

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ Ε.Ο.Κ.

Υπεύθυνος Καθηγητής : Δρ. ΤΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΪΔΗΣ

Σύνταξη Πτυχιακής Εργασίας : ΙΣΑΒΕΛΛΗ ΚΑΚΚΑΒΑΣ



ΠΑΤΡΑ ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 1993

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

1401

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΜΕΡΟΣ Α': Εναρμόνιση Έμμεσων Φόρων.....	18
ΚΕΦ.1: Γενικά περί έμμεσης Φορολογίας.....	19
ΚΕΦ.2: Έμμεσοι Φόροι.....	29
ΚΕΦ.3: Φορολογική Ενοποίηση, Πολίτες και Κίνηση Κεφαλαίων.....	60
ΚΕΦ.4: Διπλή Φορολογία Επιχειρήσεων.....	70
ΜΕΡΟΣ Β': Εναρμόνιση Άμεσης Φορολογίας.....	82
ΚΕΦ.1: Εναρμόνιση των φόρων Εισοδήματος.....	83
ΚΕΦ.2: Το Φορολογικό Βάρος των Επιχειρήσεων.....	87
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	92
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	98

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Ποιό το όφελος απο την κατάργηση των συνόρων

Ενας απο τους δυσχερέστερους, απο πολιτική άποψη, στόχους στα πλαίσια της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς της Ευρωπαϊκής Κοινότητας είναι η κατάργηση των φορολογικών φραγμών μεταξύ των κρατών-μελών της Κοινότητας.

Η επιδιωκόμενη απο την Κοινότητα εναρμόνιση -υπό την έννοια της προσέγγισης των νομοθεσιών και όχι της ενοποίησης των νομοθεσιών- θα οδηγήσει επομένως στη δημιουργία ενός κοινοτικού χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, στα πλαίσια του οποίου θα είναι ελεύθερη η κυκλοφορία προσώπων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων. Αυτός ο χωρίς σύνορα χώρος θα διευκολύνει αποφασιστικά τη ζωή των ευρωπαϊών πολιτών, αλλά και τις συνθήκες λαιτουργίας της ευρωπαϊκής οικονομίας.

Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Κοινότητας δεν στοχεύει στην επιβολή κοινοτικών φόρων. Στόχος είναι πολύ περισσότερη δημιουργία μιας αποδοτικής εσωτερικής αγοράς. Γνώμονας και στον τομέα αυτό είναι η αρχή της συμπληρωματικότητας, την οποία η Κοινότητα τηρεί με συνέπεια. Αυτό σημαίνει ότι οι λειτουργίες πρέπει να ασκούνται σε όσο το δυνατόν χαμηλότερο ιεραρχικό επίπεδο: π.χ. σε επίπεδο κοινοτικών αρχών, ομόσπονδου κρατιδίου, περιφέρειας ή σε εθνικό επίπεδο. Η κοινότητα επιλαμβάνεται μόνο των γενικών θεμάτων κοινοτικού ενδιαφέροντος και, κατά μέγα μέρος, αφήνει τη διακπεραίωσή τους στα κράτη-μέλη.

Η προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων αφορά πρωτίστως τους φόρους προστιθέμενης αξίας και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Αλλά και σε άλλους τομείς είναι αναγκαία η λήψη μέτρων σε κοινοτική κλίμακα, όπως π.χ. στη φορολογία των επιχειρήσεων, στις περιπτώσεις που διαφορετικές εθνικές ρυθμίσεις δημιουργούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που είναι ασυμβίβαστες με την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Συγχρόνως, η κατάργηση των φορολογικών συνόρων θα συμβάλλει ώστε το φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας

να είναι πιο κατανοητά και οιδιοκτητικές δαπάνες να περιοριστούν, προς όφελος επιχειρήσεων και πολιτών.

Εξαιρετικά δυσχερής απο πολιτική άποψη είναι η υλοποίηση του εγχειρήματος της προσέγγισης των φορολογικών συστημάτων, καθόσον όλες οι συντελούμενες στον φορολογικό τομέα μεταβολές επιδρούν άμεσα -θετικά ή αρνητικά- στη διαμόρφωση των εσόδων των «εθνικών» προϋπολογισμών. Μιά πρόσθετη δυσχέρεια στην οποία προσκρούει το εγχείρημα αυτό είναι και το γεγονός ότι, σε ό,τι αφορά τον φορολογικό τομέα, οι αποφάσεις των κρατών-μελών στα πλαίσια του Συμβουλίου των Υπουργών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας πρέπει να λαμβάνονται με ομοφωνία.

Στα πλαίσια της διαδικασίας για τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς, κυβερνήσεις και επιχειρήσεις προετοιμάζονται απο χρόνια, έχει ήδη αρχίσει στα κράτη μέλη η αναδιάρθρωση των φορολογικών συστημάτων και των φορολογικών συντελεστών. Έτσι, π.χ. η γερμανική ομοσπονδιακή κυβέρνηση, στα πλαίσια ορισμένων αλλαγών των συντελεστών ειδικών φόρων καταναλώσεως, έλαβε υπόψη της τους κοινοτικούς στόχους. Η Γαλλία μείωσε τους δικούς της συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας για να προσεγγίσει τον Ευρωπαϊκό μέσο όρο. Η Ιρλανδία και οι Κάτω Χώρες έχουν ήδη λάβει αντίστοιχα μέτρα όπως και οι υπόλοιπες χώρες της Κοινότητας.

Η προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων, δεν θα προκαλέσει ριζικές και απότομες ανακατατάξεις. Αλλά, σε συνδυασμό με τα συγκεκριμένα μέτρα για την επίτευξη της προσέγγισης, η πίεση των δυνάμεων για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς και την απελευθέρωση της κίνησης των κεφαλαίων θα συμβάλλει στην τόνωση των ενοποιητικών τάσεων στα πλαίσια των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων.

Η συνθήκη ΕΟΚ¹ ήταν πολύ ολιγαρκής στο πεδίο της φορολογικής εναρμόνισης. Αυτό που επιζητούσε πρωταρχικά ήταν η εγκαθίδρυση και ο σεβασμός του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, δηλαδή η ίση φορολογική μεταχείριση της εσωτερικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχόμενων απο εταιρικές χώρες. Κατά τα άλλα, η Συνθήκη αρκείτο στο να καλέσει την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιό τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Ως προς τους άμεσους φόρους η Συνθήκη δεν ζητούσε καμμία εναρμόνιση ή άλλη κοινοτική ενέργεια.

¹ Παράρτημα

Οι φορολογικοί στόχοι της Συνθήκης επιτεύχθηκαν σύντομα. Οι σωρευτικοί φόροι επι του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν την φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα σύγχρονο φόρο επι του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη μέλη, παλαιά και νέα. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίστηκε έτσι, αλλά με τίμημα τη διατήρηση των φορολογικών συνόρων, τα οποία χρειάζονταν για την είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων.

Μέσα στην εσωτερική αγορά, μετά το 1992, τα εμπορεύματα κυκλοφορούν τελείως ελεύθερα και γι' αυτό θα έπρεπε να φορολογούνται στη χώρα καταγωγής^{*}, κάτι που προβλέπεται να γίνει πραγματικότητα μετά το 1997. Αυτό απαιτεί να πλησιάσουν μεταξύ τους οι συντελεστές του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων, μέχρι να καταλήξουν σε έναν τελικό συντελεστή, πράγμα που δεν είναι εύκολο, αλλά που μπορεί να γίνει προοδευτικά ώστε να δοθεί ο χρόνος στις εθνικές οικονομίες να προσαρμοστούν στις νέες συνθήκες. Συγχρόνως, θα πρέπει να αρχίσει η εναρμόνιση των άμεσων φόρων, ιδίως αυτών επί των εταιρειών και της αποταμίευσης, έτσι ώστε η ανάπτυξη των εταιρειών και οι κινήσεις των κεφαλαίων να μην επηρεάζονται από τις φορολογικές συνθήκες. Η φορολογική εναρμόνιση θα πρέπει, λοιπόν, στο μέλλον να θεωρείται σαν ένα συναφές σύνολο και να προοδεύει με τον ρυθμό της οικονομικής ολοκλήρωσης. Τελικά, η προσέγγιση των φορολογικών καθεστώτων των κρατών-μελών δεν μπορεί να γίνει παρά μόνον σύγχρονα με την προσέγγιση των οικονομιών τους.

1.2 Η έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής εναρμόνισης

Ως φορολογική εναρμόνιση, εννοούμε συνήθως, τη διευθέτηση των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών μίας οικονομικής ένωσης, κατά τρόπο που να μην παρεμποδίζεται, αλλά αντίθετα να προωθείται, η πραγματοποίηση των στόχων της ένωσης.

Διακρίνουμε συνήθως δύο διαφορετικές προσεγγίσεις ή δύο σχολές, σχετικά με την έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής εναρμόνισης. Η μία υποστηρίζει ότι φορολογική εναρμόνιση σημαίνει φορολογική

* Κάτι που προβλέπεται να γίνει πραγματικότητα το 1997

εξομοίωση ή φορολογική εξίσωση, δηλαδή τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών πρέπει να είναι τα ίδια, να έχουν δηλαδή, την ίδια διάρθρωση, τους ίδιους συντελεστές κ.ά. Η άλλη υποστηρίζει ότι τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών μπορεί ή και πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους, αν αυτό είναι απαραίτητο προκειμένου να προωθούνται καλύτερα οι στόχοι της οικονομικής ένωσης.

Η πρώτη άποψη στηρίζεται κυρίως στη θέση ότι το φορολογικό σύστημα μίας χώρας πρέπει να είναι ουδέτερο και να μην παρεμβαίνει με τις αποφάσεις των ιδιωτικών φορέων, γιατί ο μηχανισμός της αγοράς μπορεί να πετύχει τους στόχους του κοινωνικού συνόλου, ενώ η δεύτερη άποψη στηρίζεται στη θέση ότι ο μηχανισμός της αγοράς δεν μπορεί να πετύχει τους στόχους του κοινωνικού συνόλου και το φορολογικό σύστημα μπορεί και πρέπει να χρησιμοποιείται για την προώθηση των στόχων αυτών.

Η Ευρωπαϊκή επιτροπή είχε πάντοτε την τάση να ευνοεί την πρώτη άποψη, όχι απαραίτητα επειδή δεχόταν τη θέση ότι ο δημόσιος τομέας δεν μπορεί να παρεμβαίνει με τους φόρους, οι οποίοι πρέπει να είναι ουδέτεροι, αλλά επειδή έδινε έμφαση στην προώθηση της άριστης κατανομής των πόρων, που μπορούσε να πραγματοποιηθεί καλύτερα με την απαλευθέρωση του εμπορίου και την ενίσχυση του ανταγωνισμού στην Κοινότητα. Οι πρακτικές δυσχέρειες όμως, που αντιμετώπισε στην πράξη για να προωθήσει τη φορολογική εναρμόνιση με την έννοια αυτής της εξίσωσης, την ανάγκασε να αλλάξει φιλοσοφία. Αντί να επιδιώκει εξίσωση, βραχυχρόνια τουλάχιστον, αρκείται να πετύχει ελαχιστοποίηση των αποκλίσεων ανάμεσα στα κράτη-μέλη, έτσι ώστε να μην παραβλάπτεται ο στόχος της δημιουργίας της ενιαίας αγοράς.

Μακροχρόνιος στόχος όμως εξακολουθεί να παραμένει η εξίσωση των φορολογικών συστημάτων, και ιδιαίτερα των έμμεσων φόρων.

2. Δημοσιονομική ενοποίηση

Σε αντίθεση με τη δημοσιονομική, και ιδιαίτερα τη φορολογική εναρμόνιση, κάποια μορφή της οποίας είναι συνήθως απαραίτητη σε όλες τις οικονομικές ενώσεις, η ανάγκη για δημοσιονομική ενοποίηση γεννιέται κυρίως στις περισσότερο προχωρημένες μορφές οικονομικής ενοποίησης. Πραγματικά, στις περιπτώσεις απλών μορφών οικονομικής ενοποίησης, όπως είναι λ.χ. οι ζώνες ελευθέρων συναλλαγών ή οι τλωναϊακές ενώσεις, η έκταση της αναγκαίας δημοσιονομικής ενοποίησης είναι συνήθως πολύ περιορισμένη ή και ανύπαρκτη. Όσο όμως προχωρεί η οικονομική και

ακόμη περισσότερο όταν συνοδεύεται από πολιτική ενοποίηση, η ανάγκη ευρύτερης δημοσιονομικής ενοποίησης γίνεται περισσότερο επιτακτική. Το θέμα γεννιέται επομένως στο να καθορίσει κανείς τον άριστο βαθμό δημοσιονομικής ενοποίησης σε μία οικονομική ένωση, ή με άλλα λόγια, την επιθυμητή κατανομή των δημοσιονομικών λειτουργιών ανάμεσα στα διάφορα επίπεδα φορέων λήψεως αποφάσεων (κοινοτικά όργανα, κυβερνήσεις κρατών-μελών, όργανα τοπικής αυτοδιοίκησης κ.ά.).

