογα με το κράτος μέλος, οι υποχρεώσεις τις οποίες πρέπει να εκπληρώσει ένας υπόχρεος του φόρου: αν η 6^η οδηγία επιβάλλει ορισμένες υποχρεώσεις σε κάθε υπόχρεο του φόρου, ωστόσο, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάσσουν ορισμένους υποκείμενους στο φόρο από τις βασικές τους υποχρεώσεις και, να θεσπίζουν συμπληρωματικές υποχρεώσεις.

(157) Εξάλλου, ο καθορισμός του πεδίου εφαρμογής της ίδιας υποχρέωσης ποικίλλει σημαντικά ανάλογα με το κράτος μέλος. Όσον αφορά τις περιοδικές δηλώσεις για το ΦΠΑ, π.χ., οι εν λόγω διαφορές εντοπίζονται:

- στην περίοδο την οποία αφορά η δήλωση (μήνας, τρίμηνο, έτος),
- το λιγότερο ή περισσότερο λεπτομερή χαρακτήρα των πληροφοριών που πρέπει να περιέχουν οι περιοδικές δηλώσεις,
- τη στιγμή της καταβολής του καθαρού οφειλόμενου φόρου που προκύπτει από τη δήλωση.

(158) Επίσης, όσον αφορά την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, οι επιτηδευματίες βρίσκονται αντιμέτωποι με διαφορετικές διατάξεις ανάλογα με το κράτος μέλος. Οι εν λόγω διαφορές αφορούν:

- τη χρονική στιγμή που πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο,
- τα πληροφοριακά στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο,
- τις προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση.

(159) Αυτές οι πολύ διαφορετικές προσαρμογές διερμηνεύονται πράγματι με δυσκολία για τις επιχειρήσεις που αφορούν και τους επιβάλλουν πρόσθετα έξοδα. Γενικά διερμηνεύονται από τα δικαιώματα και τις προτιμήσεις που προβλέφθηκαν από την ίδια την 6^η οδηγία αυτή η κατάσταση εξέπληξε, δυστυχώς, τους επαγγελματίες: πράγματι εξέλαβαν την πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς, να επιβεβαιώνει την κατάργηση των ελέγχων και των διατυπώσεων στα εσωτερικά σύνορα αλλά εξίσου να συνδέεται από μια εναρμονισμένη ρύθμιση του συνόλου των εσωτερικών εμπορικών πράξεων στην Κοινότητα. Αυτό το δεύτερο αντικείμενο που εγγράφεται στη λογική της δόμησης του κοινού συστήματος ΦΠΑ δυστυχώς δεν έχει επιτευχθεί με το μεταβατικό σχήμα. Οι διδαχές αυτής της κατάστασης θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά την προετοιμασία του οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ.

2.5. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

(160) Γενικά, οι ανωτέρω δυσκολίες οφείλονται στους ειδικούς κανόνες για την εξασφάλιση της φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών κατά τη μεταβατική περίοδο: τονίζεται ωστόσο ότι αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια των επιλογών του Συμβουλίου.

(161) Παρά το γεγονός ότι το πρόβλημα της απόδειξης του δικαιώματος απαλλαγής στην περίπτωση παράδοσης αγαθών δεν είναι νέο - υπήρχε ήδη πριν από το 1993, ιδιαίτερα στην περίπτωση της εξαγωγής από τον αγοραστή των αγαθών - δεν υπάρχει αντίρρηση ότι το διπλό σύστημα που τέθηκε σε εφαρμογή από το μεταβατικό καθεστώς κατέστησε πολυπλοκότερη την κατάσταση συνδέοντας τη φορολόγηση, ή την απαλλαγή, των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται από κάποιον υποκείμενο στο φόρο με δύο σωρευτικά κριτήρια: τη γνώση του φορολογικού καθεστώτος του αγοραστή και την ύπαρξη μετακίνησης εμπορευμάτων προς κάποιο άλλο κράτος μέλος.

(162) Ο συνδυασμός των δύο αυτών ζητημάτων είναι αναπόφευκτα πολύπλοκος και εξηγεί εν μέρει τις σημερινές δυσκολίες, κυρίως όσον αφορά την απόδειξη του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας πράξης, του τόπου φορολόγησής της ή του δικαιώματος απαλλαγής. Επιπλέον, με την επιβολή φόρου στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο και καθιστώντας με τον τρόπο αυτό τον αγοραστή υπόχρεο του φόρου ο οποίος οφείλεται για την εν λόγω πράξη, το μεταβατικό καθεστώς πολλαπλασίασε τις περιπτώσεις στις οποίες ο αγοραστής - και όχι ο πωλητής - είναι υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου.

(163) Η κατάσταση δεν διαφέρει στον τομέα της παροχής υπηρεσιών: το καθεστώς του αγοραστή θα είναι καθοριστικό εφόσον η παρεχόμενη υπηρεσία θεωρείται ως "ενδοκοινοτική". Οι επιτηδευματίες συναντούν σημαντικές δυσκολίες για να εξακριβώσουν ότι πράγματι υπάγονται σε μία από τις περιπτώσεις αυτές.

(164) Ο τρόπος πρακτικής εφαρμογής ορισμένων κοινοτικών διατάξεων θέτει υπό αμφισβήτηση ορισμένες αρχές στις οποίες στηριχτηκε η κατασκευή του μεταβατικού συστήματος. Τα προβλήματα αυτά συζητήθηκαν αρκετές φορές με τη διοίκηση των Κράτων μέλων και θα εξεταστούν με ιδιαίτερη προσοχή από την Επιτροπή στα πλαίσια της συνεχής της παρακολούθησης εφαρμογής των κοινοτικών διατάξεων.

(165) Ανεξάρτητα από τις δυσκολίες εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος, υπογραμμίζεται ότι οι νέες φορολογικές διατάξεις για το ενδοκοινοτικό εμπόριο, βάσει των συμερινών δεδομένων, δε δημιούργησαν δυνατότητες νέων τρόπων απάτης. Εξάλλου, η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των διοικήσεων των Κράτων μέλων επιτρέπει στις αρμόδιες υπηρεσίες να έχουν στη διάθεσή τους ανάλογες πληροφορίες και ανάλογα μέσα. Η Επιτροπή θα συνεχίσει να παρακολουθεί με ιδιαίτερη προσοχή το θέμα αυτό και την ανάλυση των σχετικών ερωτήσεων σε στενή συνεργασία με τα Κράτη μέλη.

3. Η ΤΗΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ 6^Η ΟΔΗΓΙΑ

(166) Ορισμένα από τα προβλήματα για τα οποία κάνουν συχνότερα λόγο οι επιτηδευματίες οφείλονται στις βασικές επιλογές που απορρέουν άμεσα από την ίδια την 6^η οδηγία, επιλογές στις οποίες έπρεπε να βασιστεί το μεταβατικό καθεστώς για την εφαρμογή των μηχανισμών φορολόγησης από απόσταση.

(167) Πριν επιχειρηθεί λεπτομερής ανάλυση αυτών των προβλημάτων, επιβάλλεται να γίνει μία σύντομη υπενθύμιση των γενικών μηχανισμών του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

3.1. ΟΙ ΓΕΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΠΑ

3.1.1. Ο τόπος φορολόγησης των πράξεων

Ο τόπος φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών

(168) Ως τόπος των παραδόσεων αγαθών, εκτός των πωλήσεων επί μεταφορικών μέσων, λογίζεται:

- στην περίπτωση κατά την οποία το αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται είτε από τον προμηθευτή, είτε από τον αγοραστή, είτε από τρίτο πρόσωπο: ο τόπος όπου το αγαθό βρίσκεται κατά τη στιγμή της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αγοραστή·
- όταν το αγαθό αποτελεί το αντικείμενο εγκατάστασης ή συναρμολόγησης, με ή χωρίς δοκιμή θέσης σε λειτουργία, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του, ως τόπος της παράδοσης λογίζεται ο τόπος της εγκατάστασης ή της συναρμολόγησης·
- στην περίπτωση κατά την οποία το αγαθό δεν αποστέλλεται ή μεταφέρεται: ο τόπος στον οποίο το αγαθό βρίσκεται κατά τη στιγμή της παράδοσης.

(169) Συνεπώς, ο τόπος πραγματοποίησης των συναλλαγών που αφορούν αγαθά, και εφόσον οι συναλλαγές αυτές θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών, προσδιορίζεται πάντα σε συνάρτηση με τον τόπο υλικής παρουσίας των εν λόγω αγαθών. Η αρχή αυτή, η οποία εφαρμόζεται από την έκδοση της 2^{ης} οδηγίας⁽²⁾ και επιβεβαιώθηκε από την 6^η οδηγία, δεν αμφισβητήθηκε σε καμία στιγμή κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων για το μεταβατικό καθεστώς. Το Συμβούλιο δεν εξέτασε κανένα άλλο κριτήριο για τον προσδιορισμό του τόπου των πράξεων, π.χ.

σε συνάρτηση με τον τόπο εγκατάστασης του πωλητή. Το αντίθετο μάλιστα, επιβεβαιώθηκε εκ νέου ο κανόνας σύμφωνα με τον οποίο ο τόπος των παραδόσεων αγαθών προσδιορίζεται σε συνάρτηση με τον τόπο υλικής παρουσίας των αγαθών.

(170) Το άνοιγμα των αγορών στις επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών οδήγησε, σε μεγάλο βαθμό, τους επιτηδευματίες στην ανάπτυξη των εμπορικών τους δραστηριοτήτων σε ολόκληρο το έδαφος της Κοινότητας. Λαμβανομένων υπόψη των κανόνων για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης στο ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών, οι εν λόγω προμηθευτές εξακολουθούν να είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν το φόρο με το συντελεστή και τους όρους καθενός των κρατών μελών από τα οποία παραδίδουν αγαθά, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες δεν διαθέτουν καμία νομική ή εμπορική εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος.

Ο τόπος φορολόγησης των παροχών υπηρεσιών

(171) Οι παροχές υπηρεσιών θεωρούνται καταρχήν ότι διενεργούνται στον τόπο εγκατάστασης του φορέα παροχής υπηρεσιών, ο οποίος ορίζεται ως "ο τόπος στον οποίο ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες". Ωστόσο, στην εν λόγω αρχή εφαρμόζονται πολλές εξαιρέσεις, των οποίων η φύση είναι εξάλλου συνάρτηση της παρεχόμενης υπηρεσίας: τόπος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο, τόπος αναχώρησης της μεταφοράς ή τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η μεταφορά, σε συνάρτηση με τις διανυθείσες αποστάσεις, τόπος υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών που αφορούν ενσώματα κινητά αγαθά ή τόπος εγκατάστασης του λήπτη "άυλης υπηρεσίας".

(172) Συνέπεια όλων αυτών των εξαιρέσεων είναι ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αρχής φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντα τις υπηρεσίες, μέχρι μάλιστα του σημείου να εφαρμόζεται η αρχή μόνο κατά τρόπο υπολειμματικό, πολλαπλασιάζοντας έτσι τις περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόσει το φόρο με τους ισχύοντες συντελεστές και όρους κρατών μελών στα οποία δεν είναι εγκατεστημένοι. Αυτές οι επιλογές αρχής, που ισχύουν από την έκδοση της 6^{ης} οδηγίας το 1977, εν μέρει μόνο αναθεωρήθηκαν στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος (βλ. σημείο 2.3.).

(173) Αυτοί οι κανόνες για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών έχουν σημαντικές επιπτώσεις για τους επιτηδευματίες: οι υπόχρεοι του φόρου σε κράτη μέλη στο έδαφος των οποίων δεν είναι εγκατεστημένοι, αντιμετωπίζουν προβλήματα λόγω της εφαρμογής αγνώστων σε αυτούς διατάξεων και οφείλουν να

υποστούν πρόσθετες δαπάνες για τη διαχείριση των σχετικών με τη δήλωση υποχρεώσεών τους σε άλλα κράτη μέλη. Τα προβλήματα αυτά αφορούν ιδιαίτερα τον τομέα του τουρισμού καθώς και εκείνον των εργασιών επί ακινήτων, δύο τομείς δραστηριοτήτων όπου ωστόσο η ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών στο εσωτερικό της Κοινότητας κατέστη πραγματικότητα.

3.1.2. Ο τόπος και ο τρόπος άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση

(174) Κάθε υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί φορολογήτεες πράξεις έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου ο οποίος βαρύνει τις απαραίτητες για την πραγματοποίηση των εν λόγω πράξεων δαπάνες, στο βαθμό βέβαια που οι πράξεις αυτές είτε φορολογούνται, είτε απαλλάσσονται λόγω του προορισμού τους προς άλλο κράτος μέλος ή λόγω της εξαγωγής τους προς τρίτη χώρα.

(175) Εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται στο κράτος μέλος που φορολόγησε τα αγορασθέντα αγαθά ή τις αποκτηθείσες υπηρεσίες. Το μεταβατικό καθεστώς, διατηρώντας την αρχή φορολόγησης στον προορισμό για όλα τα αγαθά και υπηρεσίες που προορίζονται σε υποκείμενους στο φόρο, αποκλείει εξ ορισμού οποιαδήποτε δυνατότητα έκπτωσης σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της φορολόγησης.

(176) Στις συνθήκες αυτές, οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς έκπτωση βάσει διατάξεων οι οποίες διαφέρουν ανάλογα με το εάν είναι ή όχι εγκατεστημένοι ή υπόχρεοι του φόρου στο κράτος μέλος όπου φορολογήθηκαν οι αγορές ή εισαγωγές τους:

- ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος ή υπόχρεος του φόρου στο κράτος μέλος όπου του τιμολογείται ΦΠΑ, μπορεί να ανακτήσει το φόρο αυτό μέσω άμεσου καταλογισμού στις περιοδικές του δηλώσεις,
- ο υποκείμενος στο φόρο που δεν είναι ούτε εγκατεστημένος ούτε υπόχρεος του φόρου στο κράτος μέλος όπου του τιμολογείται ο ΦΠΑ μπορεί να ανακτήσει το σχετικό ποσό μόνο μέσω αίτησης επιστροφής, με τους όρους και τις διαδικασίες που καθορίζονται στην 8^η και 13^η οδηγία. Λαμβανομένων υπόψη των προθεσμιών επιστροφής, οι διαδικασίες αυτές αποδεικνύονται επαχθείς και δαπανηρές.

(177) Ανεξάρτητα από τους τρόπους άσκησης του (καταλογισμός ή επιστροφή), το δικαίωμα προς έκπτωση που διαθέτει κάθε υποκείμενος στο φόρο μπορεί να υπόκειται σε ορισμένους περιορισμούς, η έκταση των οποίων καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος, εντός των ορίων που προσδιορίζονται στην 6^η οδηγία (π.χ., έξοδα αποστολών ή δαπάνες για την αγορά ή τη συντήρηση μεταφορικών μέσων).

Συνεπώς, όπως και για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης των πράξεων, οι σχετικές με το δικαίωμα προς έκπτωση διατάξεις εφαρμόζονται με βάση αυστηρά κριτήρια εδαφικότητας.

3.1.3. Η σημασία και οι συνέπειες των εν λόγω επιλογών αρχής

(178) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ βασίζεται στην αρχή της οριστικής φορολόγησης κάθε τελικής κατανάλωσης που πραγματοποιείται στην Κοινότητα. Με τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών στον προσρισμό, το προϊόν του φόρου εισπράττεται απευθείας από το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου τεκμαίρεται ότι πραγματοποιήθηκε η κατανάλωση.

(179) Το μέσον που επελέγη για την εφαρμογή των αρχών αυτών παραμένει αμετάβλητο από την έκδοση της 2^{ης} οδηγίας κατά το 1967⁽²⁾: στηρίζεται εξολοκλήρου στους κανόνες που καθορίζουν την εδαφικότητα των πράξεων πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών. Πλην όμως, ο τόπος επιβολής του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών προσδιορίζεται ουσιαστικά με παραπομπή στην έννοια του τεκμαιρόμενου τόπου πραγματοποίησης της κατανάλωσης των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών: η κατανάλωση των ενσώματων κινητών αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στον τόπο στον οποίο λαμβάνονται τα αγαθά για να παραδοθούν στον αγοραστή, ο δε τόπος φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών για τα εν λόγω αγαθά στηρίζεται στο ίδιο κριτήριο· για τις πράξεις που συνδέονται με πάγια στοιχεία, ο τόπος κατανάλωσης εξαρτάται από τον τόπο στον οποίο βρίσκονται τα ακίνητα, και αποτελεί το κριτήριο το οποίο προσδιορίζει τον τόπο φορολόγησης των εν λόγω πράξεων· κ.λπ. ...

Η ουδετερότητα των κανόνων επιβολής του φόρου

(180) Λαμβανομένων υπόψη των αρχών που διέπουν τον τόπο φορολόγησης, η ίδια η έννοια της ουδετερότητας της επιβολής του ΦΠΑ μπορεί να εκτιμηθεί μόνο ανά κράτος μέλος και αφορά συνεπώς μόνο την φορολογική μεταχείριση των πράξεων που υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα καθενός από αυτά.

(181) Αρχικά, σύμφωνα με την έννοια αυτή, κάθε κατανάλωση, τελική ή ενδιάμεση, που λαμβάνει χώρα σε κάποιο δεδομένο κράτος μέλος υπόκειται στο φόρο, με τον ίδιο συντελεστή και κάτω από τους ίδιους όρους επιβολής, ανεξάρτητα από την προέλευση του αγαθού ή της υπηρεσίας (αγορά ή παραγωγή στο εσωτερικό της χώρας, σε άλλο κράτος μέλος, ή σε τρίτη χώρα). Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος, ο στόχος αυτός τίθεται ουσιαστικά σε εφαρμογή με τη φορολόγηση στον τόπο προορισμού των ενδοκοινοτικών πωλήσεων, με την επιφύλαξη ωστόσο της περίπτωσης ορισμένων πωλήσεων προς ιδιώτες ή εξομοιούμενους επιτηδευματίες. Έχουν ληφθεί πάντως συμπληρωματικά μέτρα για την κάλυψη της περίπτωσης των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς μεταξύ κρατών μελών (βλ. 3.2.) καθώς και των πράξεων που συνδέονται με εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών (βλ. 3.3.).

(182) Η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας επιβολής του ΦΠΑ στηρίζεται, κατά δεύτερο λόγο, στο ότι κάθε πράξη πώλησης υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση, είτε έχει πραγματοποιηθεί από εθνικό φορέα, από επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος ή από επιτηδευματία τρίτης χώρας. Η εφαρμογή ακριβώς της αρχής αυτής, που δεν τροποποιήθηκε με το μεταβατικό καθεστώς, είναι εκείνη που θέτει τις μεγαλύτερες δυσκολίες στους επιτηδευματίες, οι οποίοι αντιμετωπίζουν προβλήματα για κάθε φορολογητέα πράξη που πραγματοποιούν σε κράτη μέλη, στο έδαφος των οποίων δεν είναι εγκατεστημένοι (βλ. 3.4.).

(183) Οι εν λόγω δυσκολίες, που συνδέονται με την εφαρμογή των κανόνων εδαφικότητας των πράξεων, παρουσιάζονται σε όλο το εύρος τους κατά τον προσδιορισμό του υπόχρεου του φόρου (βλ. 3.5.) και στην περίπτωση των πράξεων που πραγματοποιούνται από μικρές επιχειρήσεις (βλ. 3.6.).

3.2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

(184) Επιπλέον των κανόνων που ισχύουν στις πράξεις μεταξύ κρατών μελών, και για την πλήρη υλοποίηση του στόχου της φορολόγησης στον τόπο προορισμού που έχει τεθεί από το Συμβούλιο, έχουν θεσπιστεί συγκεκριμένες διατάξεις παρακολούθησης ορισμένων ενδοκοινοτικών κινήσεων αγαθών βάσει του μεταβατικού καθεστώτος: οι διατάξεις αυτές αφορούν τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών από υποκείμενους στο φόρο.

3.2.1. Οι μηχανισμοί που έχουν τεθεί σε εφαρμογή

(185) Κάθε υποκείμενος στο φόρο ο οποίος αποστέλλει αγαθά της επιχείρησής του προς κάποιο άλλο κράτος μέλος θεωρείται ότι πραγματοποιεί παράδοση φορολογητέα στο κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά. Με την εξομοίωση αυτή, ο υποκείμενος στο φόρο θεωρείται ότι προμηθεύεται ο ίδιος αγαθά και κατά συνέπεια η "πώληση" αυτή πρέπει να αντιμετωπιστεί με τον ίδιο τρόπο όπως και κάθε άλλη πράξη που συνάπτεται με κάποιον τρίτο.

(186) Στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς, ο υποκείμενος στο φόρο πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών: θεωρούμενος ότι έχει αγοράσει ο ίδιος αγαθά, υποχρεούται να εφαρμόσει το φόρο με τον ίδιο τρόπο όπως και για κάθε αγορά από τρίτον. Η φορολόγηση της απόκτησης αυτής εξαρτάται συνεπώς από τις πράξεις για την υλοποίηση των οποίων χρησιμοποιείται το αγαθό (πράξεις που γεννούν ή όχι δικαίωμα προς έκπτωση).

(187) Εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε κάθε ένα από τα κράτη μέλη, η παράδοση που πραγματοποιείται στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς πληροί τους όρους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και, ως τέτοια, πρέπει να συμπεριληφθεί στον ανακεφαλαιωτικό κατάλογο των αγοραστών που είναι εγγεγραμμένοι στο ΦΠΑ.

(188) Οι διατάξεις που θεσπίστηκαν με τον τρόπο αυτό από το μεταβατικό καθεστώς έχουν ως στόχο να εξασφαλίσουν ότι κάθε αγαθό που χρησιμοποιείται για την υλοποίηση φορολογητέων πράξεων σε κάποιο δεδομένο κράτος μέλος φορολογείται σύμφωνα με το συντελεστή και τους όρους που ισχύουν στο εν λόγω κράτος. Σε διαφορετική περίπτωση, ο συντελεστής φορολόγησης και ο ενδεχομένως εκπεστέος φόρος θα καθορίζονταν σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στο κράτος μέλος από το οποίο μεταφέρθηκε το αγαθό, σε αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας της προέλευσης ενός αγαθού όσον αφορά τους όρους επιβολής τους φόρου.

3.2.2. Οι εξεταζόμενες περιπτώσεις

(189) Κάθε ενδοκοινοτική μετακίνηση αγαθών δεν επιφέρει πάντοτε φορολόγηση στο πλαίσιο μιας μεταφοράς-αυτό συμβαίνει μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μεταφερόμενα αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων που εντοπίζονται στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς και στο οποίο, συνεπώς, πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση.

(190) Ο μηχανισμός των μεταφορών εξουδετερώνεται συνεπώς κάθε φορά που η ενδοκοινοτική μετακίνηση αγαθών παρουσιάζει προσωρινό χαρακτήρα: αποστολή ενός γερανού σε εργοτάξιο, αποστολή αγαθών προς επισκευή, κλπ. ...

(191) Η αποστολή αγαθών σε κάποιο άλλο κράτος μέλος παρουσιάζει προσωρινό χαρακτήρα εφόσον, κατά τη στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται η μεταφορά, τα αγαθά προορίζονται να επανέλθουν στο κράτος μέλος αναχώρησης. Ωστόσο, εάν εν τω μεταξύ η προϋπόθεση αυτή παύει να ικανοποιείται, ο επιτηδευματίας πρέπει να προβεί σε εκ των υστέρων αναπροσαρμογή και να δηλώσει φορολογητέα μεταφορά. Οι διατάξεις αυτές στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό στα καθεστώτα προσωρινής εισαγωγής με απαλλαγή από τους τελωνειακούς δασμούς που ισχύουν για τα αγαθά προέλευσης τρίτων χωρών.

(192) Παρότι ο χαρακτηρισμός ως φορολογητέας μιας πράξης μεταφοράς, πλην των προσωρινών, είναι ανεξάρτητος από τη φύση των μεταφερόμενων αγαθών (αγαθά προς μεταπώληση ή κεραιολογικά αγαθά), πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι οι επιχειρήσεις εφαρμόσαν το καθεστώς αυτό κυρίως στην περίπτωση της διακίνησης αποθεμάτων.

3.2.3. Διατάξεις ευρείας εφαρμογής λαμβανομένων υπόψη των μεθόδων διαχείρισης των αποθεμάτων

(193) Οι επιτηδευματίες, ως προμηθευτές, καθορίζουν τον τόπο των αποθεμάτων τους με τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα και ταχύτερα στις προσδοκίες της πελατείας τους: η επιλογή ενός τόπου αποθήκευσης στηρίζεται πράγματι σε παραμέτρους όπως είναι οι ευκολίες που προσφέρονται από πλευράς υποδομής των μεταφορών, η μείωση του κόστους αποθήκευσης ή διακίνησης των εμπορευμάτων.

(194) Οι επιτηδευματίες, ως πελάτες, καθορίζουν το όριο σύστασης ή ανανέωσης των αποθεμάτων τους ανάλογα με τον εποχικό ή μη χαρακτήρα του κύκλου εργασιών τους ή των προοπτικών πωλήσεων, αναζητώντας με τον τρόπο αυτό να αποφύγουν μία υπερβολικά μακροχρόνια δέσμευση των ταμειακών τους διαθεσίμων (π.χ., διαχείριση βάσει ελάχιστων αποθεμάτων). Οι προμηθευτές ανταπεξέρχονται στα προβλήματα αυτά με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων μεθόδων εφοδιασμού των πελατών τους: "call off stock" πωλήσεις επί παρακαταθήκη, κ.λ.π....

(195) Σε κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, που είναι πλέον καθημερινές στην οικονομική οργάνωση των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τον τομέα δραστηριότητας και το ύψος του κύκλου εργασιών τους, εφαρμόζεται ο μηχανισμός των μεταφορών.

"Intra-Community call-off stock"

(196) Συγκεκριμένη περίπτωση: για την ικανοποίηση των αναγκών της επιχείρησής του στο κράτος μέλος 2, ο επιτηδευματίας Β χρησιμοποιεί πολύ συχνά εμπορεύματα τα οποία του παραδίδονται από τον επιτηδευματία Α, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 1. Για την επιτάχυνση της προμήθειας του πελάτη του, ο Α δημιουργεί στο κράτος μέλος του Β - και γενικά στους ίδιους τους χώρους της επιχείρησής του Β ή σε αποθήκες που υποδεικνύονται από αυτόν - ένα αποθέμα εμπορευμάτων από το οποίο ο Β λαμβάνει, ανάλογα με τις ανάγκες του, τις απαραίτητες ποσότητες. Προς το σκοπό αυτό, ο Α μεταφέρει ένα τμήμα των αποθεμάτων του από το κράτος μέλος 1 προς το κράτος μέλος 2.

(197) Τα αγαθά παραμένουν στην πλήρη και απόλυτη ιδιοκτησία της επιχείρησης (Α) μέχρι την πραγματική τους ανάληψη από τον (Β). Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να αναφερθεί ότι από πλευράς ΦΠΑ, η εκχώρηση της δυνατότητας διάθεσης των αγαθών είναι εκείνη που προσδιορίζει την ύπαρξη μιας παράδοσης:

- εάν η εκχώρηση της δυνατότητας διάθεσης έχει λάβει χώρα με τη σύσταση του αποθέματος, η πράξη θεωρείται ως πώληση από τον Α,
- εάν η εκχώρηση της δυνατότητας προς διάθεση δεν έχει λάβει χώρα, πρόκειται για φορολογητέα μεταφορά. Οι ειδικές διατάξεις για τη μεταφορά αγαθών που θεσπίστηκαν από το Συμβούλιο έχουν ως στόχο την αποφυγή της κυκλοφορίας εμπορευμάτων εντός της Κοινότητας χωρίς να έχει αποδοθεί κάποιο "φορολογικό καθεστώς" στη διακίνηση των αγαθών.

(198) Κατά συνέπεια, λαμβάνει χώρα, μία φορολογητέα μεταφορά αγαθών με τη σύσταση του αποθέματος το κράτος μέλος του Α: δεδομένου ότι ο τόπος της παράδοσης/πώλησης που πραγματοποιήθηκε από τον Α βρίσκεται στο κράτος μέλος 2, τα αγαθά παύουν να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων στο κράτος μέλος 1, και συνεπώς η αλλαγή αυτή της εδαφικής χρησιμοποίησης πρέπει να εκληφθεί ως ενδοκοινοτική μεταφορά.

Οι πωλήσεις επί παρακαταθήκη, οι πωλήσεις με επιθεώρηση του εμπορεύματος και οι πωλήσεις με την επιφύλαξη ικανοποιητικής δοκιμής

(199) Συγκεκριμένες περιπτώσεις: κάποιος υποκείμενος στο φόρο Α αποστέλλει αγαθά που προορίζονται για επαναπώληση σε κάποιον επιτηδευματία Β σε άλλο κράτος μέλος. Ο Β, ωστόσο, θα καταστεί κύριος των αγαθών αυτών μόνον εφόσον έχει ο ίδιος βρει πελάτη για τα εν λόγω αγαθά (πώληση επί παρακαταθήκη) ή εφόσον τα εμπορεύματα αντιστοιχούν στις προσδοκίες του (πώληση με επιθεώρηση του εμπορεύματος ή με την επιφύλαξη ικανοποιητικής δοκιμής).