Το πρόβλημα αυτό δεν είναι καινούργιο. ανάλογο πρόβλημα αντιμετωπίζεται και στο εσωτερικό κάθε χώρας, όπου επίσης υπάρχει το ζήτημα της ορθολογικής κατανομής των λειτουργιών των δημοσίων φορέων ανάμεσα στην κεντρική κυβέρνηση και στις τοπικές κυβερνήσεις. Το πρόβλημα αυτό είναι εντονότερο σε ομοσπονδιακά κράτη και αποτελεί το αντικείμενο μελέτης του κλάδου της Δημόσιας Οικονομικής που φέρει το όνομα χρηματοδότηση των ομοσπονδιακών κρατών (federal finance). Παρόλο που οι διάφορες οικονομικές ενώσεις, οσονδήποτε προχωρημένες κι αν είναι, εξακολουθούν να διαφέρουν σημαντικά από τα ομοσπονδιακά κράτη, οι βασικές αρχές που διέπουν την κατανομή των λειτουργιών ανάμεσα στην κεντρική κυβέρνηση και τις τοπικές κυβερνήσεις σε ένα ομοσπονδιακό κράτος, αποτελούν χρήσιμο οδηγό για τη διαμόρφωση των αντιστοίχων αρχών κατανομής των λειτουργιών σε μία οικονομική ένωση. Γι' αυτό θα παρουσιάσουμε πρώτα συνοπτικά τις βασικές αυτές αρχές και, στη συνέχεια, θα χρησιμοποιήσουμε τις αρχές αυτές για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την άριστη κατανομή των δημοσιονομικών λειτουργιών ανάμεσα στα κοινοτικά όργανα και στις κυβερνήσεις των επί μέρους κρατών-μελών, αφού φυσικά λάβουμε υπόψη τις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα σε ένα ομοσπονδιακό κράτος και σε μία οικονομική ένωση. Η έκταση της δημοσιονομικής ενοποίησης στην ΕΟΚ εξετάζεται στην αμέσως επόμενη εργασία και δεν θα μας απασχολήσει εδώ.

2.1. Βασικές αρχές κατανομής των δημοσιονομικών λειτουργιών σε ένα ομοσπονδιακό κράτος.

Όπως είναι γνωστό και ευρύτερα αποδεκτό από τους οικονομολόγους σήμερα, παρά τις αντιθέσεις που υπάρχουν σχετικά με την έκτασή τους, οι βασικές λειτουργίες των δημοσίων φορέων στα μικτά οικονομικά συστήματα είναι τρεις: (i) Η αριστοποίηση της κατανομής των πόρων, με τη λήψη μέτρων στις περιπτώσεις που ο μηχανισμός της αγοράς αδυνατεί να την πετύχει (δημόσια αγαθά, εξωτερικές κοινωνικές επιδράσεις, ατελής

ανταγωνισμός κ.ά.). (ii) Η βελτίωση της δύναμης του εισοδήματος που προκύπτει από το μηχανισμό της αγοράς, οσάκις αυτή δεν θεωρείται ικανοποιητική από το κοινωνικό σύνολο. (iii) Η σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης χωρίς πληθωρισμό και η προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης της χώρας. Όταν έχουμε περισσότερα επίπεδα διακυβέρνησης, γεννιέται το ερώτημα ποιός από τους διάφορους αυτούς φορείς οικονομικής δραστηριότητας, λ.χ. η κεντρική κυβέρνηση ή οι τοπικές κυβερνήσεις, είναι καταλληλότερος για την ανάληψη καθεμιάς από τις λειτουργίες αυτές.

Σε ένα ομοσπονδιακό κράτος, οι κυβερνήσεις των ομοσποδίων θεωρούνται ως καταλληλότερες για την παροχή των δημοσίων αγαθών, επειδή μπορούν να την προσαρμόζουν καλύτερα προς τη ζήτηση του κοινωνικού συνόλου. Αυτό γίνεται κυρίως επειδή οι διαφορές τόσο στις προτιμήσεις όσο και στο εισόδημα των κατοίκων είναι μικρότερες όσο εριορίζομαστε σε μικρότερα και πλέον ομοιογενή σύνολα πληθυσμών. Κατά συνέπεια, η ζήτηση για δημόσια αγαθά μπορεί να διαφέρει σημαντικά ανάμεσα στις διάφορες ομοσπονδίες που συνιστούν το ομοσπονδιακό κράτος και επομένως η ικανοποίησή της από διαφορετικές κυβερνήσεις να είναι περισσότερο αποτελεσματική. Η έκταση βέβαια του όφελους που προκύπτει από αυτή την αποκέντρωση της παροχής των δημοσίων αγαθών εξαρτάται από την ένταση στην οποία διαφέρει η ζήτηση για δημόσια αγαθά ανάμεσα στις διάφορες ομοσπονδίες, πράγμα που φυσικά εξαρτάται από τις διαφορές στις προτιμήσεις, στο εισόδημα κ.ά. Το πρώτο βασικό συμπέρασμα της θεωρίας της χρηματοδότησης των ομοσπονδιακών κρατών επομένως είναι ότι η αριστοποίηση της κατανομής των πόρων πετυχαίνεται καλύτερα όταν τη δημοσιονομική αυτή λειτουργία την αναθέτουμε σε χαμηλότερα επίπεδα κυβερνήσεως (τοπικές κυβερνήσεις) παρά όταν την αναλαμβάνει η κεντρική κυβέρνηση.

Υπάρχουν όμως δύο βασικά επιχειρήματα που συνηγορούν στην ανάληψη ορισμένων δημοσιονομικών δραστηριοτήτων από την κεντρική κυβέρνηση, στα πλαίσια της αριστοποίησης της κατανομής των πόρων. Το πρώτο επιχείρημα αναφέρεται στην ύπαρξη εξωτερικών κοινωνικών επιδράσεων. Είναι φανερό ότι αν μια δραστηριότητα αποφέρει όφελος ή προκαλεί κόστος σε περισσότερες από μία ομοσπονδίες, η ανάληψη της δραστηριότητας αυτής από την κυβέρνηση της μίας μόνο ομοσπονδίας θα οδηγήσει σε μία αποτελεσματική κατανομή των πόρων. Γιατί, όπως είναι γνωστό, η τοπική κυβέρνηση θα λάβει υπόψη της μόνο τα οφέλη και το κόστος της δραστηριότητας αυτής για την περιφέρειά της και θα αγνοήσει τις εξωτερικές οικονομίες ή επιβαρύνσεις που μπορεί να συνεπάγεται για τις άλλες περιφέρειες. Κατά συνέπεια, θα τείνει να αναπτύξει τη

δραστηριότητα αυτή λιγότερο, στην περίπτωση των εξωτερικών οικονομιών, και περισσότερο, στην περίπτωση των εξωτερικών επιβερύνσεων, απο όσο θα επιθυμούσε το κοινωνικό σύνολο ολοκλήρου του ομοσπονδιακού κράτους. Τέτοιες δραστηριότητες επομένως είναι προτιμότερο να αναλαμβάνονται απο την κεντρική κυβέρνηση, η οποία θα λάβει υπόψη της τα οφέλη όλων των κατοίκων μιάς ομοσπονδίας και αναπτύξει τη δραστηριότητα στο επιθυμητό από ολόκληρο το κοινωνικό σύνολο επίπεδο. Με την ανάληψη, δηλαδή της δραστηριότητας απο, την κεντρική κυβέρνηση, εσωτερικεύονται οι εξωτερικές επιδράσεις, με συνέπεια να λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη των αποφάσεων και να αριστοποιείται έτσι η κατανομή των πόρων. Η εθνική άμυνα είναι λ.χ. μια δραστηριότητα που αποφέρει οφέλη σε όλες τις ομοσπονδίες ενός ομοσπονδιακού κράτους και θα πρέπει να αναλαμβάνεται απο την κεντρική κυβέρνηση. Η εκτέλεση μεγάλων έργων που ωφελούν περισσότερες απο μία περιφέρειες επίσης ανήκει στην κατηγορία αυτή.

Ενα δεύτερο επιχείρημα που συνηγορεί στην ανάληψη μιάς δραστηριότητας απο την κεντρική κυβέρνηση, στα πλαίσια του στόχου της αριστοποίησης της κατανομής των πόρων, είναι η ύπαρξη οικονομιών κλίμακος στην παραγωγή ενός αγαθού. Είναι φανερό ότι όταν υπάρχουν τέτοιες οικονομίες κλίμακας, η δραστηριότητα θα πρέπει να αναλαμβάνεται απο την κεντρική κυβέρνηση, ώστε να γίνεται παραγωγή του αγαθού αυτού σε μεγαλύτερη κλίμακα και να είναι δυνατή η εκμετάλλευση των οικονομιών αυτών.

Σε αντίθεση προς το στόχο αριστοποίησης της κατανομής των πόρων, που φαίνεται να εξυπηρετείται καλύτερα με την αποκέντρωση των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων, ο στόχος της αναδιανομής προάγεται αποτελεσματικότερα με τη συγκέντρωση των δραστηριοτήτων αυτών στα χέρια της κεντρικής κυβέρνησης. Πραγματικά, η προώθηση του στόχου της αναδιανομής του εισοδήματος γίνεται καλύτερα απο την κεντρική κυβέρνηση και όχι από τις τοπικές κυβερνήσεις των οποίων η πολιτική αναδιανομής μπορεί να είναι σχετικά αναποτελεσματική. Αυτό συμβαίνει συνήθως επειδή υπάρχει σημαντική κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής ανάμεσα στις διάφορες ομοσπονδίες και, κατά συνέπεια, αν μιά τοπική κυβέρνηση ακολουθήσει επιθετική πολιτική αναδιανομής εισοδήματος, με την εφαρμογή λ.χ. ενός έντονα προοδευτικού φόρου εισοδήματος, οι πλουσιότεροι πολίτες της ομοσπονδίας αυτής ή τα κεφάλαιά της μπορεί να μεταναστεύσουν σε άλλες ομοσπονδίες με αποτέλεσμα να αποτύχει η όλη προσπάθεια αναδιανομής του εισοδήματος. Αντίθετα, αν τον στόχο της αναδιανομής τον αναλάβει η κεντρική κυβέρνηση και επιβάλλει προοδευτική φορολογία εισοδήματος σε

ολόκληρη την επικράτεια. τέτοια μετανάστευση απο ομοσπονδία σε ομοσπονδία δεν θα είναι πλέον ωφέλιμη και ο στόχος της αναδιανομής θα μπορεί να προωθηθεί αποτελεσματικότερα.

Ομοίως, η κεντρική και όχι οι τοπικές κυβερνήσεις είναι καταλληλότερος φορέας για την πρόωθηση του στόχου της σταθεροποίησης της οικονομίας και της περιφερειακής ανάπτυξης, αν κριθεί απαραίτητο να επιδιωχθούν τέτοιοι στόχοι απο τους δημόσιους φορείς μα τη χρησιμοποίηση των δημοσιονομικών μέσων. Αντίθετα, οι τοπικές κυβερνήσεις δεν μπορούν να προωθήσουν αποτελεσματικά τους στόχους αυτούς, εξαιτίας της αλληλεξάρτησης των τοπικών οικονομιών. Έτσι, αν λχ. η κυβέρνηση μιάς ομοσπονδίας πάρει επεκτατικά μέτρα προκειμένου να καταπολεμήσει την ανεργία, ένα μέρος απο την αύξηση της ζήτησης που μπορεί να προκαλέσουν τα μέτρα αυτά εξάγεται στις άλλες ομοσπονδίες μέσω αυξήσεως των εισαγωγών απο τις περιοχές αυτές. Αν στις άλλες ομοσπονδίες η ζήτηση ήταν στα επιθυμητά επίπεδα, ή, ακόμη περισσότερο, αν έπρεπε να μειωθεί, η επεκτατική πολιτική της πρώτης ομοσπονδίας θα προκαλούσε αποσταθεροποίηση στις άλλες. Για να αποφευχθεί η αποσταθεροποίηση αυτή, οι τοπικές κυβερνήσεις των άλλων ομοσπονδιών θα πρέπει να πάρουν περιοριστικά μέτρα. Αυτό όμως θα μειώσει την ενεργό ζήτησή τους και επομένως και τις εισαγωγές τους απο την πρώτη περιοχή, με συνέπεια να περιορίσουν την ενεργό ζήτηση στην πρώτη ομοσπονδία και να παραβλάψουν τη σταθερότητα της οικονομίας. Η κεντρική κυβέρνηση εξάλλου, είναι καταλληλότερη για την πρόωθηση του στόχου της σταθεροποίησης της οικονομίας γιατί μπορεί να συντονίσει καλύτερα τα σταθεροποιητικά μέτρα σε ολόκληρο το ομοσπονδιακό κράτος, έτσι ώστε να είναι αποτελεσματικότερα. Η κεντρική κυβέρνηση είναι καταλληλότερη για την πρόωθηση του στόχου της οικονομικής μεγέθυνσης, γιατί οι πολιτικές των επιμέρους τοπικών κυβερνήσεων μπορεί να αλληλοεξουδετερώνονται εν μέρει και να είναι επομένως λιγότερο αποτελεσματικές.

2.2. Δημοσιονομική ενοποίηση σε μιά οικονομική ένωση

Παρόλο που οι οικονομικές, νομικές και πολιτικές συνθήκες που επικρατούν σε μιά οικονομική ένωση είναι συνήθως διαφορετικές απο αυτές που επικρατούν σε ένα ομόσπονδο κράτος, οι βασικές αρχές που διατυπώθηκαν πιο πάνω σχετικά με την κατανομή των λειτουργιών μεταξύ της ομοσπονδιακής και των τοπικών κυβερνήσεων, έχουν συνήθως

εφαρμογή και στις οικονομικές ενώσεις, ιδιαίτερα μάλιστα σε προχωρημένες μορφές οικονομικής ενοποίησης όπως είναι η ΕΟΚ. Οι διαφορετικές αυτές συνθήκες όμως μπορεί να επιβάλλουν διάφορες τροποποιήσεις σχετικά με την επιθυμητή έκταση της αποκέντρωσης ή συγκέντρωσης των δημοσιονομικών λειτουργιών.

Απο άποψη στατικής κατανομής των πόρων, φαίνεται ότι πλέον αποτελεσματικές είναι οι κυβερνήσεις των κρατών-μελών και όχι τα κεντρικά όργανα της ένωσης, ακριβώς επειδή μπορούν να προσαρμόσουν την παραγωγή των δημοσίων αγαθών προς τις διαφορετικές συνθήκες ζήτησης που είναι λογικό να επικρατούν σε κάθε κράτος-μέλος της ένωσης. Μάλιστα, όσο χαλαρότερη είναι η μορφή οικονομικής ενοποίησης τόσο μικρότερος θα είναι πιθανόν ο βαθμός ομοιογένεια του κοινωνικού συνόλου της ένωσης και τόσο εντονότερη επομένως είναι η ανάγκη για αποκέντρωση των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων. Αλλά ακόμη και σε προχωρημένες μορφές οικονομικής ενοποίησης, όπως είναι σήμερα η ΕΟΚ και ακόμη περισσότερο όπως θα είναι μετά το 1993, οι παρατηρούμενες διαφορές τόσο στις προτιμήσεις των καταναλωτών για τα διάφορα δημόσια αγαθά όσο και στα εισοδήματά τους, και επομένως στη ζήτηση για τα αγαθά αυτά, είναι πολύ μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες διαφορές που παρατηρούνται ανάμεσα στις διάφορες ομοσπονδίες ενός ομοσπονδιακού κράτους. Κατά συνέπεια, η αποτελεσματική κατανομή των πόρων, συνηγορεί υπέρ της διατήρησης μεγάλου μέρους των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων από τις κυβερνήσεις των επι μέρους κρατών-μελών.

Συγκέντρωση δραστηριοτήτων σε επίπεδο των οργάνων της οικονομικής ένωσης είναι επιθυμητή, από άποψη στατικής κατανομής των πόρων, μόνο στην περίπτωση που υπάρχουν έντονες εξωτερικές επιδράσεις ή οικονομίες κλίμακας. Η ύπαρξη εξωτερικών επιδράσεων εξαρτάται κυρίως από τη φύση των δημοσίων αγαθών, ενώ η ύπαρξη οικονομιών κλίμακας εξαρτάται και από το μέγεθος των επι μέρους κρατών-μελών της ένωσης. Έτσι λχ. υπάρχουν ορισμένες δραστηριότητες, όπως είναι η εθνική άμυνα, η αντιτρομοκρατική δράση, ο έλεγχος των ναρκωτικών κ.ά., που αποτελούν δραστηριότητες με εξωτερικές οικονομίες ή επιβαρύνσεις, και τέτοιες δραστηριότητες θα μπορούσαν, ιδιαίτερα σε προχωρημένες μορφές οικονομικής ενοποίησης να αναληφθούν από τα κεντρικά όργανα της ένωσης και να μην αφεθούν στις κυβερνήσεις των επι μέρους κρατών-μελών. Ορισμένες δραστηριότητες επιβάλλεται επίσης να αναληφθούν από τα όργανα της ένωσης επειδή η παραγωγή τους χαρακτηρίζεται από οικονομίες κλίμακας. το επιχείρημα αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία για οικονομικές ενώσεις στις οποίες μετέχουν σχετικά μικρά κράτη και όπου η

κρατική δραστηριότητα ενδέχεται να μην μπορεί να εκμεταλλευθεί πλήρως τις οικονομίες κλίμακας.

Εξετάζοντας το βαθμό συγκέντρωσης ή αποκέντρωσης που είναι επιθυμητός απο άποψη αναδιανομής του εισοδήματος, θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι στις οικονομικές ενώσεις η κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής είναι πολύ μικρότερη σε σχέση με τα ομοσπονδιακά κράτη, εξαιτίας λ.χ. διαφορών στη γλώσσα κ.ά. Κατά συνέπεια η αναποτελεσματικότητα των κυβερνήσεων των κρατών-μελών να προωθήσουν την αναδιανομή του εισοδήματος σε μιά οικονομική ένωση είναι μικρότερη απο την αναποτελεσματικότητα των κυβερνήσεων των επιμέρους ομοσπονδιών σε ένα ομοσπονδιακό κράτος. Επομένως ο βαθμός της δημοσιονομικής συγκέντρωσης που επιβάλλεται για την προώθηση του στόχου της αναδιανομής του εισοδήματος σε μιά οικονομική ένωση είναι μικρότερος απο ότι σε ένα ομοσπονδιακό κράτος. Βέβαια, όπως είναι φανερό, η ανάγκη συγκέντρωσης των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων στο επίπεδο των οργάνων της οικονομικής ένωσης, για την εξυπηρέτηση της αναδιανεμητικής λειτουργίας, αυξάνεται καθώς προχωρεί η οικονομική ενοποίηση και αυξάνεται ο βαθμός κινητικότητας των παραγωγικών συντελεστών.

Ανάλογα ισχύουν και για το βαθμό συγκέντρωσης ή αποκέντρωσης των δημοσιονομικών λειτουργιών που είναι επιθυμητός απο άποψη σταθεροποίησης και ανάπτυξης της οικονομίας. Στις οικονομικές ενώσεις, η ανάγκη συγκέντρωση των δημοσιονομικών λειτουργιών σε κοινοτικό επίπεδο είναι μικρότερη απο ότι σε ένα ομοσπονδιακό κράτος, ακριβώς επειδή η αλληλεξάρτηση μεταξύ των οικονομιών των επι μέρους κρατών-μελών είναι μικρότερη απο την αντίστοιχη αλληλεξάρτηση που υπάρχει μεταξύ των επί μέρους οικονομιών των ομοσπονδιών. Και φυσικά όσο προχωρεί η οικονομική ενοποίηση και εντείνεται η αλληλεξάρτηση μεταξύ των οικονομιών των κρατών-μελών τόσο μεγαλύτερη συγκέντρωση δημοσιονομικών λειτουργιών σε κοινοτικό επίπεδο πρέπει να ακολουθεί.

3. Ίδιοι πόροι Φ.Π.Α.

Η Απόφαση της 21ης Απριλίου 1970 ορίζει τη δημιουργία ενός κοινοτικού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που επιβάλλεται, με ενιαίο συντελεστή, σε μιά κοινή βάση αγαθών και υπηρεσιών, σε κάθε κράτος-μέλος. Το ανώτατο ποσοστό ΦΠΑ ορίστηκε, με το άρθρο 4(1) της Απόφασης, σε 1% επί της εναρμονισμένης βάσεως. Αρχικά ο Κανονισμός 2892/77 προέβλεπε την εισαγωγή του ΦΠΑ απο την 1η Ιανουαρίου 1978.

σε μία μεταβατική περίοδο 5 ετών. Όμως λόγω της καθυστέρησης της εφαρμογής της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ, που καθορίζει την εναρμονισμένη βάση, ίσχυσε ο επόμενο οικονομικό έτος 1979, από 6 κράτη-μέλη (Βέλγιο, Γαλλία, Δανία, Ιταλία, Ολλανδία, Ην. Βασίλειο). Το Λουξεμβούργο, η Γερμανία και η Ιρλανδία εισήγαγαν το ΦΠΑ το 1980. Το Συμβούλιο μετέφερε την προθεσμία εφαρμογής του 2892/77 για την Ελλάδα στο 1986 αρχικά, κατόπιν στην 1η Ιανουαρίου 1987. Έως το οικονομικό έτος 1986 η Ελλάδα κατέβαλλε μία συνεισφορά βασισμένη στο μερίδιό της στο Κοινοτικό ΑΕΠ.

Η καθιέρωση ενός συστήματος Ιδίων Πόρων, που προέρχονται από τον ΦΠΑ, εκτός από τα εγγενή χρηματοοικονομικά πλεονεκτήματα, απέβλεπε στο να εξασφαλίσει μίαν άμεση σύνδεση μεταξύ του φορολογούμενου πολίτη και της Κοινότητας. Στα πλαίσια αυτά η Επιτροπή είχε προτείνει να υπολογίζεται η βάση ΦΠΑ απευθείας στις υποβαλλόμενες φορολογικές δηλώσεις (δηλωτική μέθοδος, ή, μέθοδος Α). Λόγω των δυσκολιών όμως που παρουσιάστηκαν στη θέσπιση ενιαίου καθεστώτος εισπράξεως του ΦΠΑ, το Συμβούλιο έδωσε τη δυνατότητα εφαρμογής της εναλλακτικής μεθόδου των εσόδων (ή μέθοδος Β).

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η βάση ΦΠΑ υπολογίζεται με την εφαρμογή των εθνικών ποσοστών ΦΠΑ στα συνολικά εισπραττόμενα έσοδα. Αρχικά η Δανία και η Ιρλανδία είχαν υιοθετήσει τη μέθοδο «Α». Η Δανία στράφηκε στη μέθοδο «Β» την 1.1.83 και ακολούθησε η Ιρλανδία, την 1.1.86. Συγκεκριμένα η μέθοδος των εσόδων, που εφαρμόζεται πλέον από όλα τα κράτη-μέλη, είναι η εξής:

Η βάση των ιδίων Πόρων ΦΠΑ καταρτίζεται κάθε χρόνο από τα κράτη-μέλη και υπολογίζεται αν διαιρεθεί το σύνολο των καθαρών εσόδων του ΦΠΑ που εισπράχθηκε δια του ποσοστού ΦΠΑ που ισχύει κατά τη διάρκεια του έτους κανονισμού 2892/77, άρθρα 6, 7 και 8). Επειδή σε πολλά κράτη-μέλη ισχύουν περισσότερα του ενός ποσοστά, η βάση των πόρων ΦΠΑ υπολογίζεται με τη διαίρεση του συνόλου των εσόδων με ένα μέσο σταθμικό ποσοστό (ΜΣΠ). Μολονότι ως έννοια ο ΜΣΠ είναι απλός, ο υπολογισμός του είναι πολύπλοκος και η ακολουθούμενη μεθοδολογία διαφέρει από χώρα σε χώρα λόγω των ιδιαιτεροτήτων των αντιστοιχών εθνικών λογαριασμών. Γενικά περιλαμβάνει τα εξής στάδια: Πρώτον, το σύνολο των πράξεων που οδηγούν στην εισπραξη ενός μη αφαιρετέου φόρου, δηλαδή αυτών που αφορούν τα εισπραχθέντα έσοδα, κατανέμεται στις ακόλουθες κατηγορίες [Ε8]:

- Τελική κατανάλωση των νοικοκυριών και ενδιάμεση κατανάλωση των διοικήσεων

- Ενδιάμεση κατανάλωση των λοιπών τομέων
- Ακαθάριστος σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου των λοιπών τομέων
- Γήπεδα προς οικοδόμηση
- Κατ' αποκόπη αυτοκατανάλωση των γεωργών και άμεσες πωλήσεις στους τελικού καταναλωτές.

Η κατανομή κατά κατηγορία καθορίζεται βάσει στοιχείων που λαμβάνονται από τους αρχικούς λογαριασμούς, οι οποίοι θα πρέπει να έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με το σύστημα SEC (Ευρωπαϊκό Σύστημα Ολοκληρωμένων Οικονομικών Λογαριασμών). Ακολούθως οι πράξεις κατανέμονται μέσα σε κάθε κατηγορία κατά τον ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ, για να εκτιμηθούν οι σταθμίσεις του ΜΣΠ. Π.χ. τα φορολογικά έσοδα που έχουν καταχωρισθεί στην κατηγορία «τελική κατανάλωση νοικοκυριών» θα πρέπει να διαχωρισθούν κατά συντελεστή ΦΠΑ. Η κατανομή θα στηριχθεί στον αντίστοιχο πίνακα SEC «κατανάλωση των νοικοκυριών στο οικονομικό έδαφος» ή ελλείψει επαρκών στοιχείων, σε σχετικές στατιστικές έρευνες για τον προϋπολογισμό των νοικοκυριών.

Το ΜΣΠ επιδρά σημανικά στο τελικό ψος των Ιδίων Πόρων ΦΠΑ. Π.χ., σύμφωνα με στοιχεία, το μερίδιο της Γερμανίας εκτιμήθηκε για το οικονομικό έτος 1989 σε 7.051,73 εκ. ECU. Αν υποθέσουμε ότι το ΜΣΠ που κειμήθηκε είναι 12,0186%, η βάση υπολογίζεται σε 516.686,0 εκ. ECU. Μιά υπερεκτίμηση του ΜΣΠ κατά 1% (ΜΣΠ = 12,1387%) θα οδηγήσει σε μείωση της βάσης κατά 5.115,7 εκ. ECU με συνεπαγόμενη μείωση των Ιδίων Πόρων ΦΠΑ κατά 69,82 εκ. ECU, ποσόν ίσο προς το 21,7% των πόρων ΦΠΑ που καταβάλλει η Ελλάδα στο ίδιο έτος (322 εκ. ECU)!

Η απόδοση των Ιδίων Πόρων ΦΠΑ γίνεται μηνιαίως, με κάθε δόση να αντιστοιχεί στο 1/12 του ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος ποσοστού ΦΠΑ σε μία προβλεπόμενη βάση που έχει εκτιμηθεί από τον Κοινοτικό Προϋπολογισμό. Κάθε κράτος-μέλος είναι, υποχρεωμένο, σύμφωνα με το Άρθρο 10 του 2891/77, να υποβάλλει στην Επιτροπή το αργότερο ως τον Ιούλιο του επόμενου έτους από αυτό που γίνεται η καταβολή, συγκεντρωτικές καταστάσεις με το τελικό ποσό της βάσης ΦΠΑ και όλα τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν τη μόνη αιτιολογία της βάσης των Ιδίων Πόρων ΦΠΑ και σύμφωνα μ' αυτές γίνεται ο υπολογισμός του υπολοίπου μεταξύ του ποσού που έχει καταβληθεί και του καταβλητέου, που προκύπτει από την εφαρμογή του ποσοστού ΦΠΑ στην τελική βάση. Αξίζει

να σημειωθεί ότι ο Κανονισμός 2891/77 έχει τροποποιηθεί με τον Κανονισμό 1990/88 (ΕΕΕΚ L 176/7.7.88).