(200) Οι αποστολές αυτές αγαθών έχουν ως κοινό χαρακτηριστικό ότι απευθύνονται σε κάποιον δυνητικό αγοραστή ο οποίος θα αποκτήσει την κυριότητά τους κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις: να βρεθεί πελάτης (πώληση επί παρακαταθήκη) ή εφόσον το εμπόρευμα που δέχθηκε να λάβει αντιστοιχεί στις προσδοκίες του (αγορές υπό αίρεση).

(201) Στην περίπτωση αποστολής των αγαθών επί παρακαταθήκη, ο υποκείμενος στο φόρο Α πραγματοποιεί μία φορολογητέα μεταφορά αγαθών. Με τη διενέργεια της αποστολής, ο πωλητής Α πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης, να δηλώσει τη μεταφορά η οποία οδηγεί σε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και να φορολογήσει τις παραδόσεις του προς τον Β σταδιακά με την πραγματοποίηση των πωλήσεων εκ μέρους του Β.

(202) Στην περίπτωση αποστολής εμπορευμάτων με επιθεώρηση ή με την επιφύλαξη ικανοποιητικής δοκιμής, τα αγαθά θα μπορούσαν να τεθούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής εφόσον προέρχονται από τρίτες χώρες. Κατά τη στιγμή της αποστολής των αγαθών, ο μηχανισμός των φορολογητέων μεταφορών εξουδετερώνεται. Ωστόσο, η μεταφορά πρέπει να φορολογηθεί μόλις παύσει να είναι προσωρινή και ακολουθείται από πραγματική πώληση. Κατά συνέπεια, εάν ο δυνητικός αγοραστής αποκτήσει τα αγαθά τα οποία έλαβε με τον τρόπο αυτό, ο υποκείμενος στο φόρο προμηθευτής πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ στη χώρα άφιξης για να μπορέσει να διεκπεραιώσει την ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών αυτών και να δηλώσει την επακόλουθη παράδοση η οποία είναι φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας.

Οι πωλήσεις αγαθών σε αγορές, εμποροπανηγύρεις ή εκθέσεις

(203) Συγκεκριμένες περιπτώσεις: Κάποιος εκδότης κράτους μέλους μεταφέρει απόθεμα βιβλίων για να τα παρουσιάσει σε έκθεση βιβλίου που οργανώνεται σε κάποιο άλλο κράτος μέλος. Μέρος των βιβλίων αυτών πωλείται επί τόπου, και το υπόλοιπο επιστρέφει στο κράτος μέλος αναχώρησης.

(204) Η αποστολή των αγαθών δεν συνεπάγεται φορολογητέα μεταφορά εφόσον τα αγαθά αυτά μπορούν να τεθούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής εάν προέρχονταν από τρίτες χώρες: ωστόσο, η μεταφορά θα πρέπει να φορολογηθεί μόλις η αποστολή παύσει να έχει προσωρινό χαρακτήρα και ακολουθείται από πραγματική πώληση.

(205) Στην ειδική περίπτωση μιας έκθεσης, όταν ένα βιβλίο πωλείται στο κράτος μέλος της έκθεσης, η μεταφορά καθίσταται φορολογητέα, οι δε προϋποθέσεις για τη μη φορολόγησή της παύουν να ικανοποιούνται. Από τη στιγμή εκείνη, ο επιτηδευματίας πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό για να μπορεί να διενεργήσει τη μεταφορά και να δηλώσει τις φορολογητέες παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας, σταδιακά με την πραγματοποίηση των πωλήσεων στους διαφόρους αγοραστές.

3.2.4. Επιπτώσεις για τους επιτηδευματίες

(206) Η κατάσταση αυτή έχει δημιουργήσει κάποιο αρνητικό κλίμα στους επιτηδευματίες οι οποίοι ανέμεναν από το νέο καθεστώς να τους απαλλάξει, σε ενδοκοινοτικό καθεστώς όπως και σε εσωτερικό καθεστώς, από την υποχρέωση να αντιμετωπίζουν ως φορολογητέες πράξεις τη διακίνηση των αποθεμάτων τους ή των κεφαλαιουχικών τους αγαθών. Πρέπει ωστόσο να τονιστεί ότι, ανεξάρτητα από το μηχανισμό των μεταφορών, οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση να αιτιολογούν τη διάθεση και τη χρησιμοποίηση των αγαθών που είναι εγγεγραμμένα στο ενεργητικό της επιχείρησής τους.

(207) Στο κράτος μέλος στο οποίο άσκησε ο επιτηδευματίας το δικαίωμά του προς έκπτωση, ο μηχανισμός που τίθεται σε εφαρμογή επιτρέπει την παρακολούθηση της διάθεσης των αγαθών που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των επιχειρήσεων (αποθέματα ή κεφαλαιουχικά αγαθά) και τα οποία δημιούργησαν το δικαίωμα προς έκπτωση: επιτρέπει ιδίως τον έλεγχο της διατήρησης της διάθεσης των αγαθών για τις ανάγκες της δραστηριότητας που υπόκειται στο φόρο και τη διατήρηση της διάθεσης, στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων που παρέχουν το δικαίωμα προς έκπτωση. Στην περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά δεν είναι παρόντα εντός της επιχείρησης, τα δικαιολογητικά στοιχεία θα είναι:

- είτε το μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένα τα αγαθά τα οποία έχουν αποσταλεί προσωρινά σε κάποιο άλλο κράτος μέλος,
- είτε ο πίνακας των κεφαλαιουχικών αγαθών, το ευρετήριο των αποδεμάτων, κλπ. ...,
- είτε απόδειξη ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε και καταχωρήθηκε ως φορολογητέα πράξη.

(208) Σε καθεμιά από τις ανωτέρω περιπτώσεις, η υποχρέωση εγγραφής του προμηθευτή στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς παρουσιάζεται συχνά ως νέα υποχρέωση που επιβάλλεται από το προσωρινό καθεστώς και οφείλεται μόνο στο μηχανισμό φορολόγησης των μεταφορών. Ωστόσο, η μεταφορά θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών μόνον εάν λαμβάνουν χώρα φορολογητέες πράξεις, περιστασιακά ή όχι, στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς.

(209) Η φορολογητέα μεταφορά δεν αποτελεί κατά συνέπεια παρά μόνο το μέσον που έχει θεσπιστεί από το μεταβατικό καθεστώς για τη βεβαίωση ότι οι πράξεις που πραγματοποιούνται με τη βοήθεια των αγαθών που μεταφέρονται με τον τρόπο αυτό υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα του κράτους μέλους προορισμού.

(210) Κατά συνέπεια, η κατάργηση της εξομοίωσης των μεταφορών με παράδοση και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δεν θέτει τέλος στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιτηδευματίες, οι οποίοι θα υπόκεινται, σε κάθε περίπτωση, στις ίδιες υποχρεώσεις όπως και σήμερα στο πλαίσιο της εξασφάλισης της φορολόγησης, στο κράτος μέλος προορισμού της διακίνησης των αγαθών, των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του: κάθε επακόλουθη παράδοση θεωρείται στην πραγματικότητα ότι έχει πραγματοποιηθεί από το κράτος μέλος αυτό και είναι συνεπώς φορολογητέα στο εν λόγω κράτος μέλος.

(211) Ορισμένα κράτη μέλη προσπάθησαν να αμβλύνουν τις επιπτώσεις των διατάξεων σχετικά με τις ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών. Προς το σκοπό αυτό, δέχονται -κάτω από διαφορετικές προϋποθέσεις και με διαφορετικό τρόπο - να θεωρούν την πράξη ως ενδοκοινοτική πώληση, γεγονός που παρεμποδίζει την εφαρμογή των κανόνων εδαφικότητας κατά την επιβολή του ΦΠΑ: η πώληση καθίσταται στην πραγματικότητα φορολογητέα στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς ενώ πρόκειται για εσωτερική πράξη του κράτους μέλους άφιξης. Ανάλογα με τις περιπτώσεις και τις περιστάσεις, η "πώληση" αυτή θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί είτε με την αποστολή των αγαθών για τη σύσταση του αποθέματος, είτε κατά τη στιγμή της ανάληψης από τον αγοραστή. Ορισμένες διοικητικές αρχές δεν δίστασαν εξάλλου να υπαγάγουν την εφαρμογή των μέτρων αυτών σε "όρους αμοιβαιότητας", των οποίων δεν έχουν ωστόσο ακόμα ορίσει ούτε τη φύση ούτε την έκταση.

(212) Επειδή τα μέτρα αυτά εισήχθησαν χωρίς διαβουλεύσεις μεταξύ των κρατών μελών, το αποτέλεσμα ήταν να συνεχίσουν να μην αντιλαμβάνονται οι επιτηδευματίες τον ίδιο το σκοπό του μηχανισμού των μεταφορών και αποδείχθηκαν πιο περιοριστικά από την αυστηρή εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπονται βάσει του μεταβατικού καθεστώτος. Εξάλλου, οι διατάξεις αυτές θέτουν υπό αμφισβήτηση την ίδια την αρχή της παρακολούθησης των αγαθών που λήφθηκε υπόψη από το Συμβούλιο και επιβεβαιώθηκε επανειλημμένως από τις αρμόδιες διοικητικές αρχές των κρατών μελών με την ευκαιρία των ομάδων εργασίας στο πλαίσιο της Επιτροπής.

3.3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΕ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΙΝΗΤΑ ΑΓΑΘΑ

3.3.1. Ο φορολογικός χαρακτηρισμός των εργασιών σε ενσώματα κινητά αγαθά

(213) Κατά τις διαπραγματεύσεις για το μεταβατικό καθεστώς, δεν κατέστη δυνατή η εναρμόνιση της φορολογικής μεταχείρισης των πράξεων που αφορούν εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών. Εξαιτίας του γεγονότος αυτού, οι διακρίσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ εργασιών φασόν και άλλων εργασιών, και κυρίως ο φορολογικός χαρακτηρισμός των πράξεων αυτών, διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών. Όσον αφορά την ενιαία αγορά, προκύπτουν δύο είδη δυσάρεστων επιπτώσεων:

- άνιση μεταχείριση και στρεβλώσεις ανταγωνισμού αφενός,
- πρόσθετες επιβαρύνσεις για τους επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν πραγματοποιήσει σε άλλο κράτος μέλος εργασίες που χαρακτηρίζονται ως παροχές υπηρεσιών στο εν λόγω κράτος μέλος, στο οποίο υπόκεινται σε ΦΠΑ που δεν μπορεί να εκπέσει αλλά αντίθετα είναι δυνατόν να επιστραφεί σύμφωνα με τη διαδικασία της 8^{ης} (ή 13^{ης}) οδηγίας.

Η αρχή: οι εργασίες επί ενσώματων κινητών αγαθών συνιστούν παροχές υπηρεσιών

(214) Κάθε εργασία επί ενσώματου κινητού αγαθού (επισκευή, επεξεργασία, διαμόρφωση, κ.λπ.) αποτελεί καταρχήν παροχή υπηρεσιών. Οι παροχές αυτές είναι φορολογητέες στον τόπο στον οποίο πραγματοποιούνται υλικώς, και δεν τυγχάνουν απαλλαγής παρά μόνον εάν τα εν λόγω αγαθά εξάγονται εκτός Κοινότητας. Λαμβανομένων υπόψη του τόπου και του τρόπου άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, ο λήπτης ο οποίος αναθέτει την εκτέλεση των εργασιών σε κάποιο άλλο κράτος μέλος υπόκειται κατά γενικό κανόνα στις διαδικασίες επιστροφής του ΦΠΑ για τον οποίο έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

Η εξαιρέση: Η έννοια της εργασίας φασόν

(215) Η 6^η οδηγία προσφέρει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρήσουν ως παραδόσεις αγαθών τις εργασίες που αντιστοιχούν στον ορισμό της εργασίας φασόν. Δεδομένου όμως ότι δεν χρησιμοποιούν όλα τα κράτη μέλη τη δυνατότητα αυτή, η συνύπαρξη διαφορετικών χαρακτηρισμών θα οδηγούσε σε καταστάσεις μη φορολόγησης ή διπλής φορολόγησης στην ιδιαίτερη περίπτωση των πράξεων που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών μελών. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο θεσπίστηκαν ειδικές διατάξεις στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος.

3.3.2. Η μεταχείριση των πράξεων μεταξύ κρατών μελών

Η εργασία φασόν στο διμερές ενδοκοινοτικό καθεστώς

(216) Οι ενδοκοινοτικές πράξεις εργασίας φασόν χαρακτηρίζονται ως παραδόσεις αγαθών εφόσον το προϊόν της εργασίας αυτής επιστρέφεται στο κράτος μέλος προέλευσης των πρώτων υλών. Στην περίπτωση που ο πελάτης είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ, το πρόσωπο που αναλαμβάνει την εργασία φασόν έχει δικαίωμα απαλλαγής για την εν λόγω εργασία, η δε πράξη φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος του εντολοδότη. Τέλος, εάν διαφεύγει του μηχανισμού παρακολούθησης των φορολογητέων μεταφορών, η αποστολή των υλών που πρόκειται να υποστούν επεξεργασία πρέπει ωστόσο να αποτελέσει αντικείμενο ειδικής ένδειξης στην ανακεφαλαιωτική κατάσταση των συναλλαγών με επιτηδευματίες άλλων κρατών μελών.

(217) Η διάταξη αυτή έχει ως στόχο τις "διμερείς" μόνο πράξεις. Εκτός από την περίπτωση αυτή, ο εντολοδότης φορολογείται βάσει των κανόνων που ισχύουν στο κράτος μέλος του αναλαμβάντος την εργασία φασόν, στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών ή παράδοσης αγαθών σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στο εν λόγω κράτος μέλος. Πρέπει εξάλλου να εκλάβει την αποστολή των πρώτων υλών ως φορολογητέα ενδοκοινοτική μεταφορά.

(218) Κατά αρκετά παρόμοιο τρόπο με την περίπτωση των μεταφορών, τα ειδικά μέτρα που αφορούν την εργασία φασόν επιβεβαίωσαν τον ιδιαίτερα υποχρεωτικό χαρακτήρα τους για τους επιτηδευματίες, ενώ από τη μέχρι σήμερα εμπειρία έχει επιβεβαιωθεί ότι οι περιπτώσεις εργασίας φασόν σε "διμερές" πλαίσιο ήταν σχετικά σπάνιες.