Οι Ίδιοι Πόροι ΦΠΑ αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή εσόδων του Κοινοτικού Προϋπολογισμού. Όπως φαίνεται στο Διάγραμμα 1, το ποσοστό συμμετοχής του ΦΠΑ στα κοινοτικά έσοδα παρουσιάζει έντονη αυξητική τάση, πλησιάζοντας το 70% του συνόλου των Ίδιων Πόρων κατά το 1986. Η παρατηρούμενη μείωση του ποσοστού συμμετοχής στον Προϋπολογισμό του 1989 οφείλεται στη βάση εφαρμογής του ΦΠΑ και στην υιοθέτηση ενός τέταρτου «συμπληρωματικού» πόρου. Η παρατηρούμενη αντιστοίχως μείωση της συμμετοχής των παραδοσιακών πόρων οφείλεται αφενός στις αμοιβαίες μειώσεις των δασμών και αφετέρου στην εξασφαλισμένη αυτάρκεια των γεωργικών προϊόντων.

Η αύξηση του χρηματοδοτικού ρόλου του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της Κοινότητας και, κυρίως, με την ανεξέλεγκτη αύξηση των γεωργικών δαπανών, οδήγησαν πολύ γρήγορα το ποσοστό ΦΠΑ στο ανώτατο όριο που είχε τεθεί με την Απόφαση της 21ης Απριλίου 1970. Έτσι, μολονότι το μερίδιο των κοινοτικών δαπανών στο ΑΕΠ μεταβλήθηκε ελάχιστα (απο 0,83% το 1979 στο 0,99% το 1987), το ποσοστό ΦΠΑ έφθασε το όριο του 1% το 1983 (Πίνακας 2).

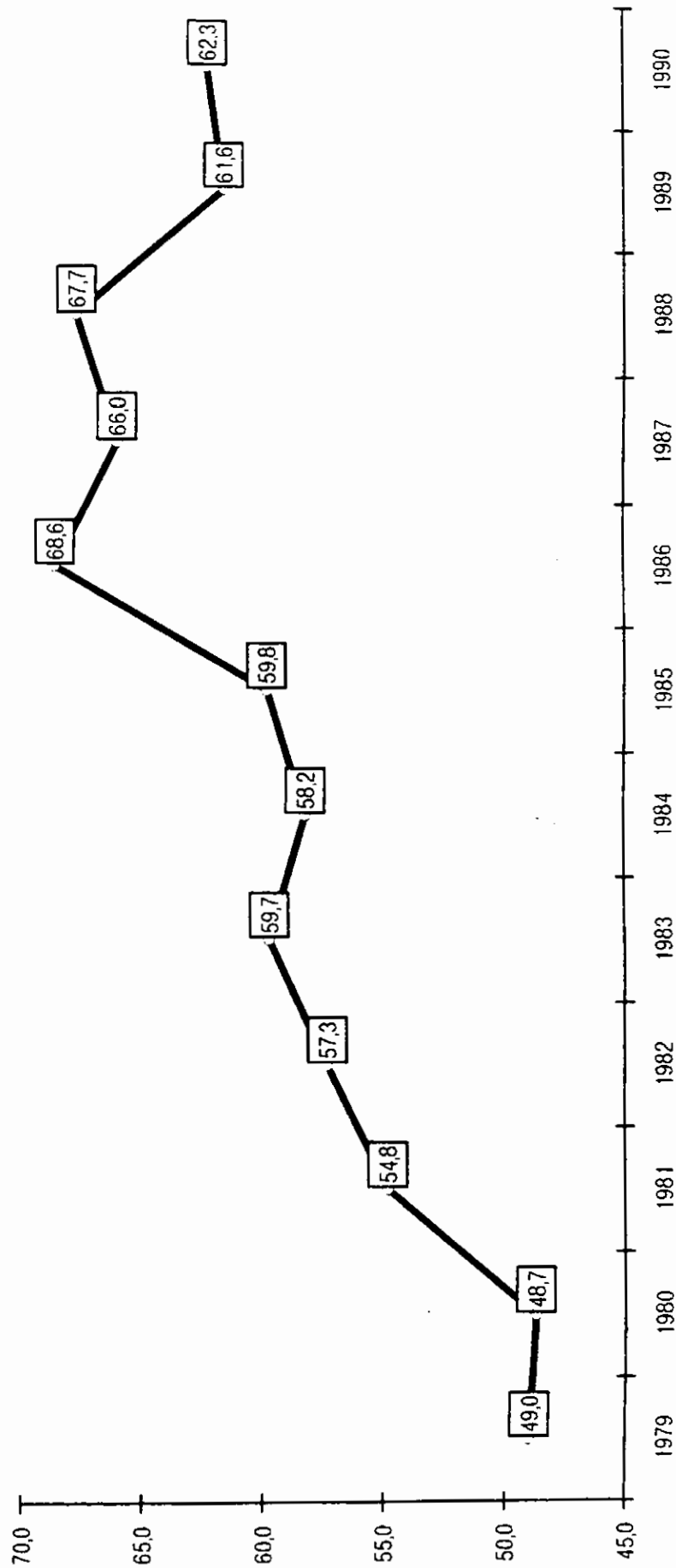
ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΦΠΑ 1979-1985

ΕΤΟΣ :	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
ΦΠΑ (%)	0,78	0,73	0,79	0,92	1,00	1,00	1,00

Για τους Προϋπολογισμούς των ετών 1984 και 1985 χρειάστηκε να καταβληθούν προκαταβολές απο τα κράτη-μέλη, για να καλυφθούν ανειλημμένες υποχρεώσεις. Οι προκαταβολές αυτές ισοδυναμούσαν με αύξηση του ποσοστού ΦΠΑ κατά 0,14% και 0,23% αντιστοίχως. Υπο την πίεση της καταστασεως αυτής και μπροστά στον κίνδυνο αδυναμίας εκπληρώσεως συμβατικών υποχρεώσεων, οι Πρόεδροι των κυβερνήσεων των κρατών-μελών, κατά τη διάρκεια του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου στο Fontainebleau τον Ιούνιο του 1984, συμφώνησαν στην αύξηση του ανώτατου ορίου ΦΠΑ στο 1,4% απο την 1η Ιανουαρίου 1986 και στο 1,6% απο την 1η Ιανουαρίου 1988. Η συμφωνία για το όριο του 1,4% υλοποιήθηκε με την Απόφαση της 7ης Μαΐου 1985 του Συμβουλίου (85/257ΕΟΚ, EURATOM) και επικυρώθηκε απο τα κράτη μέλη στα τέλη του 1985.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1
Η ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΟΥΣ ΙΔΙΟΥΣ ΠΟΡΟΥΣ 1979 - 1990



ΠΙΝΑΚΑΣ 3

**ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ»
ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΩΣ ΠΟΣΟΣΤΟ ΤΟΥ ΦΠΑ ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΟ ΓΙΑ
ΕΠΑΡΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 1983-1987**

	1983	1984	1985	1986	1987
1. Ποσοστό ΦΠΑ του υφιστάμενου Προϋπολογισμού	1,00	1,14	1,23	1,40	1,39
2. Μη εγγεγραμμένες δαπάνες					
- Τρέχον έλλειμα	-	-	-	0,10	0,23
- Μή απαξίωση γεωργικών αποθεμάτων	0,13	0,08	0,08	0,10	0,12
- Υποχρεώσεις παρελθόντων ετών	0,09	0,06	0,09	-	-
3. Ποσοστό ΦΠΑ απαιτούμενο για επαρκή χρηματοδότηση	1,22	1,28	1,40	1,60	1,65

Ο Προϋπολογισμός του 1986 ήταν ο πρώτος που χρηματοδοτήθηκε βάσει της συμφωνίας του Fontainebleau και προέβλεπε ένα ποσοστό ΦΠΑ ίσο προς 1,26%. Η εξέλιξη των πραγμάτων και, ιδιαίτερα, η αποτυχία επιβολής περιορισμών στον τομέα των γεωργικών δαπανών οδήγησαν στην ανάγκη ενός διορθωτικού προϋπολογισμού για το 1986, που είχε ως αποτέλεσμα την εξάντληση του ανώτατου ορίου, πριν ουσιαστικά αρχίσει να ισχύει. Αντίστοιχα, ο Προϋπολογισμός του 1987 προέβλεπε ποσοστό ΦΠΑ 1,39% ενώ, λόγω των μή εγγεγραμμένων στον Προϋπολογισμό δαπανών (Πίνακας 3), το απαιτούμενο ποσό ανερχόταν στο 1,65%. Έτσι, και το 1987 παρέστη η ανάγκη ενός διορθωτικού Προϋπολογισμού.

3.1 Μειονεκτήματα στη δομή και στην εφαρμογή των Ιδίων Πόρων

Η βάση ΦΠΑ αυξάνεται με ρυθμό χαμηλότερο από το ρυθμό ανόδου της οικονομικής δραστηριότητας της Κοινότητας, λόγω της σχετικής μείωσης του ποσοστού συμμετοχής των καταναλωτικών δαπανών στο ΑΕΠ. Αναλυτικότερα, όπως φαίνεται στον Πίνακα 4 στην περίοδο 1980-86 παρατηρήθηκε τάση μείωσης της βάσης ΦΠΑ ως ποσοστό του ΑΕΠ, η οποία σταθεροποιήται τα επόμενα χρόνια. Η αύξηση του ποσοστού για την Κοινότητα από 48% το 1985 σε 52% το 1986 οφείλεται αποκλειστικά στην εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, την Ισπανία και Πορτογαλία. Οι επιπτώσεις της τάσης αυτής είναι προφανείς: Τα κοινοτικά έσοδα από τον ΦΠΑ αυξάνουν με μικρότερο ρυθμό από τον ρυθμό αύξησης του κοινοτικού ΑΕΠ. Η κατάσταση αυτή οδηγεί αναγκαστικά στην κατά τακτά

χρονικά διαστήματα αύξηση του ποσοστού για την επίτευξη ενός ικανοποιητικού ύψους πόρων σε σχέση με το κοινοτικό ΑΕΠ.

Η παρατηρούμενη τάση στη χρονολογική σειρά Βάση/ΑΕΠ έχει το ανάλογο της σε διαστρωματικό επίπεδο: Η βάση ΦΠΑ αναμένεται να είναι σχετικά μεγαλύτερη στα κράτη-μέλη με μεγαλύτερη συμμετοχή κατανάλωσης στο ΑΕΠ και σχετικά μικρότερη σε κράτη με μεγαλύτερη συμμετοχή της αποταμίευσης στο ΑΕΠ. Έτσι τα λιγότερο ευημερούντα κράτη-μέλη, με κατά κεφαλήν ΑΕΠ χαμηλότερο και μερίδιο κατανάλωσης στο ΑΕΠ υψηλότερο από το αντίστοιχο κοινοτικό μέσο, καταβάλλουν αναλογικά περισσότερο ΦΠΑ.

Στα πλαίσια της επίτευξης του στόχου της οικονομικής συνοχής η αναγνώριση της ανάγκης για βελτίωση των αναδιανεμητικών χαρακτηριστικών του ΦΠΑ χρονολογείται ήδη από την έναρξη εφαρμογής του συστήματος [E36]. Ολοκληρωμένες προτάσεις για την ενσωμάτωση στοιχείων δημοσιονομικής προοδευτικότητας στο σύστημα έχουν διατυπωθεί σε σειρά σχετικών μελετών, π.χ. [E14], [E36], [B20]. Η επιβολή ανώτατου ποσοστού 55% της βάσης ΦΠΑ ως προς το ΑΕΠ, στην οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής ΦΠΑ, αποβλέπει ακριβώς στην προσπάθεια αυτή.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4
ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΒΑΣΗΣ ΦΠΑ

	% Βάση ΦΠΑ/ΑΕΠ												
	B	DK	D	GR	E	F	IRL	I	L	NL	P	UK	EUR 12
1980	53,6	49,6	56,9	-	-	52,8	64,6	53,7	60,0	51,9	-	54,2	49,5
1981	54,1	48,3	57,1	-	-	53,1	69,4	52,2	68,2	50,7	-	47,9	48,3
1982	53,3	47,4	54,5	-	-	53,9	66,1	51,1	67,3	49,0	-	56,7	48,9
1983	50,4	45,9	54,3	-	-	52,9	65,2	48,0	72,7	49,8	-	55,9	48,4
1984	49,8	46,6	52,8	-	-	52,4	65,3	48,8	60,6	48,4	-	59,3	48,3
1985	49,7	46,6	50,5	-	-	53,2	67,1	47,0	60,6	49,5	-	60,8	48,0
1986	48,2	46,1	50,0	64,1	52,6	52,8	66,4	45,5	58,9	49,4	60,5	60,6	52,0
1987	46,5	45,8	51,0	54,3	51,3	50,6	63,7	46,0	57,7	48,7	59,9	57,9	51,0
1988	46,5	45,3	48,4	49,9	51,4	50,5	61,8	45,3	59,7	49,3	60,0	61,5	50,7
1989	46,2	45,1	48,4	49,4	51,4	50,3	61,9	45,3	59,3	49,2	59,9	62,0	50,7
1990	45,8	44,9	48,4	48,9	51,4	50,0	61,5	45,4	58,9	48,9	59,8	62,3	50,7
1991	45,5	44,7	48,4	48,3	51,4	49,7	61,6	45,4	58,5	48,7	59,8	62,7	50,6
1992	45,2	44,5	48,4	47,8	51,5	49,4	61,6	45,5	58,1	48,4	59,7	63,1	50,6

14 χρόνια μετά την έναρξη ισχύος του συστήματος Ιδίων Πόρων ΦΠΑ ένα πλήρως εναρμονισμένο καθεστώς ΦΠΑ παραμένει ακόμα ανεκπλήρωτος στόχος. Αντίθετα η ιδιαιτερότητα κάθε εθνικού συστήματος Εθνικών Λογαριασμών καθιστά αναγκαίες ορισμένες ουσιαστικές παρεκκλίσεις από τον κανονισμό 2892/77, οι οποίες μέσω ενός δαιδαλώδους συστήματος συμψηφισμών - αντισταθμίσεων, υπερπηδούν τις ανφυόμενες τεχνικές δυσκολίες.