(219) Ως παράδειγμα, μπορούν να αναφερθούν όλες οι περιπτώσεις στις οποίες ο εντολοδότης πωλεί εκ νέου τα αγαθά - είτε σε κατάσταση πρώτης ύλης, είτε ως τελικό προϊόν - ενώ βρίσκονται στο στάδιο της εργασίας φασόν σε κάποιο πρόσωπο

που έχει αναλάβει την εργασία αυτή σε άλλο κράτος μέλος. Δεδομένου του τόπου φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών, το σημερινό καθεστώς ΦΠΑ δεν επιτρέπει να αποφύγει ο εντολοδότης την εγγραφή του για τους σκοπούς του ΦΠΑ στο κράτος μέλος του προσώπου που έχει αναλάβει την εργασία φασόν: στην ουσία, πραγματοποιεί στο κράτος αυτό παραδόσεις αγαθών και υπόκειται στις ανάλογες υποχρεώσεις, ιδιαίτερα όσον αφορά την υποβολή δηλώσεων, που απορρέουν από την πράξη αυτή.

(220) Μία ωστόσο λεπτομερής ανάλυση επέτρεψε, με πρωτοβουλία της Επιτροπής, να βρεθούν, στο πλαίσιο της ομάδας εργασίας αριθ. I, πρακτικές λύσεις για την απλοποίηση πολλών πράξεων.

Μέτρα απαλλαγής των παροχών υπηρεσιών στο διμερές ενδοκοινοτικό καθεστώς

(221) Το μεταβατικό καθεστώς δεν επέτρεψε να εξασφαλιστεί ότι η φορολόγηση των εργασιών επί ενσώματων κινητών αγαθών, εκτός από την εργασία φασόν σε διμερή βάση, λαμβάνει χώρα σε κάποιο κράτος μέλος στο οποίο ο πελάτης μπορεί να καταλογίσει άμεσα το φόρο. Οι σημαντικές δυσκολίες που δημιουργήθηκαν λόγω της κατάστασης αυτής οδήγησαν το Συμβούλιο να επιτρέψει, σε έντεκα κράτη μέλη μετά από αίτησή τους, να απαλλάξουν προσωρινά τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, στο βαθμό που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους και οι οποίοι θα είχαν σε κάθε περίπτωση δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που τους έχει τιμολογηθεί, σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται στην 8^η και 13^η οδηγία.

(222) Τα εν λόγω μέτρα απαλλαγής δεν εφαρμόζονται όταν ο εντολοδότης επαναπωλεί τα εμπορεύματα από το κράτος μέλος στο οποίο έχουν υποστεί επεξεργασία, οποιεσδήποτε και αν είναι οι συνθήκες της πώλησης αυτής: πριν ή μετά την ολοκλήρωση των εργασιών τελειοποίησης-πώληση σε εσωτερικό καθεστώς, με προορισμό ένα άλλο κράτος μέλος ή προς εξαγωγή.

Η αναζήτηση συμπληρωματικών μέτρων

(223) Κάθε απλούστευση της φορολογικής μεταχείρισης των εργασιών που αφορούν ενσώματα κινητά αγαθά προϋποθέτει την εναρμόνιση του χαρακτηρισμού τους, η δε μεγαλύτερη δυνατή απλοποίηση δεν μπορεί να επιτευχθεί παρά μόνον εάν οι εργασίες φασόν παύσουν να διέπονται από ειδικές διατάξεις.

(224) Παράλληλα, ο τοπικός προσδιορισμός των πράξεων αυτών θα πρέπει να επανεξεταστεί με τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες των επιτηδευματιών και στην καλύτερη υλοποίηση των στόχων της ενιαίας αγοράς. Στο πλαίσιο αυτό, θα ήταν δυνατή η φορολόγηση των παροχών υπηρεσιών σε συνάρτηση

με τον τρόπο εγγραφής στον ΦΠΑ του εντολοδότη, σύμφωνα με το πρότυπο των διατάξεων που ισχύουν για τις παρεπόμενες υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών (βλέπε παράγραφο 59).

(225) Ανεξάρτητα από το γεγονός ότι θέτουν σοβαρά σε κίνδυνο την αρχή της εφαρμογής του φόρου από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, οι διατάξεις του είδους αυτού δεν επιλύουν παρά ορισμένες μόνο από τις δυσκολίες που συναντώνται σήμερα. Για τους εντολοδότες οι οποίοι επαναπωλούν τα αγαθά από το κράτος μέλος στο οποίο αποτέλεσαν αντικείμενο εργασιών, οι εν λόγω διατάξεις είναι στην πραγματικότητα χωρίς επίπτωση:

- όσον αφορά την υποχρέωση εφαρμογής του φόρου με βάση το συντελεστή και τους όρους του κράτους μέλους αυτού·
- όσον αφορά τους μηχανισμούς φορολόγησης στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών.

3.4. ΟΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

(226) Οι κανόνες εδαφικότητας των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών οδηγούν τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το φόρο σε κράτη μέλη, στο έδαφος των οποίων δεν είναι εγκατεστημένα. Οι σημαντικότερες δυσκολίες που παρατηρήθηκαν αφορούν κυρίως τους τομείς των υπηρεσιών μεταφοράς, των τριγωνικών πράξεων καθώς και των διαδοχικών συναλλαγών. Σε απάντηση στις δυσκολίες αυτές, η Επιτροπή υπέβαλε προτάσεις απλοποίησης, ορισμένες από τις οποίες βρίσκονται ακόμα υπό συζήτηση στο Συμβούλιο, κατά την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης.

3.4.1. Οι παροχές υπηρεσιών μεταφοράς

(227) Ο τόπος φορολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η μεταφορά σε συνάρτηση με τις διανυθείσες αποστάσεις. Επειδή η κατάργηση των ελέγχων κατά τη διέλευση ενός εσωτερικού συνόρου στην Κοινότητα δεν επιτρέπει ωστόσο πλέον την παρακολούθηση των αποστάσεων που έχουν διανυθεί αντιστοίχως στα διάφορα εδάφη, και κατά συνέπεια έπρεπε να βρεθεί ένα άλλο κριτήριο, τουλάχιστον για τις ενδοκοινοτικές μεταφορές.

Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων

(228) Η σημερινή κατάσταση όσον αφορά τη φορολόγηση της μεταφοράς προσώπων είναι αρκετά συγκεχυμένη: ο κανόνας της φορολόγησης βάσει των αποστάσεων που έχουν διανυθεί είναι ιδιαίτερα πολύπλοκος στην εφαρμογή του

και, εξάλλου, όλα τα κράτη μέλη κάνουν χρήση, περισσότερο ή λιγότερο, της δυνατότητας συνέχισης της απαλλαγής των υπηρεσιών αυτών σύμφωνα με την 6^η οδηγία.

(229) Κατά συνέπεια, εάν οι εθνικές μεταφορές φορολογούνται στα περισσότερα κράτη μέλη ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς, οι διεθνείς μεταφορές, ή πιο συγκεκριμένα το εθνικό τμήμα μιας διεθνούς μεταφοράς, απαλλάσσεται στην πλειοψηφία των κρατών μελών: οι θαλάσσιες και εναέριες μεταφορές απαλλάσσονται σε όλη την Κοινότητα ενώ οι εσωτερικές πλωτές μεταφορές, οι σιδηροδρομικές μεταφορές και οι οδικές μεταφορές φορολογούνται μόνο σε ορισμένα κράτη μέλη.

(230) Η κατάσταση αυτή δεν παύει να δημιουργεί δυσκολίες, κυρίως στους οδικούς μεταφορείς, οι οποίοι υποχρεούνται να γνωρίζουν τους κανόνες που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη μέσω των οποίων διέρχονται στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς επιβατών και, επιπλέον, να κατανέμουν την τιμή της μεταφοράς ανάλογα με τις διανυόμενες αποστάσεις στο έδαφος καθενός από τα κράτη αυτά. Η δυσκολία είναι ακόμα μεγαλύτερη εάν ληφθεί υπόψη ότι υπάρχει μεγάλη διαφορά από το ένα κράτος μέλος στο άλλο όσον αφορά τη φορολόγηση ή την απαλλαγή της παροχής όπως επίσης και στους εφαρμοζόμενους συντελεστές. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα σχετικά με την ουσιαστική εφαρμογή των κανόνων αυτών προσδιορισμού του τόπου φορολόγησης, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν στην πραγματικότητα, από την κατάργηση των ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα, πολύ λίγα μέσα για τον έλεγχο της φορολόγησης των αποστάσεων που διανύθηκαν στο έδαφός τους.

(231) Για την αντιμετώπιση των δυσκολιών αυτών, η Επιτροπή υπέβαλε στο Συμβούλιο, στις 5 Νοεμβρίου 1992, πρόταση οδηγίας σχετικά με τους κανόνες φορολόγησης των μεταφορών προσώπων (COM(92)416 τελικό της 30.9.92, ΕΕ αριθ. C 307 της 25.11.92, σ. 11).

(232) Η πρόταση αυτή λαμβάνει υπόψη, για τις οδικές μεταφορές προσώπων ή τις εσωτερικές πλωτές μεταφορές, τον κανόνα της φορολόγησής τους στον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς, χωρίς ωστόσο να τίθενται υπό αμφισβήτηση οι απαλλαγές που εφαρμόζονται επί του παρόντος.

(233) Εάν το κριτήριο από του τόπου αναχώρησης είναι, για τους επιτηδευματίες, πιο εύκολο να εφαρμοστεί σε σχέση με την αρχή της φορολόγησης βάσει των διανυθεισών αποστάσεων, επιβάλλει ωστόσο στον μεταφορέα να εγγράφεται στο ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος αναχώρησης μιας μεταφοράς και να πληροί στο εν λόγω κράτος τις σχετικές υποχρεώσεις, ειδικότερα όσον αφορά την υποβολή δηλώσεων.

Οι μεταφορές αγαθών

Οι ενδοκοινοτικές μεταφορές αγαθών για λογαριασμό ιδιωτών

(234) Όλες οι παροχές ενδοκοινοτικών μεταφορών αγαθών που έχουν ως λήπτες άτομα μη εγγεγραμμένα στο ΦΠΑ φορολογούνται στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς, οποιoσδήποτε και αν είναι ο τόπος εγκατάστασης του μεταφορέα.

(235) Οι επιχειρήσεις διεθνών μετακομίσεων, κυρίως, πρέπει κατά συνέπεια να τηρούν τις υποχρεώσεις εγγραφής στο ΦΠΑ και υποβολής δήλωσης σε κάθε κράτος μέλος από το οποίο παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Το κόστος διαχείρισης των υποχρεώσεων αυτών αποθάρρυνε ορισμένες από αυτές τις επιχειρήσεις να ανταποκριθούν σε διάφορες αιτήσεις μετακόμισης από κράτη μέλη στα οποία δεν ήταν εγκατεστημένες.

Οι μεταφορές στο εσωτερικό των κρατών μελών

(236) Οι μεταφορές αγαθών που αρχίζουν και τελειώνουν στο εσωτερικό του ίδιου κράτους μέλους φορολογούνται στο κράτος αυτό, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του φορέα παροχής της υπηρεσίας. Στις περιπτώσεις των ενδομεταφορών στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους στο οποίο δεν είναι εγκατεστημένος, ο μεταφορέας πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ σε καθεμία από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και να τηρήσει όλες τις υποχρεώσεις δήλωσης και καταβολής του φόρου, εφόσον είναι αναγκαίο μετά τον ορισμό ενός φορολογικού αντιπροσώπου.

(237) Για τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών ο οποίος δεν είναι ούτε εγκατεστημένος ούτε υπόχρεος του φόρου στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς, οι διατάξεις αυτές του επιβάλλουν την προσφυγή στις διαδικασίες επιστροφής του φόρου για τον οποίο έχει εκδοθεί σχετικό τιμολόγιο.

(238) Οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται κυρίως στις λεγόμενες "δευτερεύουσες" μεταφορές μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς, δηλαδή μεταφορών με τόπο άφιξης και αναχώρησης στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους που λαμβάνουν όμως χώρα σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της ίδιας της ενδοκοινοτικής μεταφοράς. Οι καταστάσεις αυτές είναι συχνά το αποτέλεσμα της ανάθεσης σε υπεργολαβία από ένα κύριο μεταφορέα ορισμένων τμημάτων μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς ή της προσφυγής, από τον λήπτη, σε περισσότερους διαδοχικούς μεταφορείς για τη μεταφορά αγαθών από ένα κράτος μέλος σε κάποιο άλλο.

(239) Με απόφαση του Συμβουλίου, ελεγχόταν σε 11 κράτη μέλη, μετά από αίτησή τους, να λάβουν προσωρινά μέτρα απαλλαγής των εν λόγω παροχών υπηρεσιών, στο βαθμό που ο λήπτης είναι υποκείμενος στο φόρο εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος και θα μπορούσε να τύχει της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται στην 8^η και 13^η οδηγία.

(240) Στην πρόταση οδηγίας που υπέβαλε στις 9 Μαρτίου 1994⁽¹⁰⁾, η Επιτροπή επέλεξε να εφαρμόσει στις εν λόγω δευτερεύουσες μεταφορές τις διατάξεις που ισχύουν για τις ενδοκοινοτικές μεταφορές. Η πρόταση αυτή αφορά επίσης τις παρεπόμενες υπηρεσίες, καθώς και τις υπηρεσίες των ενδιαμέσων φορέων οι οποίοι μεσολαβούν για την παροχή αυτών των υπηρεσιών.

(241) Οι σημερινές δυσκολίες που συναντώνται, τόσο από τους μεταφορείς όσο και από τους πελάτες τους, βρίσκονται στο στάδιο της ρύθμισης. Η προτεινόμενη λύση αφήνει ωστόσο ανοιχτό το πρόβλημα της απόδειξης και του ελέγχου του παρεπόμενου χαρακτήρα μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς.

Οι μεταφορές που συνδέονται με εισαγωγή αγαθών

(242) Οι μεταφορές που συνδέονται με εισαγωγή αγαθών, στο βαθμό που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, τυγχάνουν απαλλαγής στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται. Από την 1^η Ιανουαρίου 1993, φάνηκε ότι ορισμένες από τις μεταφορές αυτές, λόγω των συνθηκών εκτέλεσής τους, δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω βάση επιβολής και έπρεπε, κατά συνέπεια, να φορολογηθούν σε συνάρτηση με τις διανυθείσες αποστάσεις.

(243) Για να βρεθεί λύση στο πρόβλημα αυτό και για να απλοποιηθούν κατά συνέπεια οι μέθοδοι φορολόγησης των υπηρεσιών που συνδέονται με εισαγωγή αγαθών, η πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή στις 9 Μαρτίου 1994⁽¹⁰⁾ προβλέπει να συμπεριληφθούν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ για κάθε εισαγωγή, το σύνολο των παρεπόμενων εξόδων, οποιοδήποτε και αν είναι το κράτος μέλος στο οποίο έχει πραγματοποιηθεί η εισαγωγή και ανεξάρτητα από τον τόπο προορισμού της μεταφοράς που λαμβάνει χώρα μετά την εισαγωγή.

3.4.2. Οι τριγωνικές πράξεις

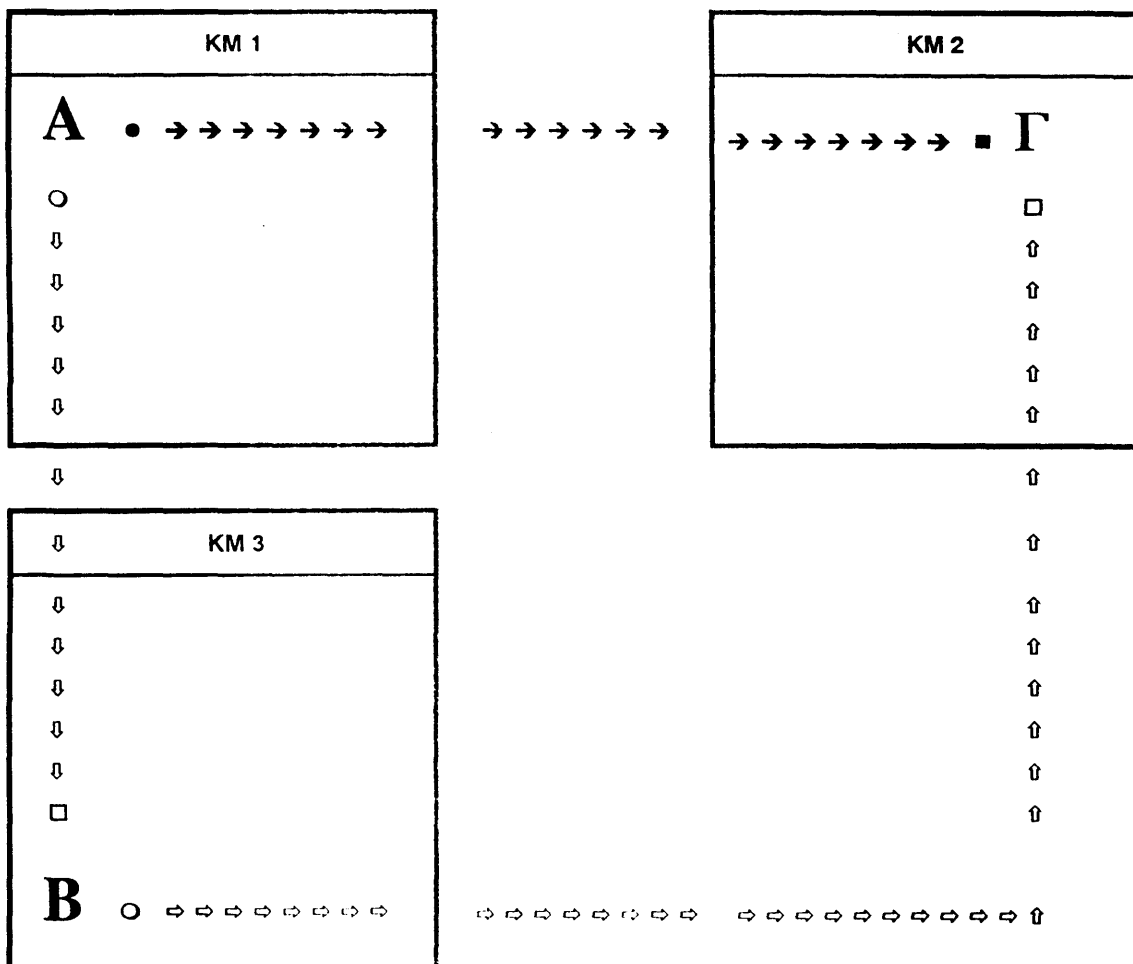
(244) Αποτελεί σημαντική ικανοποίηση για την Επιτροπή το γεγονός ότι, παρά την καθυστερημένη έγκρισή της, η οδηγία του Δεκεμβρίου 1992 για τη λήψη μέτρων απλούστευσης μπόρεσε να τεθεί σε εφαρμογή, τουλάχιστον με τη βοήθεια διοικητικών διατάξεων, στα περισσότερα κράτη μέλη από την 1^η Ιανουαρίου 1993.

Χάρη στις προσπάθειες που καταβλήθηκαν και στην ταχύτητα εφαρμογής εκ μέρους των κρατών μελών, το πρόβλημα αυτό ρυθμίστηκε με ικανοποιητικό τρόπο, τόσο για τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις όσο και για τις διοικητικές αρχές που είναι επιφορτισμένες με την εφαρμογή και τον έλεγχο του φόρου.

Οι σχετικές πράξεις

(245) Τα μέτρα απλούστευσης που θεσπίστηκαν αφορούν τις συναλλαγές στις οποίες παρεμβαίνουν:

- τρία κράτη μέλη: KM1, KM2 και KM3
- τρεις επιτηδευματίες: A, εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ στο KM1
B, εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ στο KM3
Γ, εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ στο KM2
- δύο πωλήσεις:
 - ◄◄◄◄◄
 - πωλητής
 - αγοραστής
- μία μεταφορά:
 - → → →
 - τόπος αναχώρησης της μεταφοράς
 - τόπος άφιξης της μεταφοράς.



Αρχές επιβολής του φόρου

(246) Στο βαθμό που η παράδοση από τον Α στο Β συνεπάγεται αποστολή ή μεταφορά των αγαθών με προορισμό το κράτος μέλος 2, ο υποκείμενος στο φόρο Β πραγματοποιεί στο κράτος μέλος αυτό μία ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Κατά την άφιξη της αποστολής ή της μεταφοράς, τα αγαθά βρίσκονται στην πραγματικότητα στο κράτος μέλος 2. Η επακόλουθη παράδοση του Β προς τον Γ είναι, κατά συνέπεια, πράξη στο εσωτερικό του κράτους μέλους 2 και πρέπει να υπόκειται εκεί στο ΦΠΑ σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες που ισχύουν στο εν λόγω κράτος μέλος.

(247) Στην αντίθετη περίπτωση, όπου ο Β παραλαμβάνει αγαθά στο κράτος μέλος 1, ή εάν ο αγοραστής του Γ αναλάβει, επ' ονόματί του ή για λογαριασμό του, τη μεταφορά με προορισμό το κράτος μέλος άφιξης 2, ο Β πραγματοποιεί μία αγορά στο εσωτερικό του κράτους μέλους 1 που ακολουθείται από ενδοκοινοτική παράδοση με τόπο αναχώρησης το εν λόγω κράτος μέλος.

Τα μέτρα απλούστευσης

(248) Ο στόχος των μέτρων αυτών είναι να αποφευχθεί ο επιτηδευματίας Β να πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ και να υποβάλει σχετικές δηλώσεις στο κράτος μέλος 2: τα μέτρα αυτά δεν εφαρμόζονται άρα παρά μόνο στην περίπτωση που περιγράφεται ανωτέρω στην παράγραφο 246.

(249) Ο μηχανισμός που τέθηκε σε εφαρμογή προς το σκοπό αυτό συνίσταται στην "εξουδετέρωση" της φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης η οποία είναι καταρχήν φορολογητέα στο κράτος μέλος 2 και στη μετάθεση προς τον επιμέρους αγοραστή Γ της φορολόγησης της πώλησης που έγινε σε αυτόν από τον Β.

(250) Η απλοποίηση αυτή αφορά συνεπώς κυρίως την εφαρμογή μιας κοινής λύσης όσον αφορά το πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου ο οποίος οφείλεται στο πλαίσιο της παράδοσης που πραγματοποιήθηκε από τον Β στο κράτος μέλος 2.

(251) Για την ενδοκοινοτική του απόκτηση αγαθών, ο Β χρησιμοποιεί συνεπώς τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί σε ένα κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της άφιξης της μεταφοράς των αγαθών (αριθμός φορολογικού μητρώου που χορηγήθηκε από το κράτος μέλος 3). Κάτω από αυτές τις περιστάσεις, θα μπορούσαν καταρχήν να εφαρμοστούν οι διατάξεις που προβλέπουν τη φορολόγηση, στο κράτος μέλος αυτό, κάθε απόκτησης η οποία δεν υπόκειται πραγματικά στο φόρο στον τόπο άφιξης της μεταφοράς. Ομοίως,

θεσπίστηκαν τα αναγκαία μέτρα για την "εξουδετέρωση" της φορολόγησης στο κράτος μέλος 3.

Οι όροι που αφορούν τον τόπο εγγραφής στο ΦΠΑ

(252) Ο στόχος των μέτρων που θεσπίστηκαν ήταν να αποφευχθεί να εγγραφεί ο Β στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης της μεταφοράς. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εξαιρούν από τα μέτρα απλούστευσης τους επιτηδευματίες οι οποίοι είναι ήδη εγγεγραμμένοι στο ΦΠΑ στο κράτος μέλος άφιξης, λόγω του γεγονότος ότι έχουν ορίσει στο κράτος αυτό φορολογικό αντιπρόσωπο. Εξάλλου, καμία απλούστευση δεν είναι δυνατή εάν ο Β δεν είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ ή είναι εγγεγραμμένος στο ΦΠΑ μόνο στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς.

(253) Για κάποιον επιτηδευματία τρίτης χώρας ο οποίος συμμετέχει σε μία τριγωνική συναλλαγή, χωρίς να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν τα μέτρα απλούστευσης: σύμφωνα με τους όρους βάσει των οποίων συμμετέχει στη συναλλαγή (βλ. παραγράφους 246 και 247), ο εν λόγω επιτηδευματίας θα πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ είτε στο κράτος μέλος αναχώρησης, είτε στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών.

(254) Πρέπει ωστόσο να ληφθεί υπόψη ότι η πραγματοποίηση μιας μόνο φορολογητέας πράξης σε ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πρόφαση για τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια αποκλειστικά για τη συμμετοχή σε τριγωνικές συναλλαγές.

(255) Ένα τέτοιο πρόβλημα είχε τεθεί στην Ιρλανδία όπου το "High Court" έκρινε ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να χορηγείται μόλις κάποια επιχείρηση πραγματοποιεί μία πράξη, ακόμα και περιστασιακή, αγοράς-επαναπώλησης στο έδαφος του κράτους αυτού. Ενώ η αρχή αυτή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, τίθεται ωστόσο το ερώτημα σχετικά με τη διάρκεια ισχύος ενός τέτοιου αριθμού φορολογικού μητρώου: εάν δεν πραγματοποιηθεί καμία άλλη φορολογητέα πράξη στο εν λόγω κράτος μέλος και εάν ο αριθμός αυτός φορολογικού μητρώου δεν χρησιμοποιείται από κάποια επιχείρηση παρά μόνο για να συμμετέχει σε τριγωνικές συναλλαγές και για να αποφεύγει την εγγραφή στο ΦΠΑ σε άλλα κράτη μέλη στα οποία διενεργεί στην πραγματικότητα αγορές-επαναπώλησεις αγαθών, θα πρέπει να εξεταστεί η περίπτωση της διαγραφής ή της αφαίρεσης του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου.

3.4.3. Οι αλυσιδωτές πράξεις

(256) Όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο διαδοχικών συναλλαγών, καθεμία από τις πωλήσεις αυτές είναι φορολογητέα στο κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί. Παρά το γεγονός ότι οι κανόνες προσδιορισμού του τόπου των παραδόσεων αγαθών δεν έχουν τροποποιηθεί καθόλου βάσει του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι δυσκολίες που συναντώνται στη μεταχείριση των αλυσιδωτών πράξεων έχουν λάβει νέα διάσταση από την 1^η Ιανουαρίου 1993. Στον τομέα αυτό, δίχως αμφιβολία, οι περιορισμοί που επιβλήθηκαν από τον ορισμό του τόπου φορολόγησης έχουν τύχει της λιγότερο ευνοϊκής υποδοχής από τους επιτηδευματίες.

(257) Για την καλύτερη κατανόηση των δυσκολιών που αντιμετωπίζουν, είναι καταρχάς απαραίτητο να αναζητηθεί ο λόγος για τον οποίο το πρόβλημα έχει καταστεί τόσο έντονο από το 1993 και στη συνέχεια να εξετασθούν οι δυνατότητες απλούστευσης, λαμβανομένων υπόψη των αρχών που θεσπίσθηκαν με την 6^η οδηγία.

Οι αλυσιδωτές πράξεις που αφορούν αγαθά υπό τελωνειακή επιτήρηση

(258) Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992, τα περισσότερα από τα προϊόντα που αποτελούσαν το αντικείμενο αλυσιδωτών συναλλαγών είχαν γίνει δεκτά να τύχουν του καθεστώτος αναστολής της επιβολής του ΦΠΑ, ανεξάρτητα από την προέλευσή τους (κοινοτικά αγαθά ήδη ευρισκόμενα στο εσωτερικό της χώρας ή προελεύσεως άλλων κρατών μελών ή μη κοινοτικά εμπορεύματα) και τον προορισμό τους (προϊόντα προοριζόμενα για κατανάλωση ή χρήση στο εσωτερικό της χώρας, προϊόντα προοριζόμενα για κάποιο άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα). Οι διατάξεις αυτές αφορούσαν κυρίως τα εμπορεύματα που είχαν τεθεί, σε αναμονή οριστικού καθορισμού του προορισμού τους, υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή σε κάποιο παρόμοιο καθεστώς. Ο έλεγχος των όρων εφαρμογής των καθεστώτων αυτών είχε ανατεθεί γενικά στις τελωνειακές αρχές των κρατών μελών.

(259) Για τους επιτηδευματίες, τα καθεστώτα αυτά παρουσιάζουν το πλεονέκτημα ότι συνοδεύονται από απαλλαγή όλων των πράξεων που πραγματοποιούνται σε σχέση με τα εν λόγω αγαθά, τα δε κράτη μέλη χρησιμοποίησαν σε μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες που προσφέρονται στον εν λόγω τομέα από την 6^η οδηγία. Στις περισσότερες από τις νομοθεσίες των κρατών μελών, το καθεστώς των απαλλαγών συμπληρωνόταν με μία απαλλαγή από την υποχρέωση εγγραφής στο ΦΠΑ ή υποβολής δήλωσης. Τα μέτρα αυτά είχαν σαν αποτέλεσμα να μην υποχρεώνονται οι επιτηδευματίες να ανταποκρίνονται σε υποχρεώσεις σε κράτη μέλη εκτός εκείνου στο οποίο ήταν εγκατεστημένοι και απαλλάσσονταν από κάθε υποχρέωση εντός της Κοινότητας οι επιχειρήσεις τρίτων χωρών, οι πράξεις των οποίων δεν αφορούσαν

παρά μόνον αγαθά υπό καθεστώς αναστολής. Η πληρωμή των οφειλόμενων επιβαρύνσεων (ΦΠΑ και, ενδεχομένως, τελωνειακοί δασμοί και ειδικό φόρο κατανάλωσης) ελάμβανε χώρα μόνον όταν τα εμπορεύματα εξέρχονταν από το καθεστώς στο οποίο είχαν τοποθετηθεί, η δε βάση υπολογισμού των επιβαρύνσεων αυτών έπρεπε να προσδιορισθεί από την πράξη η οποία συνεπαγόταν την πραγματική αποδέσμευση των εμπορευμάτων.