Ταυτόχρονα τα κράτη-μέλη συνεχίζουν να χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο των εσόδων (μέθοδος Β), η οποία ακολουθείται και με το νέο σύστημα πόρων, σε αντίθεση με τον ανέκαθεν διακηρυγμένο στόχο της Κοινότητας να υιοθετηθεί ως ενιαία μέθοδος κατάρτισης της βάσης ΦΠΑ η «δηλωτική» μέθοδος Α, με αποτέλεσμα να μην εξασφαλίζεται ο επιθυμητός σύνδεσμος μεταξύ φορολογούμενων και Κοινότητας. Επιπλέον, για τεχνικούς λόγους, η μη εναρμόνιση του καθεστώτος εισπραξης έχει ως αποτέλεσμα να υπάχει κατ' έτος ένα όχι αμελητέο ποσοστό ΦΠΑ, που είτε καθυστερεί να αποδοθεί είτε διαγράφεται. Πέρα από την αρνητική επίδραση των ποσοστών αυτών στο καθαρό σύνολο ΦΠΑ που εισπράττεται οι υφιστάμενες διαφορές δημιουργούν, επιπλέον, άνιση μεταχείριση των κρατών-μελών.

3.2 Ο «4ος Ίδιος Πόρος»: Συμπληρωματικός πόρος βάσει του ΑΕΠ

Σε αντιστάθμισμα της αντικειμενικής μείωσης των Ιδίων Πόρων ΦΠΑ λόγω της επιβολής ανωτάτου ορίου στη βάση υπολογισμού τους, και σε μία προσπάθεια εξασφάλισης μεγαλύτερης προοδευτικότητας και ελαστικότητας του όλου συστήματος εσόδων, υιοθετήθηκε ένας «συμπληρωματικός» πόρος, που δημιουργείται από την επιβολή ενός συντελεστή στο άθροισμα των ΑΕΠ των χωρών της Κοινότητας.

Ο συμπληρωματικός χαρακτήρας του πόρου έγκειται στο ότι ο εφαρμοζόμενος συντελεστής στο κοινοτικό ΑΕΠ καθορίζεται κάθε φορά κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να συμπληρώνονται τα απαιτούμενα κοινοτικά σοδα μέσα στα πλαίσια του ορίου του 1,20% του ΑΕΠ. Για το οικονομικό έτος 1989 ο συντελεστής ορίσθηκε σε 0,0675%. Ένα επιπλέον ποσοστό 0,025% του κοινοτικού ΑΕΠ θα χρησιμοποιηθεί ως μέρος του νομισματικού αποθεματικού του ΕΓΤΠΕ - Εγγυήσεις, ανεβάζοντας τον τελικό

συντελεστή επι του ΑΕΠ σε 0,0924%. Ο 4ος πόρος αναμένεται να δημιουργήσει έσοδα ύψους 3.903,6 εκ. ECU, δηλαδή το 0,09 των Ιδίων Πόρων. Ο Πίνακας 5 παρουσιάζει αναλυτικά την προέλευση των εσόδων απο τον 4ο πόρο κατά κράτος-μέλος.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5

**ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ 4ο ΠΟΡΟ
ΣΤΟΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ 1989**

Κράτ ος	Με συντελεστή 0,0675	Με συντελεστή 0,0250 (Αποθηκευτικό ΕΓΤΠΕ)	Συμπλήρωμα διόρθωσης για Ηνωμένο Βασίλειο	Σύνολο
B	89.526.516	33.112.913	5.167.576	127.810.005
DK	81.158.725	22.832.190	3.406.326	87.971.377
D	707.262.936	261.584.529	-	968.847.465
GR	35.285.559	13.050.530	2.826.886	51.162.975
E	198.894.509	73.562.071	-	272.456.580
FR	555.460.818	205.439.800	-	760.900.618
IRL	16.057.291	5.938.865	-	21.966.156
IT	501.756.602	185.577.043	65.904.068	753.237.713
L	5.262.473	1.946.351	-	7.208.824
NL	131.966.642	48.808.484	-	180.775.126
P	24.760.612	9.157.829	-	33.918.441
UK	465.256.626	172.077.3355	-	637.333.981
	2.793.226.445	1.033.087.960	77.304.856	3.903.619.261

- Η εισαγωγή του συμπληρωματικού πόρου αποβλέπει κυρίως στην αντιμετώπιση των προβλημάτων που δημιουργούνται απο την παρατηρούμενη ανέλαστικότητα των πόρων ΦΠΑ ως προς το ΑΕΠ. Αντίθετα μικρή μόνο έμφαση δόθηκε στη βελτίωση των αναδιανεμητικών χαρακτηριστικών του συστήματος, με την υιοθέτηση της οροφής του 55% του ΑΕΠ.
- Η έννοια του «ενιαίου» συντελεστή ΦΠΑ αποκτά πλέον τυπικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι ο αντισταθμιστικός μηχανισμός για το Ην. Βασίλειο παίρνει, παρά τις διακηρύξεις περί του αντιθέτου, ένα μακροχρόνιο χαρακτήρα.
- Παρόμοια η έννοια του «ανώτατου» ποσοστού ΦΠΑ πρακτικά χάνει κάθε ουσιαστική σημασία, εφόσον η βάση του ΦΠΑ φορολογείται δυο φορές (ως αυτοτελής βάση ΦΠΑ και ως τμήμα του ΑΕΠ).

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Τί είναι οι έμμεσοι φόροι;

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί οι οποίοι επιβαρύνουν τον κύκλο εργασιών, την παραγωγή ή την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίοι θεωρούνται ένα στοιχείο του κόστους και της τιμής πώλησης αυτών των αγαθών και υπηρεσιών οι οποίοι εισπράττονται άσχετα απο την πραγματοποίηση κερδών ή ζημιών απο τις επιχειρήσεις, αλλά οι οποίοι εκπίπτονται απο τα κέρδη των επιχειρήσεων. Οι τελωνειακοί δασμοί είναι ένα είδος έμμεσων φόρων. Γι' αυτό, μετά απο την κατάργησή τους μέσα στην κοινή αγορά, ο πειρασμός είναι μεγάλος στα κράτη-μέλη να αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια του εμπορίου με φορολογικά εμπόδια, δηλαδή με εσωτερικούς φόρους. Αυτός ο κίνδυνος είχε προβλεφθεί απο την συνθήκη ΕΟΚ, η οποία στα άρθρα 95 και 98 περιλάμβανε διατάξεις προορισμένες να τον αποφύγουν και επιπλέον, στο άρθρο 99^{*}, καλούσε την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιό τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και άλλοι έμμεσοι φόροι συμπεριλαμβανομένων των μέτρων συμψηφισμού των εφαρμοζόμενων στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών. Αυτό το άρθρο χρησίμευε για βάση στις προτάσεις της Επιτροπής για εναρμόνιση των έμμεσων φόρων.

Ο πρώτος στόχος τον οποίον έθεσε η Επιτροπή στην εναρμόνιση των έμμεσων φόρων ήταν η εξάλειψη των σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών. Αυτοί οι φόροι, οι οποίοι εφαρμόζονταν σε πέντε απο τα έξι αρχικά μέλη, είχαν την ιδιότητα να επιβαρύνουν την τιμή κατανάλωσης ενός προϊόντος ανάλογα με τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν χρειαστεί να γίνουν μέχρι να φτάσουν στον τελικό καταναλωτή. Αυτό το σύστημα ευνοούσε τις κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, γιατί σ' αυτές τα διάφορα στάδια παραγωγής και διανομής ενός προϊόντος δεν φορολογούνταν χωριστά. Οι κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις είχαν

* Παράρτημα

έτσι ένα σοβαρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και θα μπορούσαν να εκδιώξουν από την αγορά ή να απορροφήσουν μία μία τις μικρές ανταγωνίστριες επιχειρήσεις.

Αλλά αυτός δεν ήταν ο μόνος λόγος για τον οποίο η Επιτροπή, ακολουθώντας τα συμπεράσματα επιτροπών εμπειρογνομώνων, πρότεινε την κατάργηση του συστήματος των σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών. Ο άλλος λόγος ήταν ότι ο καθορισμός μέσων συντελεστών, που ζητούσε η Συνθήκη για τους μέσους συμφηφισμούς στα σύνορα αυτών των φόρων, δεν απέκλειε την δυσμενή μεταχείριση των εισαγωγών και την ευμενή μεταχείριση των εξαγωγών από τα κράτη-μέλη.

2. Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων

Εκτός από τους δασμούς, τις ποσοτώσεις και τα άλλα μέτρα ισοδύναμου αποτελέσματος, οι έμμεσοι φόροι μπορεί να αποτελούν ουσιαστικό εμπόδιο στην ελεύθερη διακίνηση των αγαθών και να μην επιτρέπουν επομένως την πλήρη εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που παρέχει το ελεύθερο εμπόριο. Γι' αυτό, σε όλες τις μορφές οικονομικής ενοποίησης, από τις πλέον απλές έως τις πλέον προχωρημένες, ενδέχεται να είναι απαραίτητη κάποια μορφή εναρμόνισης και των έμμεσων φόρων, η έκταση όμως της οποίας αυξάνεται καθώς προχωρεί η οικονομική ενοποίηση. Έτσι, λχ., η έκταση της αναγκαίας φορολογικής εναρμόνισης είναι μεγαλύτερη σε μιά κοινή αγορά από ότι σε μιά τελωνειακή ένωση ή σε μιά ζώνη ελεύθερων συναλλαγών. Το θέμα της εναρμόνισης των έμμεσων φόρων περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές πλευρές: (i) την εναρμόνιση της διάρθρωσης των έμμεσων φόρων, (ii) την εναρμόνιση του ύψους των φορολογικών συντελεστών, και (iii) την εναρμόνιση της αρχής επιβολής των φόρων αυτών στο διακοινοτικό εμπόριο. Θα αναλύσουμε εδώ σύντομα τα ζητήματα που γεννιούνται από αυτές τις πλευρές, τις εναλλακτικές λύσεις που υπάρχουν για την αντιμετώπισή τους και τον τρόπο με τον οποίο σχεδιάζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αντιμετωπίσει μέχρι σήμερα ή σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τα ζητήματα αυτά.

Όσον αφορά την 3η πλευρά, θα την αναλύσουμε σε άλλο σημείο της εργασίας συσχετίζοντάς τη και με άλλες παραμέτρους του όλου θέματος.

2.1 Η εναρμόνιση της διάρθρωσης των έμμεσων φόρων

Το πρώτο θέμα σχετικά με τους έμμεσους φόρους, που γεννιέται σε μία οικονομική ένωση, είναι η εναρμόνιση της διάρθρωσης τους ανάμεσα στα κράτη-μέλη, γιατί η διάρθρωση των έμμεσων φόρων ενδέχεται να παρεμβαίνει με το ελεύθερο εμπόριο, να παρέχει προστασία ή αντιπροστασία στην εγχώρια παραγωγή και να παρεμποδίζει την αριστοποίηση της κατανομής πόρων μέσα στην ένωση. Πραγματικά, η διαφορετική διάρθρωση των έμμεσων φόρων μπορεί να διαφοροποιεί την πραγματική επιβάρυνση ανάμεσα στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα, ακόμα και αν η ονομαστική επιβάρυνση είναι η ίδια. Αυτό μπορεί να συμβεί στην περίπτωση τόσο των γενικών όσο και των ειδικών φόρων δαπάνης.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Η ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΩΝ ΕΓΧΩΡΙΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

	ΣΤΑΔΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ				
	ΠΩΛΗΣΗ Α' ΥΛΗΣ	ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ	ΣΥΝΟΛΟ
Αξία πωλήσεως	100	150	200	300	
Σωρευτικός φόρος 2% στα εγχώρια	2	3	4	6	15
Σωρευτικός φόρος 2% στα εισαγόμενα	-	3	4	6	13
ΦΠΑ αξίας 5% στα εισαγόμενα	5	7,5	2,5	5	20
ΦΠΑ αξίας 5% στα εγχώρια	-	7,5	2,5	5	15
Φόρος χονδρικών πωλήσεων 5% στα εγχώρια	-	-	10	-	10
Φόρος χονδρικών πωλήσεων 5% στα εισαγόμενα	-	-	10	-	10
Φόρος λιανικών πωλήσεων 5% στα εγχώρια	-	-	15	-	15
Φόρος λιανικών πωλήσεων 5% στα εισαγόμενα	-	-	15	-	15

Στην περίπτωση των γενικών φόρων δαπάνης, διαφοροποίηση της επιβάρυνσης ανάμεσα στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα μπορεί να γίνεται όταν μία χώρα εφαρμόζει ένα σωρευτικό φόρο δαπάνης, ενώ μία

άλλη τώρα επιβάλλει το φόρο προστιθέμενης αξίας ή επιβάλλει φόρο μόνο σε ένα στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και ιδιαίτερα στο λιανικό εμπόριο. Πραγματικά όταν μιά χώρα επιβάλλει σωρευτικό φόρο δαπάνης, δηλαδή υπολογίζει σε κάθε πώληση του προϊόντος φόρο με βάση τη συνολική αξία πώλησής του χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που έχει επιβαρύνει το προϊόν σε προηγούμενα παραγωγικά στάδια, τα εγχώρια προϊόντα επιβαρύνονται συνήθως περισσότερο από τα εισαγόμενα. Αυτό γίνεται επειδή με το σωρευτικό φόρο το προϊόν επιβαρύνεται κάθε φορά που τιμολογείται και επομένως η συνολική του επιβάρυνση εξαρτάται από τον αριθμό των τιμολογήσεων που υφίσταται καθώς περνά από τα διάφορα στάδια παραγωγής και διανομής. Κατά συνέπεια, τα εγχώρια προϊόντα φορολογούνται πολλές φορές μέχρι να φτάσουν στο στάδιο του χονδρικού εμπορίου, ενώ τα εισαγόμενα φορολογούνται μία φορά κατά την εισαγωγή. Αυτό φαίνεται στον Πίνακα 1, που παρουσιάζει την επιβάρυνση ενός προϊόντος, το οποίο περνάει από τέσσερα στάδια στην εγχώρια αγορά και επιβαρύνεται τέσσερις φορές, και τη συγκρίνει με την αντίστοιχη επιβάρυνση ενός εισαγόμενου προϊόντος που έχει την ίδια τιμή λιανικής πώλησης στην εγχώρια αγορά, αλλά περνάει από τρία στάδια, συμπεριλαμβανομένης και της εισαγωγής, και επιβαρύνεται τρεις φορές. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτόν, ο σωρευτικός φόρος δαπάνης διαφοροποιεί την επιβάρυνση σε βάρος της εγχώριας παραγωγής και ευνοεί τις εισαγωγές, ενώ οι άλλες μορφές φορολογίας επιβάλλουν την ίδια επιβάρυνση και στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα.

Για να αποφύγουμε το πρόβλημα αυτό, συνήθως επιβάλλουμε υψηλότερους ονομαστικούς συντελεστές στην εισαγωγή, ώστε να ληφθεί υπόψη η πρόσθετη επιβάρυνση την οποία είχαν υποστεί τα εγχώρια προϊόντα στα προηγούμενα στάδια παραγωγής. Αλλά επειδή, δεν γνωρίζουμε το ακριβές ποσό της πρόσθετης αυτής επιβάρυνσης, συνήθως επιβάλλουμε στα εισαγόμενα επιβάρυνση μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτήν που υπέστησαν τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα. Κατά συνέπεια, όταν ένα κράτος-μέλος εφαρμόζει τον ένα φόρο με μιά ορισμένη διάρθρωση, τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών μπορεί να μην είναι ουδέτερα ανάμεσα στις εισαγωγές και στην εγχώρια παραγωγή και να μην επιτρέπουν επομένως την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων.

Η διαφορετική διάρθρωση των φόρων μπορεί επίσης να διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στα εξαγόμενα και στα εγχώριως παραγόμενα προϊόντα στο εξωτερικό. Αυτό γίνεται επειδή, όταν εφαρμόζεται η αρχή της χώρας προορισμού στο διεθνές εμπόριο -όπως γίνεται σήμερα σε όλες τις χώρες του κόσμου-, οι εισαγωγές φορολογούνται ενώ οι εξαγωγές

πρέπει να απαλλάσσονται από τους έμμεσους φόρους, ώστε να φορολογούνται με τους ίδιους συντελεστές που φορολογούνται και τα εγχώρια προϊόντα στη χώρα εισαγωγής τους. Αλλά ορισμένοι φόροι, όπως είναι λ.χ. οι σφρευτικοί φόροι δαπάνης, δεν επιτρέπουν από την φύση τους την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, επειδή δε γνωρίζουμε την ακριβή επιβάρυνση που έχει ενσωματωθεί στα προϊόντα σε προηγούμενα της εξαγωγής στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ώστε να την επιστρέψουμε στους εξαγωγείς κατά την εξαγωγή του προϊόντος. Αντίθετα άλλοι φόροι επιτρέπουν την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών. Ο φόρος λιανικών πωλήσεων, λ.χ., επιβάλλεται στο τελευταίο στάδιο και επομένως δεν επιβαρύνει καθόλου τις εξαγωγές που γίνονται φυσικά από χονδρέμπορους. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, όταν υπολογίζεται με βάση τη μέθοδο πίστωσης του φόρου όπως γίνεται, επίσης επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, γιατί σε κάθε στάδιο, οι επιχειρήσεις αφαιρούν από το φόρο που αναλογεί στις πωλήσεις τους (εκροές) το φόρο που αναλογεί στις αγορές όλων των προϊόντων και στα λοιπά έξοδα της επιχείρησης (εισροές), με συνέπεια τα αποθέματά τους σε όλα τα στάδια να είναι αφορολόγητα. Για την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών επομένως αρκεί να μην επιβληθεί φόρος στο τιμολόγιο εξαγωγής και δε χρειάζεται να επιστραφεί στην επιχείρηση κανένα ποσό φόρου για τις εισροές που αναλογούν στις εξαγωγές της.

Η διαφορετική διάρθρωση των γενικών φόρων δαπάνης, επομένως, μπορεί να διαφοροποιεί την επιβάρυνση τόσο ανάμεσα στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα όσο και ανάμεσα στα εξαγόμενα και στα ξένα προϊόντα στις διεθνείς αγορές, με αποτέλεσμα να διαστρεβλώνονται οι όροι ελεύθερου ανταγωνισμού σε μία οικονομική ένωση και να μην αριστοποιείται η κατανομή των πόρων. Κατά συνέπεια, η εναρμόνιση της διάρθρωσης των έμμεσων φόρων είναι απαραίτητη στις οικονομικές ενώσεις.

Η διαφορετική διάρθρωση των έμμεσων φόρων μπορεί επίσης να δημιουργεί προβλήματα στην άριστη κατανομή των πόρων και στην περίπτωση των ειδικών φόρων δαπάνης. Το βασικό πρόβλημα που δημιουργείται εδώ είναι στην περίπτωση που ορισμένα κράτη-μέλη επιβάλλουν τους ειδικούς φόρους δαπάνης κατά μονάδα προϊόντος, λ.χ. ανά πακέτο τσιγάρα ή ανά λίτρο ποτού, ενώ άλλες επιβάλλουν το φόρο κατ' αξίαν, λ.χ. 30% της τιμής πώλησης. Όταν ο ειδικός φόρος δαπάνης καλύπτει προϊόντα διαφορετικής ποιότητας και τιμής, όπως είναι λ.χ. ο φόρος στα τσιγάρα, η επιβολή του κατά μονάδα προϊόντος επιβαρύνει τα τσιγάρα χαμηλής ποιότητας και τιμής περισσότερο από ότι τα τσιγάρα υψηλής ποιότητας και τιμής. Αυτό είναι φανερό αφού όλες οι κατηγορίες

τσιγάρων έχουν την ίδια επιβάρυνση ανα πακέτο αλλά η τιμή του πακέτου διαφέρει ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες τσιγάρων και επομένως η επιβάρυνση απο το φόρο ως ποσοστό της τιμής μειώνεται όσο βελτιώνεται η ποιότητα και αυξάνεται η τιμή του προϊόντος. Αντίθετα, όταν ο φόρος επιβάλλεται κατ' αξίαν, η ποσοστιαία επιβάρυνση όλων των κατηγοριών τσιγάρων είναι η ίδια. Αν τώρα ένα κράτος-μέλος παράγει τσιγάρα υψηλής ποιότητας και τιμής σε σχέση με τα άλλα κράτη-έλη, το συμφέρει να υπολογίζει το φόρο κατά μονάδα προϊόντος, γιατί έτσι διαφοροποιεί την επιβάρυνση σε βάρος των εισαγόμενων τσιγάρων χαμηλής ποιότητας και τιμής. Το αντίθετο φυσικά συμβαίνει για τις χώρες που παράγουν τσιγάρα χαμηλής ποιότητας και τιμής. Κατά συνέπεια, αν ορισμένα κράτη-μέλη επιβάλλουν το φόρο στα τσιγάρα κατά μονάδα, ενώ άλλες τον επιβάλλουν κατ' αξίαν, η διαφορετική διάρθρωση φορολογίας επηρεάζει τις σχετικές τιμές των εισαγόμενων και εγχώρια παραγόμενων προϊόντων και δεν επιτρέπει την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων, με συνέπεια κάποια εναρμόνιση να είναι απαραίτητη.

2.2 Η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών

Το δεύτερο βασικό θέμα που γεννιέται στον τομέα των έμμεσων φόρων σε μιά οικονομική ένωση αφορά την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών. Το ερώτημα εδώ είναι αν χρειάζεται να εξισωθούν οι συντελεστές ανάμεσα στα κράτη-μέλη ή αν μπορεί να εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε κάθε χώρα χωρίς να παρεμποδίζεται το ελεύθερο εμπόριο, να διαστρεβλώνονται οι όροι ανταγωνισμού και να παραβλάπτεται επομένως η άριστη κατανομή των πόρων.

Όταν τα προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου, φορολογούνται με βάση την αρχή της χώρας προορισμού, η ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών στα επι μέρους κράτη-μέλη μιάς οικονομικής ένωσης δε διαστρεβλώνει τους όρους ελεύθερου ανταγωνισμού, εφόσον βέβαια εφαρμόζονται φόροι που επιτρέπουν την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών και την εξίσωση της επιβάρυνσης των εισαγόμενων και εγχωρίων προϊόντων. Αυτό συμβαίνει επειδή, παρά την ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συντελεστών στις επιμέρους χώρες, η επιβάρυνση τόσο των εισαγόμενων όσο και των εξαγόμενων προϊόντων δε διαφοροποιείται απο την αντίστοιχη επιβάρυνση των εγχωρίων προϊόντων στην εσωτερική αγορά και των ξένων προϊόντων στις διεθνείς αγορές. Αν μάλιστα οι φόροι είναι πραγματικά γενικοί φόροι και καλύπτουν όλες τις οικονομικές δραστηριότητες, δεν προκαλούν καν υπερβάλλον βάρος, γιατί δεν επηρεάζουν τις αποφάσεις ούτε των νοικοκυριών ούτε των

επιχειρήσεων και δεν οδηγούν επομένως σε υποκατάσταση ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες καταναλωτικής ζήτησης. Αντίθετα αν οι φόροι είναι ειδικοί και καλύπτουν μόνο ορισμένα αγαθά, οδηγούν σε υποκατάσταση ανάμεσα σε φορολογούμενα και μή φορολογούμενα αγαθά και υπηρεσίες και προκαλούν υπερβάλλον βάρος. Το βάρος όμως αυτό δεν μειώνεται αναγκαστικά με την εξίσωση των φορολογικών συντελεστών. Εξαρτάται απο το πώς επιτυγχάνεται η εξίσωση αυτή. Αν γίνεται με μείωση των συντελεστών σε ένα κράτος-μέλος, θα έχουμε πραγματικά μείωση του υπερβάλλοντος βάρους, ενώ αν γίνεται με αύξηση των συντελεστών στη χώρα που επιβάλλει χαμηλότερους συντελεστές, θα έχουμε αύξηση του υπερβάλλοντος βάρους. Πάντως, η ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών δε διαστρεβλώνει τους όρους ανταγωνισμού ανάμεσα στα ξένα και στα εγχώρια προϊόντα, δεν προκαλεί άμεση υποκατάσταση μεταξύ τους και δεν παρεμποδίζει επομένως την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων στο επίπεδο της παραγωγής.

Η ύπαρξη διαφοροποιημένων συντελεστών στ κράτη-μέλη, όμως, μπορεί να επηρεάζει έμμεσα την ανταγωνιστικότητα των ξένων και εγχωρίων προϊόντων και να μην επιτρέπει την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων στο επίπεδο της παραγωγής. Πραγματικά, όταν μία χώρα είναι ελεύθερη να διαμορφώνει το ύψος των φορολογικών συντελεστών, θα μπορεί να διαφοροποιεί την επιβάρυνση σε βάρος των εισαγωγών και να ευνοεί την εγχώρια παραγωγή, ακόμη και αν επιβάλλει στα εισαγόμενα την ίδια ονομαστική επιβάρυνση που επιβάλλει και στα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα. Αυτό μπορεί να γίνει όταν η χώρα επιβάλλει υψηλούς συντελεστές στα προϊόντα των οποίων οι εισαγωγές αποτελούν υψηλό και η εγχώρια παραγωγή χαμηλό, ποσοστό της συνολικής κατανάλωσης και χαμηλότερη επιβάρυνση στα προϊόντα των οποίων οι εισαγωγές εποτελούν χαμηλό, και η εγχώρια παραγωγή υψηλό, ποσοστό στη συνολική κατανάλωση.

Με τον τρόπο αυτό θα έχουμε υποκατάσταση στην κατανάλωση προϊόντων με υψηλό ποσοστό εισαγωγών απο προϊόντα με χαμηλό ποσοστό εισαγωγών και θα έχουμε επομένως μια έμμεση ρποστασία της εγχώριας παραγωγής. Γι' αυτό ακόμη και όταν εφαρμόζεται η αρχή της χώρας προορισμού, κάποια εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών είναι απαραίτητη στις οικονομικές ενώσεις, προκειμένου το σύστημα των έμμεσων φόρων να μην παρεμβαίνει με το ελεύθερο εμπόριο.

3. Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και οι επιπτώσεις της στην ελληνική οικονομία

Όπως έγινε και στους άλλους τομείς, έτσι και στο φορολογικό τομέα η χώρα μας με την Πράξη Προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, ανέλαβε την υποχρέωση να εναρμονιστεί με το κοινοτικό κεκτημένο. Οι βασικές φορολογικές μεταβολές τις οποίες έπρεπε να κάνει αφορούσαν τους έμμεσους φόρους. Οι κύριες μεταβολές ήταν δύο: α) η εναρμόνιση του συστήματος έμμεσων φόρων προς το άρθρο 95 της Συνθήκης της Ρώμης, ώστε να μην παρεμβαίνει με τις αρχές του ελεύθερου ανταγωνισμού, και β) η εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ο οποίος εφαρμόζοταν σε όλες τις άλλες χώρες της Κοινότητας με κοινή βάση και κοινές αρχές, όπως αυτές καθορίζονταν στην 6η οδηγία.