(260) Από την 1^η Ιανουαρίου 1993, μόνο τα μη κοινοτικά εμπορεύματα γίνονται δεκτά να τύχουν των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής της πληρωμής των δασμών κατά την εισαγωγή. Τα μέτρα που εφαρμόζονταν μέχρι τη στιγμή εκείνη, και αφορούσαν όλα τα εμπορεύματα ανεξάρτητα από το κοινοτικό τους ή μη καθεστώς, περιορίστηκαν συνεπώς σημαντικά όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής τους. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν είχαν καθιερώσει, για τα κοινοτικά εμπορεύματα, καθεστώτα αποταμίευσης πλην των τελωνειακών αυτών καθεστώτων, ίσχυσαν πλήρως οι αρχές της φορολόγησης κάθε πώλησης αγαθών με βάση το συντελεστή και τους όρους του κράτους μέλους στο οποίο βρισκόνταν τα αγαθά: οι επιτηδευματίες υποχρεώθηκαν ως εκ τούτου να εφαρμόζουν το φόρο σε πράξεις τις οποίες απάλλασαν πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1993.

Οι υπόλοιπες αλυσιδωτές συναλλαγές

(261) Για τις αλυσιδωτές πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός των εν λόγω καθεστώτων αναστολής, εφαρμόστηκαν πάντα οι κανόνες του κοινού δικαίου: ειδικότερα, όταν υποχρεώμενοι στο φόρο συμμετέχουν σε αλυσιδωτές πράξεις σε κράτη μέλη στα οποία δεν είναι εγκατεστημένοι, πρέπει να εφαρμόζουν το φόρο βάσει του συντελεστή και των όρων καθενός από τα σχετικά κράτη μέλη, και να εκπληρούν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται σε καθένα από αυτά (βλ. 3.5.).

(262) Οι διατάξεις αυτές, των οποίων οι συνέπειες είναι ιδιαίτερα επαχθείς για τους επιτηδευματίες, θεωρούνται ωστόσο απαραίτητες για να εξασφαλισθεί η ουδετερότητα του τρόπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων από την άποψη της επιβολής του ΦΠΑ.

Προτεινόμενα μέτρα από την Επιτροπή

(263) Στις αρχές του 1992, αναζητήθηκε έντονα μία λύση στα προβλήματα των επιτηδευματιών. Παρά το γεγονός ότι τα μέτρα απλούστευσης καθορίστηκαν γρήγορα για τις τριγωνικές πράξεις (βλ. 3.4.2.), δεν μπόρεσε να βρεθεί καμία γενική λύση που να ισχύει σε όλους τους τύπους των αλυσιδωτών πράξεων (πράξεις επί προθεσμία ή όχι, πράξεις σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή στην ελεύθερη αγορά, κλπ.), τα δε διάφορα μέτρα που εξετάσθηκαν διαδοχικά έθεταν στην ουσία υπό

αμφισβήτηση τους κανόνες που είχαν θεσπισθεί με την διηγήτρια περί του τόπου των παραδόσεων αγαθών.

(264) Στην προσπάθεια αυτή, η Επιτροπή είχε ως στόχο να εξασφαλίσει ότι η φορολογική μεταχείριση που εφαρμόζεται στις πράξεις που αφορούν αγαθά τα οποία μπορούν να τεθούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης να μπορεί επίσης να εφαρμόζεται στις ίδιες πράξεις που πραγματοποιούνται, κάτω από παρόμοιες συνθήκες, αλλά αφορούν κοινοτικά εμπορεύματα. Προς το σκοπό αυτό, πρότεινε⁽¹⁰⁾ την εφαρμογή καθεστώτων φορολογικής αποταμίευσης στα κράτη μέλη στα οποία εξαιρούνται οι συναλλαγές σε αγαθά που βρίσκονται σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης. Εφόσον εγκριθεί από το Συμβούλιο, μία τέτοια προσέγγιση θα αποτελέσει ένα σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση της απλούστευσης: θα επιτρέπει πράγματι να αντιμετωπισθεί ένα σημαντικό τμήμα των δυσκολιών που αντιμετωπίζουν οι επιτηδευματίες, και κυρίως εκείνοι οι οποίοι αγοράζουν και επαναπωλούν πρώτες ύλες. Επιπλέον, η προσέγγιση αυτή λαμβάνει αυστηρά υπόψη τις επιλογές που εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο όσον αφορά τις αρχές επιβολής του ΦΠΑ. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης, η πρόταση την οποία υπέβαλε η Επιτροπή παραμένει πάντα ενώπιον του Συμβουλίου.

3.5. Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

3.5.1. Ο γενικότερος προβληματισμός όσον αφορά τον υπόχρεο του φόρου

(265) Οι κανόνες που διέπουν τον τόπο φορολόγησης των πράξεων επιβάλλουν στους επιτηδευματίες την υποχρέωση εγγραφής στο ΦΠΑ, υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου σε κάθε κράτος μέλος το οποίο ορίζεται ως τόπος των πράξεων.

(266) Κατά την αγορά και επαναπώληση των αγαθών, ή την πραγματοποίηση παροχής υπηρεσιών, σε κάποιο κράτος μέλος εκτός εκείνου στο οποίο είναι εγκατεστημένοι, οι εν λόγω υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται συχνά να προσφύγουν σε φορολογικό αντιπρόσωπο. Η υποχρέωση αυτή είναι συχνά, σύμφωνα με τους επιτηδευματίες, ιδιαίτερα επαχθής, δαπανηρή και δυσανάλογη.

(267) Στα προβλήματα αυτά προστίθενται και οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών: οι επιτηδευματίες αντιμετωπίζουν συνεπώς πρόβλημα ενημέρωσης όσον αφορά τις υποχρεώσεις που έχουν σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούν συναλλαγές.

(268) Κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ, η Επιτροπή είχε προτείνει την εκ νέου διατύπωση των διατάξεων όσον αφορά τον υπόχρεο του φόρου, επειδή οι διατάξεις αυτές θεωρήθηκαν ως μία από τις βασικές αιτίες των δυσκολιών που συναντούν οι επιτηδευματίες για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους σε κάποιο κράτος μέλος στο οποίο δεν είναι εγκατεστημένοι.

(269) Το Συμβούλιο δεν ακολούθησε την πρόταση της Επιτροπής και επέλεξε να μην τροποποιήσει τις διατάξεις σχετικά με τον υπόχρεο του φόρου παρά μόνο για τις ανάγκες της αντιμετώπισης των τριγωνικών πράξεων, διατηρώντας όπως έχουν τις υπόλοιπες διατάξεις οι οποίες ισχύουν από την έκδοση της 6ης οδηγίας.

(270) Η Επιτροπή ανέλαβε ωστόσο τη δέσμευση, το Δεκέμβριο του 1992, να υποβάλει στο Συμβούλιο έκθεση σχετικά με τη φορολογική αντιπροσώπευση. Μία εις βάθος εξέταση των διατάξεων που τέθηκαν σε εφαρμογή στα κράτη μέλη επιβεβαίωσε τη μεγάλη διαφορά στον τρόπο επιβολής του φόρου, όχι μόνο από πλευράς φορολογικής αντιπροσώπευσης αλλά γενικότερα στον ορισμό του υπόχρεου του φόρου.

(271) Οι κυριότερες δυσκολίες τις οποίες συναντούν οι υποκείμενοι στο φόρο όταν διενεργούν πράξεις σε κάποιο κράτος μέλος, στο έδαφος του οποίου δεν είναι εγκατεστημένοι, αφορούν τα εξής στοιχεία:

- τον ορισμό του υπόχρεου του φόρου. Η ίδια κατηγορία πράξεων διέπεται από διατάξεις οι οποίες διαφέρουν μεταξύ τους σε κάθε κράτος μέλος-επιπλέον, για τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό ενός και του ίδιου κράτους μέλους, ο υπόχρεος του φόρου ποικίλλει ανάλογα με τη φύση των πράξεων.
- τη φύση και την έκταση των υποχρεώσεων που επιβάλλονται στον υπόχρεο του φόρου. Για τον ίδιο υπόχρεο του φόρου, οι υποχρεώσεις αυτές διαφέρουν ανάλογα με τα κράτη μέλη ή, στο ίδιο κράτος μέλος, ανάλογα με τη φύση των φορολογητέων πράξεων που πραγματοποιούνται.
- τη μεγάλη απόχλιση ερμηνείας της έννοιας του φορολογικού αντιπροσώπου, ο ρόλος και οι υποχρεώσεις του οποίου ποικίλλουν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών.
- το βάρος και το κόστος των υποχρεώσεων αυτών, ειδικότερα δε για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις.
- το σημαντικό κόστος από πλευράς ταμειακών διαθεσίμων λόγω των προθεσμιών επιστροφής που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη σε περίπτωση προσφυγής στην 8^η και 13^η οδηγία.

3.5.2. Οι κατευθυντήριες γραμμές σύμφωνα με την Επιτροπή

(272) Για την καλύτερη αντιμετώπιση των δυσκολιών αυτών, η Επιτροπή, στην ανακοίνωσή της προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 3 Νοεμβρίου 1994⁽¹⁴⁾, πρότεινε τις ακόλουθες κατευθυντήριες γραμμές:

- να εξασφαλισθεί η ύπαρξη ενός μόνον υπόχρεου του φόρου ανά φορολογητέα πράξη
- να εφαρμόζεται όσο το δυνατό γενικότερα η αρχή βάσει της οποίας ο φόρος οφείλεται από τον υποκείμενο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα πράξη και να μην γίνεται συνεπώς πλέον συστηματική χρήση της δυνατότητας, που προσφέρεται από την 6η οδηγία, ορισμού του φορολογικού αντιπροσώπου ή του αποδέκτη ως υπόχρεου του φόρου, στη θέση του μη εγκατεστημένου υπόχρεου του φόρου.
- να επιτρέπεται στους μη εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο να προσφεύγουν στις υπηρεσίες ενός φορολογικού εντολοδόχου, κάτω από τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που προβλέπονται για τους εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο
- τέλος, να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότερη δυνατή εφαρμογή των κοινοτικών νομικών μέσων διοικητικής συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής.

(273) Η εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, τέτοιου είδους μέτρων θα οδηγήσει πράγματι σε σημαντική απλούστευση των δυσκολιών που συναντώνται σήμερα, κυρίως όσον αφορά τη φύση των υποχρεώσεων για τους μη εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο. Οι προσδοκίες των οικονομικών φορέων επεκτείνονται ωστόσο και πέρα από το θέμα του υπόχρεου του φόρου: αντιλαμβάνονται την υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς ως την εξασφάλιση μιας ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούν εντός της Κοινότητας. Η προσδοκία αυτή δεν μπορεί ωστόσο να ικανοποιηθεί, δεδομένων των αρχών που ισχύουν σήμερα βάσει του κοινού συστήματος ΦΠΑ ως προς τον προσδιορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων. Μόνο μία ουσιαστική τροποποίηση των κανόνων αυτών θα παράσχει τη δυνατότητα ολοκληρωμένης αντιμετώπισης των προβλημάτων που συναντούν σήμερα οι επιτηδευματίες: το θέμα αυτό θα πρέπει να αποτελέσει το κεντρικό σημείο των συζητήσεων στο πλαίσιο της προετοιμασίας του οριστικού συστήματος του ΦΠΑ.

3.6. ΟΙ ΜΙΚΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΥΓΧΑΝΟΥΝ ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

(274) Σχετικά με το φόρο προστιθέμενης αξίας, η έννοια της "μικρής επιχείρησης" αφορά τους επιτηδευματίες με πολύ χαμηλό κύκλο εργασιών (βλ. στο Παράρτημα 1 τον πίνακα με τα όρια του κύκλου εργασιών στα διάφορα κράτη μέλη για την εφαρμογή του καθεστώτος της απαλλαγής του φόρου). Για τις επιχειρήσεις αυτές, οι δυσκολίες που γενικά συναντώνται κατά την εφαρμογή των κανόνων επιβολής του ΦΠΑ μεταβάλλονται σε ουσιαστικά εμπόδια.

3.6.1. Οι ισχύουσες διατάξεις

(275) Οι μικρές επιχειρήσεις που τυγχάνουν του καθεστώτος της απαλλαγής του φόρου δεν εφαρμόζουν το ΦΠΑ στις πωλήσεις αγαθών ή στις υπηρεσίες που είναι φορολογητέες στο κράτος μέλος της εγκατάστασής τους. Επειδή η απαλλαγή αυτή αφορά επίσης τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται για τους αγοραστές που είναι εγγεγραμμένοι στο ΦΠΑ σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, οι ενδιαφερόμενες μικρές επιχειρήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πληρούν καμία από τις υποχρεώσεις υποβολής δήλωσης που συνδέονται με την πραγματοποίηση τέτοιου είδους πράξεων.

(276) Αντίθετα, όπως και για κάθε άλλον υποκείμενο στο φόρο χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση, οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να υποβάλλουν στο φόρο τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους αγαθών, εφόσον επιτυγχάνεται το όριο φορολόγησης που προβλέπεται από το οικείο κράτος μέλος (βλ. σημείο 2.2.1.). Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να λάβουν από τη φορολογική διοικητική αρχή έναν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και υποχρεούνται να δηλώνουν και να φορολογούν τις εν λόγω αποκτήσεις. Λαμβανομένων ωστόσο υπόψη των ορίων που ισχύουν στα κράτη μέλη, λίγες επιχειρήσεις από εκείνες που δικαιούνται της απαλλαγής του φόρου για τον κύκλο εργασιών υποχρεούνται να φορολογούν τις ενδοκοινοτικές τους αποκτήσεις αγαθών, εκτός ενδεχομένως από την περίπτωση ανανέωσης των παγίων στοιχείων του ενεργητικού τους.

(277) Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις αυτές αντιμετωπίζουν δυσκολίες κυρίως κατά την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων εκτός του κράτους μέλους εγκατάστασής τους.

3.6.2. Οι υπάρχουσες δυσκολίες

(278) Η εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής αποτελεί μία δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη από την 6^η οδηγία. Το πεδίο εφαρμογής περιορίζεται άρα

αναγκαστικά στις πράξεις που πραγματοποιούνται στο έδαφος του κράτους μέλους το οποίο επιλέγει να κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής.

(279) Κατά συνέπεια, οι μικρές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τις ίδιες δυσκολίες με τους υπόλοιπους επιτηδευματίες κατά την πραγματοποίηση πράξεων στο έδαφος κάποιου άλλου κράτους μέλους. Πρόγραμμα, υπόκεινται στις γενικές υποχρεώσεις εγγραφής στο ΦΠΑ και υποβολής περιοδικών δηλώσεων, εφόσον είναι αναγκαίο μετά τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου - για τις πράξεις που πραγματοποιούν σε άλλο κράτος μέλος, ενώ απαλλάσσονται γενικά από κάθε τέτοιου είδους υποχρέωση στον τόπο εγκατάστασής τους.

(280) Οι μικρές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τις αρκετά επαχθείς αυτές δυσκολίες κυρίως κατά την εφαρμογή του ιδιαίτερου καθεστώτος φορολόγησης των πωλήσεων από απόσταση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

(281) Τα προβλήματα αυτά δεν μπορούν να επιλυθούν παρά μόνο εάν οι μη εγκατεστημένοι επιτηδευματίες μπορούν να κάνουν χρήση της απαλλαγής του φόρου σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο ασκούν κάποια δραστηριότητα. Ο ορισμός που ισχύει σήμερα όσον αφορά την εδαφικότητα των πράξεων αντιτίθεται ωστόσο σε μία τέτοια εξέλιξη: το καθεστώς της μικρής επιχείρησης δεν μπορεί να εκτιμηθεί πραγματικά παρά μόνο στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο επιτηδευματίας. Σε όλα τα άλλα κράτη μέλη, το ύψος των πράξεων που πραγματοποιούνται από μία μη εγκατεστημένη επιχείρηση δεν μπορεί κατά κανένα τρόπο να προδικάσει το μέγεθος του συνολικού της κύκλου εργασιών.

(282) Κατά συνέπεια, μόνο μία ουσιαστική τροποποίηση των κανόνων εδαφικότητας των πράξεων θα μπορούσε να προσφέρει λύση στα προβλήματα αυτά, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η βασική αρχή της ουδετερότητας των όρων επιβολής του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο του καθεστώτος που εφαρμόζεται κατά τη μεταβατική περίοδο δεν μπορεί να δοθεί καμία ικανοποιητική λύση.

3.7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ 6Η ΟΔΗΓΙΑ

(283) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται σήμερα στη φορολόγηση στον τόπο προέλευσης των αγαθών ή των υπηρεσιών, ο δε τόπος αυτός ορίζεται με τρόπο ώστε να εξασφαλίζει ομοιόμορφη φορολογική μεταχείριση των πωλήσεων, ανεξάρτητα από την προέλευση των αγαθών (εισαγόμενα αγαθά, αγορές από ένα άλλο κράτος μέλος, αγορές στο εσωτερικό της χώρας) και ανεξάρτητα από τον επιτηδευματία που τις πραγματοποιεί (εγκατεστημένος ή όχι στο κράτος μέλος της φορολόγησης). Επιπλέον, ο ορισμός του τόπου φορολόγησης εξασφαλίζει ότι ο φόρος εισπράττεται εντός και από το κράτος μέλος εκείνο στο οποίο θα λάβει κατά πάσα πιθανότητα

χώρα η τελική κατανάλωση των αγαθών αυτών και των υπηρεσιών. Ο τόπος αυτός φορολογικής καταγωγής δεν αντιστοιχεί απαραίτητα σε μία περισσότερη οικονομική ερμηνεία την οποία θα επιθυμούσαν οι επιτηδευματίες, και που συνήθως προσεγγίζει με τον τόπο στον οποίο βρίσκεται ο επιτηδευματίας ο οποίος πωλεί τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες. Οι επιπτώσεις των επιλογών αυτών αρχής είναι γνωστές και αντικατοπτρίζονται στις δυσκολίες που αναφέρθηκαν σε όλη την έκταση του παρόντος τμήματος 3.

(284) Οι δυσκολίες αυτές καθίστανται σοβαρότερες από τη στιγμή που οι κανόνες σχετικά με το ΦΠΑ πρέπει να συνδυαστούν με εκείνους που ισχύουν για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τους τελωνειακούς δασμούς ή τις στατιστικές. Έτσι, κάθε φορά που εισήχθησαν αγαθά στην Κοινότητα από κάποιο κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του προορισμού των αγαθών, η συνάφεια με τους τελωνειακούς κανόνες εξασφαλιζόταν μόνο είτε με αναστολή της γενεσιουργού αιτίας του φόρου που οφείλεται κατά την εισαγωγή είτε με την τεχνική της μεταφοράς λόγω εισαγωγής, που αποτελούν ιδιαίτερα επαχθείς υποχρεώσεις για τους επιτηδευματίες. Ομοίως, η συνοχή με τους κανόνες που ισχύουν όσον αφορά την παροχή πληροφοριών στατιστικού χαρακτήρα, αν και μεγάλη, δεν είναι πλήρης εξαιτίας του γεγονότος ότι η παρακολούθηση των εμπορικών συναλλαγών δεν ανταποκρίνεται πάντοτε με τις κινήσεις αγαθών στην Κοινότητα, τις οποίες αφορούν οι στατιστικές πληροφορίες. Τέλος, οι κανόνες που ισχύουν για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν συμβαδίζουν πάντοτε με εκείνους που ισχύουν στον τομέα του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα οι επιτηδευματίες να αντιμετωπίζουν σοβαρές δυσκολίες κατά την εμπορία προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης σε κοινοτικό επίπεδο. Πάντως, παρά τη σταθερή αναζήτηση μεγαλύτερης συνοχής στην εφαρμογή των τελωνειακών, φορολογικών (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) και στατιστικών διατάξεων, οι διαφορετικές διαρθρώσεις που ισχύουν σε καθέναν από τους τομείς αυτούς δεν επιτρέπουν την πλήρη υλοποίηση του στόχου αυτού.

(285) Όλες αυτές οι δυσκολίες οφείλονται στις ισχύουσες αρχές οι οποίες διέπουν τον τόπο της πραγματοποίησης των πράξεων πώλησης: θα προέκυπταν με τον ίδιο τρόπο και θα είχαν την ίδια έκταση εάν οι κανόνες που ισχύουν κατά τη μεταβατική περίοδο είχαν καταργηθεί χωρίς να τροποποιηθεί ο σημερινός ορισμός του τόπου φορολόγησης των πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

(286) Χωρίς να είναι διεξοδική, η παρούσα έκθεση προσπαθεί να αναλύσει τη λειτουργία του μεταβατικού καθεστώτος, να παρουσιάσει τα κυριότερα επιτεύγματα και να αξιολογήσει τα σημαντικά προβλήματα που χαρακτηρίζουν την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ από την κατάργηση των ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα. Από την ανάλυση αυτή μπορούν ήδη να εξαχθούν ορισμένα ευρύτερα συμπεράσματα.

I. Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΝΕΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

(287) Τα μέτρα που τέθηκαν σε εφαρμογή την 1^η Ιανουαρίου 1993 επέτρεψαν να εξασφαλιστεί η κατάργηση των ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα της Κοινότητας και να επιτευχθούν με τον τρόπο αυτό οι αναγκαίες προϋποθέσεις, μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες, για την καθιέρωση της εσωτερικής αγοράς. Βεβαίως, η καθυστέρηση στη θέσπιση νέων διατάξεων προκάλεσε δυσκολίες στην ενσωμάτωσή τους από τα κράτη μέλη, μερικές φορές εις βάρος της ενημέρωσης των επιτηδευματιών και των καταναλωτών.

(288) Το νέο καθεστώς που τέθηκε με τον τρόπο αυτό σε εφαρμογή αποτελεί το αντικείμενο μίας συνολικά θετικής υποδοχής, όπως έδειξαν οι έρευνες που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των ενδιαφερομένων και όπως μπόρεσε να επιβεβαιώσει η Επιτροπή κατά τη διάρκεια των συνεδριάσεων που οργάνωσε σε τακτικά διαστήματα με τους επιτηδευματίες αλλά και τις αρμόδιες διοικητικές αρχές των κρατών μελών. Οι διατάξεις που θεσπίστηκαν επέτρεψαν πράγματι την οριστική κατάργηση των ελέγχων που επιβάλλονταν προηγουμένως, για φορολογικούς λόγους, κατά τη διέλευση των εσωτερικών συνόρων, εξασφαλίζοντας παράλληλα την πραγματική εφαρμογή του φόρου στον τόπο προορισμού, όπως αποφασίσθηκε από το Συμβούλιο.

II. Η ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΣΤΟΥΣ ΠΡΟΫΠΑΡΧΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΚΑΝΟΝΕΣ

(289) Ενώ οι διατάξεις που θεσπίστηκαν στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος λειτουργούν γενικότερα με ικανοποιητικό τρόπο, η Επιτροπή δεν μπορεί ωστόσο να περιορίσει στη διαπίστωση αυτή την αξιολόγησή της σχετικά με τη συνολική λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Οι δυσκολίες που συναντούν οι επιτηδευματίες υπενθυμίζουν, συνεχώς, ότι οι επιχειρήσεις και οι καταναλωτές δεν επωφελούνται ακόμα από όλα τα πλεονεκτήματα που μπορεί να αναμένει

κάνει από μία ενιαία αγορά. Ειδικότερα, οι προσδοκίες των επιτηδευματιών ως προς την ομοιόμορφη φορολογική μεταχείριση του συνόλου των πράξεων που πραγματοποιούν στο εσωτερικό της Κοινότητας απέχουν ακόμα πολύ από την υλοποίησή τους.

(290) Η κατάσταση αυτή οφείλεται στις ίδιες τις αρχές φορολόγησης, πάνω στις οποίες στηρίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ, οι δε διατάξεις που έχουν τεθεί σε εφαρμογή βάσει του μεταβατικού καθεστώτος δεν αποτελούν παρά προσαρμογή των αρχών αυτών στην ιδιαίτερη περίπτωση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ο τρόπος φορολόγησης των πράξεων συνεχίζει στην πραγματικότητα να καθορίζεται σε σχέση με τον τόπο κατανάλωσης των αγαθών και των υπηρεσιών, διατηρώντας με τον τρόπο αυτό την ανάγκη φυσικής παρακολούθησης των αγαθών και των υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο εμπορικών συναλλαγών.

(291) Οι επιτηδευματίες έχουν συνεπώς την υποχρέωση να συνεχίσουν να διακρίνουν τις πράξεις που πραγματοποιούν με προορισμό άλλα κράτη μέλη. Δεδομένου ότι ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας μιας πράξης ορίζεται βάσει πολλών κριτηρίων, που ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των πραγματοποιούμενων συναλλαγών, οι ισχύουσες διατάξεις κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου είναι ιδιαίτερα πολύπλοκες στην εφαρμογή τους. Οι δυσκολίες αυτές, που οδήγησαν ορισμένους επιτηδευματίες, ιδιαίτερα τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, να μην αγοράζουν ή να πωλούν σε άλλα κράτη μέλη, πλήττουν επίσης και τους ιδιώτες στο πλαίσιο του καθεστώτος που ισχύει για τα καινούργια μεταφορικά μέσα.

(292) Παρά το γεγονός ότι η διατήρηση, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, των κανόνων φορολόγησης στον τόπο προορισμού εξασφαλίζει την προστασία, τόσο των κρατών μελών όσο και των επιτηδευματιών, έναντι των κινδύνων στρέβλωσης του ανταγωνισμού που συνδέονται με την ανεπαρκή προσέγγιση των διατάξεων όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές, αυτό ωστόσο συνεπάγεται την ύπαρξη πολύπλοκων μηχανισμών.

III. Η ΑΠΕΙΛΗ ΣΤΟ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΩΜΩΝ

(293) Η πρόσφατη εξέλιξη του κοινού συστήματος ΦΠΑ χαρακτηρίζεται από μία σημαντικότερη αύξηση του αριθμού των πράξεων για τις οποίες ο φόρος οφείλεται από τον αγοραστή ή τον λήπτη. Οι πράξεις τις οποίες αφορά είναι όχι μόνο οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, αλλά επίσης και αρκετές παροχές υπηρεσιών εκ μέρους μη εγκατεστημένων υποκείμενων στο φόρο. Ιδιαίτερα, στις περιπτώσεις στις οποίες η φορολόγηση εξαρτάται από τον τόπο εγγραφής των πελατών στο

ΦΠΑ, η ουδετερότητα του τρόπου εφαρμογής του φόρου δεν είναι πλέον εξασφαλισμένη, ακόμα δε λιγότερο εφόσον οι επιτηδευματίες μπορούν να επιλέξουν εάν θα κοινοποιήσουν ή όχι τον αριθμό φορολογικού μητρώου τους ΦΠΑ και, σε περίπτωση περισσότερων αριθμών φορολογικού μητρώου, μπορούν να επιλέξουν τον αριθμό στον οποίο θα τους παρασχεθεί η υπηρεσία αυτή.

(294) Η εξέλιξη αυτή είναι ιδιαίτερα ανησυχητική στο βαθμό που θέτει υπό αμφισβήτηση ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Μεταξύ των πλεονεκτημάτων που παρουσιάζει ο ΦΠΑ σε σχέση με άλλα συστήματα επιβολής φόρου στην κατανάλωση, η απλότητα των όρων και των μηχανισμών επιβολής είναι δίχως άλλο το σημαντικότερο στοιχείο: η φορολόγηση μιας συγκεκριμένης πράξης εξαρτάται μόνο από την ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκείμενου στο φόρο και από τη φορολογική φύση της πράξης που πραγματοποιεί.

(295) Η "αντικειμενικότητα" αυτή στους όρους εφαρμογής του φόρου απαλλάσσει πλήρως τους προμηθευτές από την ανάγκη ελέγχου του καθεστώτος ΦΠΑ των πελατών τους και συνοδεύεται αναγκαστικά από ένα σαφή διαχωρισμό των ευθυνών που βαρύνουν κάθε ένα από τα μέρη: η ευθύνη της φορολόγησης μιας πώλησης ανήκει αποκλειστικά στον πωλητή, η ευθύνη δε του αγοραστή αφορά μόνο την αιτιολόγηση του ενδεχόμενου δικαιώματός του προς έκπτωση του φόρου που του χρεώνεται βάσει του τιμολογίου. Οι διατάξεις αυτές εξασφαλίζουν στους επιτηδευματίες ότι δεν έχουν ευθύνη για τη φορολογική συμπεριφορά του πελάτη τους ή του προμηθευτή.