Το σύστημα έμμεσων φόρων στη χώρα μας παρείχε έντονη προστασία στην εγχώρια παραγωγή γιατί η επιβάρυνση των εισαγομένων προϊόντων ήταν πολύ μεγαλύτερη από την επιβάρυνση ιδίων εγχώρια παραγόμενων προϊόντων. Η διαφορετική αυτή επιβάρυνση οφειλόταν αφενός στους διαφοροποιημένους ονομαστικούς συντελεστές φορολογίας που εφαρμόζονταν στην περίπτωση ορισμένων φορολογιών, αφετέρου όμως - και κυρίως - οφειλόταν στις πλασματικές προσαυξήσεις της βάσης του φόρου στην εισαγωγή, που προκαλούσαν σημαντικές αυξήσεις της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των εισαγομένων. Σύμφωνα με την Πράξη Προσχώρησης, η χώρα μας έπρεπε να καταργήσει κάθε προστασία που παρεχόταν στην εγχώρια παραγωγή με άλλα μέσα πλην των δασμών -και επομένως και με την έμμεση φορολογία- σταδιακά, μέσα σε πέντε χρόνια από την ένταξη. Τα μεγάλα ελλείματα του εμπορικού μας ισοζυγίου, τα οποία όμως εντάθηκαν και από την ένταξη, δεν επέτρεπαν στη χώρα μας να προβεί στην κατάργηση της προστασίας που παρείχαν οι φόροι μέσα στην πιο πάνω προθεσμία. Γι' αυτό η κυβέρνηση, με το μνημόνιο που υπέβαλε στην Κοινότητα το 1982, ζήτησε αναδιαπραγμάτευση του χρονοδιαγράμματος σταδιακής κατάργησης της προστασίας αυτής. Υστερα από σχετικές συζητήσεις με την Κοινότητα, αποφασίσθηκε η εισαγωγή ενός ειδικού δασμού, που έγινε γνωστός ως ρυθμιστικός φόρος, ο οποίος περιέλαβε την πρόσθετη επιβάρυνση των εισαγωγών από τους έμμεσους φόρους, ενώ οι τελευταίοι διαμορφώθηκαν έτσι ώστε να μη διαφοροποιούν πλέον την επιβάρυνση μεταξύ εισαγομένων και εγχωρίων προϊόντων. Ο ρυθμιστικός αυτός φόρος

συμφωνήθηκε να καταργηθεί σταδιακά μέσα σε πέντ χρόνια απο την 1.1.1984 ως την 1.1.1989. Επιπλέον καταργήθηκαν ορισμένοι φόροι πλατιάς βάσης και αντικαταστάθηκαν απο ένα φόρο κατανάλωσης που κάλυψε μιά ευρεία σειρά προϊόντων τα οποία υπάγονταν σε υψηλή φορολογία και προηγουμένως, αλλά ο νέος φόρος επέβαλλε την ίδια επιβάρυνση στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα.

Μιά απλή ματιά στους συντελεστές του ρυθμιστικού φόρου είναι αρκετή για να αντιληφθεί κανείς την έκταση της προστασίας της εγχώριας παραγωγής με το προϋπάρχον σύστημα έμμεσων φόρων. Οι συντελεστές αυτοί σε πλείστες περιπτώσεις ξεπερνούν το 50%, σε πολλές περιπτώσεις ξεπερνούν το 100%, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις οινοπνευματωδών ποτών (όπως λχ. τζιν, ουίσκι και βότκα) ξεπερνούν το 200%. Ο πίνακας 6 εμφανίζει τη μέση επιβάρυνση των διαφόρων κατηγοριών εισαγωγών απο το ρυθμιστικό φόρο το έτος 1984, πριν ακόμη αρχίσουν οι μειώσεις τους. Όπως φαίνεται απο τον πίνακα αυτών, η προστασία των εισαγωγών απο τον ρυθμιστικό φόρο, ιδιαίτερα στην περίπτωση ορισμένων κατηγοριών, ήταν πολύ μεγάλη και φυσικά πολύ μεγαλύτερη απο την αντίστοιχη μέση προστασία που παρείχαν εκείνη την περίοδο οι δασμοί.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Η ΜΕΣΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΔΑΣΜΟΥΣ ΤΟ 1984

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ	ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ		ΔΑΣΜΟΙ & ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ (55%)	
	(α)	(β)	(α)	(β)
0. Τρόφιμα και ζώα ζωντανά	5,0	3,7	3,0	2,2
1. Ποτά και καπνός	55,6	55,4	2,5	2,5
2. Πρώτες ύλες εκτός απο καύσιμα	4,9	3,3	1,4	0,9
3. Ορυκτά καύσιμα, λιπαντικά	2,3	0,1	1,9	0,1
4. Έλαια και λίπη	4,0	3,3	4,4	3,6
5. Χημικά προϊόντα	12,2	8,4	2,2	1,5
6. Βιομηχανικά είδη	14,2	7,5	4,6	2,4
7. Μηχανήματα και υλικό μεταφορών	10,8	7,8	3,1	2,2
8. Διάφορα βιομηχανικά είδη	21,3	18,0	4,8	4,1
9. Λοιπά μη ταξινομημένα είδη	3,1	2,8	0,2	0,2
ΣΥΝΟΛΟ	11,1	5,3	3,2	1,5

(α) ως ποσοστό της δασμολογητέας αξίας εισαγωγών

(β) ως ποσοστό της συνολικής αξίας εισαγωγών

Έτσι, λχ. στην περίπτωση της κατηγορίας «ποτά και καπνός», η προστασία απο το ρυθμιστικό φόρο ανερχόταν σε 55%, ενώ η προστασία

απο τους δασμούς ήταν μόνο 2,5%. Η προστασία της κατηγορίας «διάφορα βιομηχανικά είδη» ήταν με το ρυθμιστικό φόρο 21%, ενώ η προστασία με τους δασμούς ήταν λιγότερη απο 5% κ.ο.κ. Η μέση προστασία των συνολικών εισαγωγών απο τον ρυθμιστικό φόρο ανερχόταν σε 11% της δασμολογητέας αξίας και 5,3% της συνολικής αξίας, ενώ η μέση προστασία απο τους δασμούς ήταν μόνο 3,2% και 1,5% αντίστοιχα.

Η σταδιακή μείωση του ρυθμιστικού φόρου επηρέασε επομένως σημαντικά το εμπορικό μας ισοζύγιο ως την πλήρη κατάργησή του το 1989. Αν υποθέσουμε ότι η μέση ελαστικότητα των εισαγωγών που δασμολογούνται κυμαίνεται μεταξύ 2,5 και 3 προκύπτει ότι η συνολική αύξηση της δασμολογηθείσας αξίας των εισαγωγών που προήλθε απο την πλήρη κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου πρέπει να κυμαίνεται μεταξύ 27% και 33% ενώ η μεταβολή της συνολικής αξίας των εισαγωγών κυμανεται μεταξύ 13% και 16%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Φ.Π.Α.

1.1 Γέννηση και εισαγωγή του Φ.Π.Α.

Χωρίς να χρειάζεται αναφορά στους περίφημους ρωμαϊκούς «φόρους επι των πωλήσεων» (centesima rerum vanalium) ή στους αντίστοιχους ισπανικούς του 14ου αιώνα (alcabala), οι σύγχρονοι έμμεσοι φόροι, που αναφέρονται στον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, γεννήθηκαν στην Ευρώπη μετά τον Α' Παγκόσμιο Πόλεμο, εξαιτίας των υψηλών χρηματοδοτικών αναγκών των κρατών κατά την περίοδο εκείνη.

Με σκοπό την επιτάχυνση της είσπραξης των εσόδων του κράτους η Γαλλία υιοθέτησε το 1948 ένα νέο σύστημα έμμεσου φόρου που επιβλήθηκε στην «προστιθέμενη αξία» των επιχειρήσεων και το οποίο αντικαθιστούσε το μέχρι τότε καθεστώς «φόρου επι της παραγωγής». Κατά τα πρώτα χρόνια λειτουργίας του γαλλικού Φ.Π.Α. το πεδίο εφαρμογής του νέου φόρου παρέμεινε περιορισμένο, λόγω της ύπαρξης πολυάριθμων ειδικών φόρων, του «τοπικού φόρου» και του «φόρου παροχής υπηρεσιών».

Κατά την περίοδο 1966-1972 όλες οι χώρες της Ευρώπης και ιδιαίτερα της ΕΟΚ παρουσίασαν μιά έντονη νομοθετική δραστηριότητα στον τομέα της έμμεσης φορολογίας με αποτέλεσμα την υιοθέτηση του Φ.Π.Α. απο όλα τα κράτη. Ο νέος αυτός φόρος επεκτάθηκε στο σύνολο σχεδόν των δραστηριοτήτων και σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Κατ' αρχήν στη Γαλλία ο ΦΠΑ γενικεύτηκε και επεκτάθηκε το 1966 και στο λιανικό εμπόριο. Όμως οι δυσκολίες εφαρμογής του μετέθεσαν την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας του, σε πρώτη φάση, για την 1.1.1967 και στη συνέχεια για την 1.1.1968.

Στη Δανία νέος φόρος λειτούργησε απο τις 3.7.1967, ενώ στη Γερμανία τέθηκε σε εφαρμογή ταυτόχρονα με το «γενικευμένο ΦΠΑ» της Γαλλίας,

Η δεύτερη φάση επέκτασης του ΦΠΑ στην Ευρώπη έγινε με την υιοθέτηση του νέου συστήματος απο τις χώρες της BENELUX το 1969, με

εξαιρέση το Βέλγιο, το οποίο μετέθεσε την ημερομηνία έναρξης του συστήματος για την 1.1.1971, με σκοπό τη σύνταξη, πριν από την λειτουργία του φόρου, ενός «Κώδικα ΦΠΑ».

Κατά την περίοδο εκείνη η Νορβηγία και η Σουηδία υιοθέτησαν επίσης τον ΦΠΑ, αλλά η επέκτασή του σε όλα τα κράτη-μέλη της ΕΟΚ έγινε σε μία τρίτη φάση, κατά τη διάρκεια των ετών 1972-1973.

Η Ιταλία συνέταξε τα νομοθετικά κείμενα το 1972 και ο ΦΠΑ λειτούργησε από 1.1.1973, ενώ η Αγγλία αντικαθιστώντας το καθεστώς του μοναδικού συντελεστή που ίσχυε το 1972, υιοθέτησε το ΦΠΑ από την 1.4.1973, δηλαδή λίγο αργότερα από την Ιρλανδία: 1.11. 1972. Έτσι τα κράτη-μέλη της ΕΟΚ υιοθέτησαν το καθεστώς του ΦΠΑ και μαζί με αυτά ένας σημαντικός αριθμός ευρωπαϊκών και μη χωρών, όπως η Σουηδία, η Νορβηγία, η Αυστρία, η Ελβετία, ο Ισημερινός, η Βραζιλία, το Μαρόκο, η Σενεγάλη, η Μαδαγασκάρη, η Ουρουγουάη κ.ά. Στην πραγματικότητα όμως, όσον αφορά το Βέλγιο, την Ιρλανδία, την Αγγλία και την Ιταλία, η καθιέρωση του ΦΠΑ μόνο σαν αποτέλεσμα της διαδικασίας της ενοποίησης μπορεί να θεωρηθεί.

Όπως είναι γνωστό, η καθιέρωση ενός κοινού φορολογικού συστήματος από όλες τις χώρες της ΕΟΚ δεν περιλαμβάνεται στους στόχους της Συνθήκης της Ρώμης. Όσον αφορά στο «προοίμιο» (Preamble) και στο άρθρο 2 της συνθήκης, η σύνταξη και το περιεχόμενό τους έχουν γίνει με τρόπο πολύ γενικό, ώστε να μην επιτρέπουν να καταλήξουμε σε ένα τέτοιο συμπέρασμα. Όσο δε αφορά στο άρθρο 3, που αναφέρεται στην προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών με σκοπό την ελεύθερη κυκλοφορία και τον ανταγωνισμό, δε γίνεται καμιά αναφορά σχετικά με τη γενίκευση του συστήματος (έμμεσης) φορολογίας και πολύ περισσότερο για το ΦΠΑ.

Οι καθαρά φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης (άρθρα 95 ως 99) δεν αφορούν παρά σε μερικούς κανόνες του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Επιπλέον εκεί όπου γίνεται λόγος για φορολογική εναρμόνιση, αυτό δεν αντιμετωπίστηκε παρά μόνο... «μέσα στο συμφέρον της Κοινής Αγοράς». Στο πλαίσιο αυτής της φράσης η 1η Κοινοτική Οδηγία του Συμβουλίου στις 11.4.1967 καθόριζε ότι για να υπάρξει μια πραγματική Κοινή Αγορά, που θα λειτουργεί με συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, θα πρέπει να έχει τα χαρακτηριστικά μίας εσωτερικής αγοράς, δηλ. ένα κοινό φορολογικό σύστημα.

Σαν πρώτο στάδιο της εναρμόνισης λοιπόν αποφασίστηκε η κατάργηση των έμμεσων σωρευτικών φόρων και η υιοθέτηση του Κοινού Συστήματος του Φόρου επί της Προστιθέμενης Αξίας.

Η επιλογή αυτή, η οποία έγινε το 1967, ήταν το αποτέλεσμα μίας σειράς μελετών που υποβλήθηκαν το 1962 στην Επιτροπή απο το Comite Fiscal et Financier και από μιά ομάδα εργασίας κυβερνητικών στελεχών υπό την προεδρία του καθηγητή Newmark. Οι μελέτες αυτές κατάληξαν σε υποβολή «πρότασης για Κοινοτική Οδηγία» απο την Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 5.11.1962. Στην πρόταση εκείνη δηλωνόταν η ανάγκη για υιοθέτηση ενός Κοινού Συστήματος ΦΠΑ. Μιά δεύτερη «πρόταση» για Κοινοτική Οδηγία, όπου περιγράφονταν οι γενικές γραμμές του νέου συστήματος, κατατέθηκε στις 14.4.1965. Τελικά οι δύο εκείνες Οδηγίες έγιναν αποδεκτές απο το Συμβούλιο στις 11.4.1967.