(296) Κάθε φορά που απειλείται το γενικό αυτό καθεστώς προκύπτουν δυσκολίες: τα θέματα σχετικά με την απόδειξη ότι πληρούνται οι όροι απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών αποτελούν μία απόδειξη του γεγονότος αυτού· το ίδιο ισχύει και για τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες είναι φορολογητέες στον τόπο εγγραφής των πελατών στο ΦΠΑ.

(297) Η εξέλιξη αυτή, που συνδέεται κυρίως σήμερα με την αδυναμία έκπτωσης του ΦΠΑ που χρεώνεται βάσει τιμολογίου σε άλλο κράτος μέλος, εάν επιβεβαιωθεί θα οδηγήσει ουσιαστικά στην αλλαγή της ίδιας της φύσης του φόρου προστιθέμενης αξίας καθιστώντας τον φόρο κατά την αγορά. Στην περίπτωση αυτή, το επίπεδο των συντελεστών καθώς και οι τρόποι ελέγχου εφαρμογής του φόρου θα πρέπει να αναθεωρηθούν αναλόγως. Εάν η ισχύουσα αρχή φορολόγησης από τον προμηθευτή και έκπτωσης από τον αγοραστή εξασφαλίζει στα κράτη μέλη την είσπραξη του φορολογικού εσόδου σε κάθε στάδιο της οικονομικής διαδικασίας και επιτρέπει την εφαρμογή υψηλών συντελεστών, κανένα ενιαίο σύστημα φορολογίας μόνο στο

στάδιο της πώλησης σε κάποιο τελικό καταναλωτή δεν εξασφαλίζει τα ίδια αποτελέσματα.

IV. ΤΑ ΔΙΔΑΓΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΑΠΟΚΤΗΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ 1^Η ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1993

(298) Ο στόχος της εξάλειψης των ελέγχων κατά τη διέλευση των εσωτερικών συνόρων της Κοινότητας, όπως καθορίστηκε από την ενιαία πράξη, συνδυάζεται με το "στόχο της κατάργησης της φορολόγησης κατά την εισαγωγή και αποφορολόγησης κατά την εξαγωγή για τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών" βάσει της 1^{ης} οδηγίας, και επιτεύχθηκε με τη θέσπιση του μεταβατικού καθεστώτος.

(299) Η προοπτική στην οποία εντάσσεται η δημιουργία και η εξέλιξη του κοινού συστήματος του ΦΠΑ υπερβαίνει ωστόσο σε μεγάλο βαθμό το μοναδικό αυτό επίτευγμα. Η ίδια η διαδικασία εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με δύο άλλους στόχους:

- την εξασφάλιση της ουδετερότητας κατά τη φορολόγηση των συναλλαγών στο εσωτερικό των κρατών μελών όπως και μεταξύ των κρατών μελών και αυτό παράλληλα με τη γενική εξέλιξη της διαδικασίας οικοδόμησης της Κοινότητας.
- να καταστεί δυνατή με τον τρόπο αυτό, σύμφωνα με τη Συνθήκη, "η καθιέρωση, στο πλαίσιο μιας οικονομικής ένωσης, της ενιαίας αγοράς στην οποία δεν υπάρχει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και τα χαρακτηριστικά της είναι ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς"⁽¹⁾.

(300) Η ίδια η επιδίωξη καθενός από τους στόχους αυτούς αποτελεί χωρίς αμφιβολία τη βασική πρόκληση στην οποία καλείται να απαντήσει σήμερα η Επιτροπή στο πλαίσιο των εργασιών που αφορούν τη θέσπιση του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για την εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.



ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΑ ΟΡΙΑ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

(ποσά σε ECU)

	ΚΑΤ'ΩΦΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ	ΚΑΤ'ΩΦΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ	ΟΡΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΤΕΛΕΙΑΣ ΤΟΥ ΦΌΡΟΥ
BELGIQUE/BELGIE	10 000	35 000	5 000
DANEMARK	10 000	35 000	1 200
DEUTSCHLAND	12 255	100 000	12 255
ELLAS	10 000	35 000	6 000 2 000
ESPAÑA	10 000	35 000	---
FRANCE	10 000	100 000	10 000
IRELAND	41 600	35 000	50 000
ITALIA	10 000	35 000	---
LUXEMBOURG	10 000	100 000	10 000
NEDERLAND	10 000	100 000	---
PORTUGAL	10 000	35 000	6 600 9 445
UNITED KINGDOM	59 000	100 000	59 000

ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΟΘΕΣΙΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ, ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

- Πηγές -

I. ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΟΘΕΣΙΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ, ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

- (1) ΠΡΩΤΗ ΟΔΗΓΙΑ του Συμβουλίου της 11^{ης} Απριλίου 1967 περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (67/227/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. 71 της 14.4.67, σ. 1301/67
- (2) ΔΕΥΤΕΡΗ ΟΔΗΓΙΑ του Συμβουλίου της 11^{ης} Απριλίου 1967 περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (67/228/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. 71 της 14.4.67, σ. 1303/67
- (3) ΈΚΤΗ ΟΔΗΓΙΑ του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη βάση (77/388/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 145 της 13.6.77, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε:
 - ♦ από τις οδηγίες του Συμβουλίου:
 - Ενάτη οδηγία του Συμβουλίου της 26^{ης} Ιουνίου 1978 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (78/583/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 194 της 19.7.78, σ. 16
 - Δεκάτη οδηγία του Συμβουλίου της 31 Ιουλίου 1984 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών η οποία τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ - Επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών (84/386/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 208 της 3.8.84, σ. 58
 - Ενδέκατη οδηγία του Συμβουλίου της 26^{ης} Μαρτίου 1980 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - εξαίρεση των γαλλικών υπερποντίων διαμερισμάτων από τό πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - (80/368/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 90 της 3.4.80, σ. 41

- Δεκάτη πέμπτη οδηγία του Συμβουλίου της 19^{ης} Δεκεμβρίου 1983 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών, σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών - Παράταση της προθεσμίας για την εφαρμογή του κοινού συστήματος φόρους προστιθεμένης αξίας από την Ελληνική Δημοκρατία (83/648/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 360 της 23.12.83, σ. 49
 - Δεκάτη όγδοη οδηγία του Συμβουλίου της 18^{ης} Ιουλίου 1989 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών, σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών: κατάργηση ορισμένων παρεκκλίσεων προβλεπομένων από το άρθρο 28 παράγραφος 3 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - (89/465/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 226 της 3.8.89, σ. 21
 - Εικοστή πρώτη οδηγία του Συμβουλίου της 16^{ης} Ιουνίου 1986 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών, σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών - Παράταση της προθεσμίας για την εφαρμογή του κοινού συστήματος φόρους προστιθεμένης αξίας από την Ελληνική Δημοκρατία - (86/247/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 164 της 20.6.86, σ. 27
- ♦ από τις Πράξεις για την προσχώρηση στις Ευρωπαϊκές κοινότητες:
- της Ελληνικής Δημοκρατίας (Ε.Ε. αριθ. L 291 της 19.11.79, σ. 95, 163, 169)
 - του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας (Ε.Ε. αριθ. L 302 της 15.11.85, σ. 167 και 168)
- (4) **ΎΓΔΟΗ ΟΔΗΓΊΑ** του Συμβουλίου της 6^{ης} Δεκεμβρίου 1979 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας - (79/1072/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 331 της 27.12.79, σ. 11
- (5) **ΔΕΚΉΤΗ ΤΡΙΤΗ ΟΔΗΓΊΑ** του Συμβουλίου της 17^{ης} Νοεμβρίου 1986 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της Κοινότητας - (86/560/ΕΟΚ) - Ε.Ε. αριθ. L 326 της 21.11.86, σ. 40

II. Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ

(6) ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΟΔΗΓΙΩΝ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΝΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

- Ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς - προσέγγιση των συντελεστών και εναρμόνιση των διαρθρώσεων των έμμεσων φόρων γενική ανακοίνωση της Επιτροπής - COM (87) 320
- Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 7.8.87 - COM (87) 321 τελικό της 4.8.87 διωρθωμένο από το COM (87) 321 τελικό/2 - (Ε.Ε. αριθ. C 250 της 18.9.87, σ. 2)
- Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου με την οποία συμπληρώνεται το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας και τροποποιείται η οδηγία 77/388/ΕΟΚ - Κατάργηση των φορολογικών συνόρων - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 7.8.1987 - COM (87) 322 τελικό της 4.8.87 διωρθωμένο από το COM (87) 322 τελικό/2 - (Ε.Ε. αριθ. C 252 της 22.9.87, σ. 2)
- Έκθεση εργασίας της Επιτροπής - Ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς - Θέσπιση ενός μηχανισμού συμψηφισμού του ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις - ημερομηνία μεταβιβάσεων στο Συμβούλιο της 7.8.87 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο της 19.7.88 - COM (87) 323 τελικό της 4.8.87 διωρθωμένο από το COM (87) 323 τελικό/2
- Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την καθιέρωση διαδικασίας σύγκλισης των συντελεστών του φόρου προστιθεμένης αξίας και των ειδικών φόρων κατανάλωσης - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 7.8.1987 - COM (87) 324 τελικό της 4.8.87 διωρθωμένο από το COM (87) 324 τελικό/3 - (Ε.Ε. αριθ. C 250 της 18.9.87, σ. 3)

(7) ΣΥΝΑΨΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ECOFIN: Γενική Υπηρεσία του Συμβουλίου - Ανακοίνωση τον τύπο 9850/89 (Presse 206 - G)

III. ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1^Η ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1993

(8) ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ:

- Πρόταση Τροπολογίας της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου με την οποία συμπληρώνεται το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιείται η οδηγία 77/388/ΕΟΚ - Μεταβατικό σύστημα φορολογίας ενόψει της εγκαθίδρυσης της ενιαίας αγοράς - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 17.5.90 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 10.7.90 - COM (90) 182/τελικό SYN 274 της 19.6.90 διωρθωμένο από το COM (90) 182 τελικό/2 - Ε.Ε. αριθ. C 176 της 17.7.90, σ. 8
- Τροποποίηση στην πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου με την οποία συμπληρώνεται το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και τροποποιείται η οδηγία 77/388/ΕΟΚ: Κατάργηση των φορολογικών συνόρων και μεταβατικό φορολογικό καθεστώς ενόψει της εγκαθίδρυσης της εσωτερικής αγοράς - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 2.5.91 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 14.5.91 - COM (91) 157 τελικό της 2.5.91 (Ε.Ε. αριθ. C 131 της 22.5.91, σ. 3)
- Οδηγία του Συμβουλίου της 16^{ης} Δεκεμβρίου 1991 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - 91/680/ΕΟΚ - Ε.Ε. αριθ. L 376 της 31.12.91, σ. 1
- Οδηγία του Συμβουλίου της 14^{ης} φεβρουαρίου 1994 για τροποποίηση των οδηγιών 69/169/ΕΟΚ και 77/388/ΕΟΚ για την αύξηση του επιπέδου των ατελειών για τους ταξιδιώτες από τρίτες χώρες και των ορίων για τις αφορολόγητες αγορές κατά τα ενδοκοινοτικά ταξίδια - 94/4/ΕΚ - Ε.Ε. αριθ. L 60 της 3.3.94, σ. 14
- Οδηγία του Συμβουλίου της 14^{ης} φεβρουαρίου 1994 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας - 94/5/ΕΚ - Ε.Ε. αριθ. L 60 της 3.3.94, σ. 16

(9) ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ

- COM (87) 321 (βλεπε ανωτέρα)
- Τροποποίηση της πρότασης Οδηγίας του Συμβουλίου για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 24.1.92 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 28.1.92 - COM (92) 005 τελικό της 23.1.92 - (Ε.Ε. αριθ. C 44 της 19.2.92, σ. 21)

- Οδηγία του Συμβουλίου της 9 οκτωβρίου 1192 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ - Προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ - 92/77/ΕΟΚ - Ε.Ε. αριθ. L 316 της 31.10.92, σ. 1

(10) ΜΕΤΡΑ ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΗΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΣ:

- Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου της για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και την εισαγωγή μέτρων απλουστεύσης - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 4.11.92 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 5.11.92 - COM (92) 448 τελικό της 4.11.92 - (Ε.Ε. αριθ. C 335 της 18.12.92, σ. 10)
- Οδηγία του Συμβουλίου της 14ης Δεκεμβρίου 1992 για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας - 92/111/ΕΟΚ - Ε.Ε. αριθ. L 384 της 30.12.92, σ. 47)
- Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας - πέδιο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 2.3.94 - COM (94) 58 - (Ε.Ε. αριθ. C 107 της 15.4.94, σ. 7)

(11) Η ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ:

- Πρόταση Κανονισμού (ΕΟΚ) του Συμβουλίου περί διοικητικής συνεργασίας στον τομέα των έμμεσων φόρων - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 17.5.90 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 10.7.90 - COM (90) 183 τελικό - SYN 275 της 19.6.90 - (Ε.Ε. αριθ. C 187 της 27.7.90, σ.23)
- Τροποποίησης της πρότασης Κανονισμού του Συμβουλίου (ΕΟΚ) περί διοικητικής συνεργασίας στον τομέα των έμμεσων φόρων - Υποβληθείσα από την Επιτροπή προς το Συμβούλιο στις 7.5.91 και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο στις 21.5.91 - COM (91) 115 τελικό - SYN 275 της 30.4.91 - (Ε.Ε. αριθ. C 131 της 22.5.91, σ. 112)
- Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 του Συμβουλίου της 27ης Ιανουαρίου 1992 σχετικά με τη διοικητικής συνεργασίας στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) - Ε.Ε. αριθ. L 24 της 1.2.92, σ. 1

IV. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ

- (12) Intervention de Mme Scrivener au Conseil ECOFIN du 25.10.93 - Six mois de fonctionnement des nouveaux regimes de fiscalité indirecte: un premier bilan largement positif
- (13) Έκθεση της Επιτροπής στο Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο - Εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 του Συμβούλιου της 27ης Ιανουαρίου 1993 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) - COM (94) 262 τελικό της 23.6.94
- (14) Ανακοίνωση και Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: μέθοδοι φορολογίας των πράξεων που πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένους υποκείμενους στο φόρο και παρουσίαση των μέσων απλοποίησης τους - COM(94)471 τελικό της 3.11.1994

ISSN 0254-1483

COM(94) 515 τελικό

ΕΓΓΡΑΦΑ

GR

09 02

Αριθ. καταλόγου : CB-CO-94-555-GR-C

ISBN 92-77-82717-3

Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
L-2985 Luxembourg