Σύμφωνα με τις οδηγίες εκείνες, σαν ημερομηνία αντικατάστασης των παλιών συστημάτων, οριζόταν η 1.1.1970. Εντούτοις εξαιτίας των δυσκολιών που προέβαλλαν το Βέλγιο και η Ιταλία, η ημερομηνία μετατέθηκε με την 3η Κοινοτική Οδηγία για την 1.1.1972 και στη συνέχεια -για την Ιταλία μόνο- με την 4η και την 5η Κοινοτική Οδηγία για την 1.1.1973.

Όμως εκείνες οι δύο πρώτες Κοινοτικές Οδηγίες δεν αποτέλεσαν παρά το πρώτο στάδιο μίας εξελικτικής διαδικασίας που έμελλε να ολοκληρωθεί, για να πάρει τη σημερινή του μορφή το Κοινό Σύστημα ΦΠΑ, με την 6η Κοινοτική Οδηγία του Συμβουλίου της 17.5.1977. Ύστερα απο μακροχρόνιες συζητήσεις μεταξύ των αντιπροσώπων της Επιτροπής και των ειδικών των κρατών-μελών στα πλαίσια της Ομάδας Χρηματοδοτικών Θεμάτων της Μονιμης Αντιπροσωπείας των Κρατών στις Κοινότητες (COREPER: Comite des Representants Permanents des Etats aupres des Communautés) το Κοινό Σύστημα Εμμεσης Φορολογίας της ΕΟΚ έπαιρνε τη σημερινή του μορφή.

Διαπιστώνεται δηλαδή ότι ο φόρος επί της προστιθέμενης αξίας δεν αποτελεί μόνο ένα νέο φόρο που εφαρμόζεται απο όλα τα κράτη-μέλη της Κοινότητας, αλλά είναι στην κυριολεξία και ο πρώτος «κοινοτικός φόρος» με ομοίομορφους κανόνες επιβολής απο τα κράτη-μέλη της ΕΟΚ.

1.2 Ο καθορισμός του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ

Αναφέρθηκε ότι το Κοινό Σύστημα ΦΠΑ αντικατέστησε όλους τους φόρους επι του κύκλου εργασιών που προϋπήρχν στα κράτη μέλη της Κοινότητας. Σε σχέση με τους φόρους αυτούς, η ιδιομορφία του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ, αφορά τόσο στους κανόνες λειτουργίας όσο και στον σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε ο φόρος αυτός, δηλαδή την

κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΟΚ. Με βάση λοιπόν το άρθρο 1 της 1ης Κοινοτικής Οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο επιβάλλεται η αντικατάσταση των εθνικών φόρων κύκλου εργασιών από το νέο φόρο, το σύστημα ΦΠΑ γίνεται ο τρόπος φορολογίας της καταναλωτικής δαπάνης μέσα στην Κοινότητα. Παράλληλα, δίνεται η ευχέρεια στα κράτη-μέλη να επιβάλλουν και άλλους φόρους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα ορίζονται σαν φόροι επί του κύκλου εργασιών. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 33 της 6ης Κοινοτικής Οδηγίας, τα κράτη-μέλη μπορούν να επιβάλλουν οποιοδήποτε έμμεσο φόρο σε περιπτώσεις ασφαλιστικών συμβολαίων και στοιχημάτων, καθώς επίσης και ειδικούς φόρους, φόρους καταγραφής κλπ., οι οποίοι όμως δεν έχουν το χαρακτήρα ενός φόρου κύκλου εργασιών.

Σχετικά με τον καθορισμό του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ, τα βασικά σημεία που προκύπτουν από την υιοθέτηση των τριών κοινοτικών Οδηγιών (1η, 2η και 6η) καθώς και από τα άρθρα 99, 100 και 101 της Συνθήκης αναφέρονται:

1. Στη νομική βάση του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ.
2. Στους κανόνες και τις καινοτομίες του.
3. Στο στόχο που αποβλέπει η λειτουργία του, δηλαδή στην κατάργηση των φορολογικών συνόρων.

1.2.1 Η νομική βάση του συστήματος

Όσον αφορά τις νομικές διατάξεις που αναφέρονται στη φορολογική εναρμόνιση (*harmonisation fiscale*) ή, ακριβέστερα, στην ομοιόμορφη επιβολή ενός φόρου στους κόλπους της Κοινότητας (*assiette uniforme*), αυτές, όπως και σε κάθε Κοινοτική Πράξη, πρέπει να είναι θεμελιωμένες πάνω σε μία ή σε περισσότερες διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης. Η Συνθήκη είναι εκείνη που δίνει την αρμοδιότητα σε ένα όργανο να δράσει -στο πλαίσιο μίας ορισμένης διαδικασίας- καθορίζοντας παράλληλα και την ισχύ και το κύρος των διαταγμάτων του.

Με τον τρόπο αυτό ο ΦΠΑ στηρίχτηκε σε νομικές πράξεις του Συμβουλίου της ΕΟΚ, οι οποίες βασίζονται με τη σειρά τους στα άρθρα 99, 100 ή 101 της Συνθήκης της Ρώμης.

Τα άρθρα 100 και 101 αναφέρονται στην προσέγγιση των εθνικών διατάξεων «που έχουν μιά άμεση επίδραση στην εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της Κοινής Αγοράς», ενώ το άρθρο 99 δίνει εντολή στην Επιτροπή να εξετάσει «με ποιό τρόπο οι νομοθεσίες των κρατών μελών, που είναι σχετικές προς τους άλλους φορείς επί του κύκλου εργασιών,

τους ειδικούς φόρους και τους άλλους έμμεσους φόρους, συμπεριλαμβανομένων και των μέτρων συμψηφισμού που εφαρμόζονται στις ανταλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών, μπορούν να εναρμονιστούν για το συμφέρον της Κοινής Αγοράς».

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα άρθρα αυτά δεν μεταβιβάζουν μόνο αρμοδιότητα στους κοινοτικούς θεσμούς, αλλά τους δίνουν συγχρόνως και μιά πραγματική εντολή, με σκοπό, α) την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών σχετικά με τους έμμεσους φόρους για το συμφέρον της Κοινής Αγοράς και β) την προσέγγιση των εθνικών διατάξεων που έχουν μιά άμεση επίδραση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της «Κοινής Αγοράς».

1.2.2 Οι κανόνες του συστήματος

Όπως προκύπτει από το άρθρο 2 της 1ης Κοινοτικής Οδηγίας, οι κανόνες του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ είναι οι ακόλουθοι τρεις:

α) «Αρχή του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ είναι η εφαρμογή ενός γενικού φόρου επί της κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών, αναλογικού ως προς τις τιμές των αγαθών και των υπηρεσιών και ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρεμβαλλόμενων συναλλαγών μέσα στη διαδικασία της παραγωγής και της διανομής που προηγείται του σταδίου της επιβολής».

β) «Σε κάθε συναλλαγή ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται πάνω στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με ένα ποσοστό εφαρμοζόμενο σ' αυτό το αγαθό ή σ' αυτή την υπηρεσία, γίνεται απαιτητός αφού αφαιρεθεί το ποσόν του ΦΠΑ που θάρυνε άμεσα το κόστος των διάφορων συστατικών στοιχείων της τιμής».

γ) «Το Κοινό Σύστημα του ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι του σταδίου του λιανικού εμπορίου, περιλαμβανόμενου και αυτού».

Όσο αφορά το τρίτο σημείο, η τελευταία παράγραφος του άρθρου 2 της 1ης Κοινοτικής Οδηγίας χορηγούσε στα κράτη-μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν το πεδίο του λιανικού εμπορίου από την επιβολή του φόρου. Εντούτοις μετά την υιοθέτηση αυτής της Οδηγίας η θέση του Συμβουλίου άλλαξε καθαρά, όταν το Δεκέμβριο του 1969 διαπιστώθηκε η «αναγκαιότητα να συμπεριληφθεί και το λιανικό εμπόριο στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, αμέσως με την έναρξη του φόρου». Η 6η Κοινοτική Οδηγία αναφέρεται σ' ατηήν την τροποποίηση και με το άρθρο 36 της ακυρώνει την τελευταία παράγραφο του άρθρου 2, καθώς και το άρθρο 5 της 1ης Κοινοτικής Οδηγίας.

Όπως αναφέρεται στον πρώτο κανόνα του Κοινού Συστήματος ΦΠΑ, ο Φόρος αυτός είναι ένας γενικός φόρος που πλήττει την κατανάλωση. Ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται μόνο στην παράδοση αγαθών, αλλά και σ' όλες τις παροχές ή αναλώσεις υπηρεσιών. Πρόκειται δηλαδή για ένα γενικό φόρο που επιβάλλεται στην καταναλωτική δαπάνη με βάση την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών.

Μέσα στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής που καθορίζεται από τα κοινοτικά κείμενα, ο ΦΠΑ οφείλει να αναλυθεί, ως προς τα οικονομικά του αποτελέσματα, σαν ένας φόρος που εφαρμόζεται στην τελική κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα αν αυτά τα αγαθά προέρχονται από την εγχώρια παραγωγή ή είναι εισαγόμενα. Έτσι ο ΦΠΑ έχει στην ουσία τα ίδια οικονομικά αποτελέσματα με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης που εισπράττεται μόνο μία φορά στο στάδιο που προηγείται της τελικής κατανάλωσης. Πλήν όμως, εισπράττεται τμηματικά σε όλα τα στάδια παραγωγής και εμπορίας, σύμφωνα με το μηχανισμό των τμηματικών πληρωμών που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 της 1ης Κοινοτικής Οδηγίας.

Με σκοπό τη διατήρηση του χαρακτηριστικού ενός φόρου επί της τελικής κατανάλωσης, καθώς και την εξασφάλιση της αναλογικότητας του φόρου ως προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, η ίδια διάταξη προβλέπει ότι σε κάθε σημείο παραγωγής και εμπορίας ο φόρος που βάρυνε άμεσα το κόστος των διάφορων συστατικών στοιχείων της τιμής αφαιρείται από εκείνον που απαιτείται σε κάθε συναλλαγή. Διαπιστώνεται συνεπώς ότι το καθεστώς των υποκειμένων σε ΦΠΑ επιχειρηματιών είναι ένα ποσοστό εκτός φόρου, σύμφωνα με το οποίο ενώ από τη μία πλευρά εμφανίζονται οφειλέτες ενός φόρου επί του κύκλου εργασιών τους, από την άλλη εκείνοι που καταβάλλουν τελικά στο δημόσιο ταμείο δεν είναι παρά η διαφορά του ποσού που συνέλεξαν από τους πελάτες τους, μείον το ποσό που πλήρωσαν προγενέστερα οι ίδιοι σαν φόρο στους προμηθευτές τους. Πρόκειται δηλαδή για ένα καθεστώς φόρου στο οποίο οι επιχειρηματίες παίζουν το ρόλο του συλλέκτη για λογαριασμό του κράτους.

Ο τρόπος αυτός των αφαιρέσεων αποτελεί τον κεντρικό μηχανισμό του ΦΠΑ και δίνει στο σύστημα τα πλεονεκτήματα μίας απόλυτης ουδετερότητας όσον αφορά στη φορολογική πίεση που ασκείται στους επιχειρηματίες.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η ονομασία του φόρου αυτού (δανεισμένη από το Γελλικό δίκαιο που ίσχυε πριν από τις δύο πρώτες Κοινοτικές Οδηγίες της 11.4.1967) δεν αντιπροσωπεύει ακριβώς την πραγματικότητα, μία και

δεν πρόκειται για έναν φόρο ο οποίος επιβάλλεται στην πραγματική προστιθέμενη αξία. Μιά φορολογία της μορφής αυτής θα έπρεπε να αντιστοιχεί με ένα μηχανισμό αφαιρέσεων διαφορετικών απο εκείνον που υιοθέτησε το Κοινό Σύστημα ΦΠΑ.

Αν λάβουμε υπόψη ότι η προστιθέμενη αξία σε ένα στάδιο παραγωγής είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των «πωληθέντων αγαθών» και της αξίας των «ενδιάμεσων αναλώσεων», τότε η φορολογία της αξίας που προκύπτει θα πρέπει να προϋποθέτει ένα μηχανισμό αφαιρέσεων που ονομάζεται μηχανισμός αφαίρεσης βάσης απο βάση και ο οποίος συνίσταται στο να φορολογείται το υπόλοιπο της διαφοράς μεταξύ κυκλου εργασιών και προγενέστερων συνολικών δαπανών.

Αν είχαμε δηλαδή:

- Π = Αξία πωλήσεων = 300 δρχ.
- A = Αξία ενδιάμεσων αναλώσεων = 100 δρχ.
- $\Pi - A$ = Προστιθέμενη Αξία
- φ = Συντελεστής του φόρου = 10%
- Φ = Φόρος που πρέπει να καταβληθεί στο Δημόσιο Ταμείο,

τότε:

$$\Phi = \varphi \cdot (\Pi - A) = 10\% (300 - 100) = 0,10 \times 200 = 20 \text{ δρχ.}$$

Αντίθετα όμως προς τη μέθοδο αυτή, ο μηχανισμός που υιοθετήθηκε απο τις Κοινοτικές Οδηγίες είναι ένας μηχανισμός φόρου απο φόρο, ο οποίος καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα με το προηγούμενο, δηλ. στη φορολογία της προστιθέμενης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των εργασιών ενός επιχειρηματία, διαχρονικά υπόκειται σε ένα μόνο φορολογικό συντελεστή. Δηλαδή:

$$\Phi = \varphi \Pi - \varphi A = (0,10 \times 300) - (0,10 \times 100) = 30 - 10 = 20 \text{ δρχ.}$$

Ο μηχανισμός αυτός χαρακτηρίζεται απο το γεγονός ότι απο τον οφειλόμενο φόρο του κύκλου εργασιών μιάς περιόδου, δηλ. τις 30 δρχ., πρέπει να αφαιρεθεί εκείνος των αγορών της ίδιας περιόδου, δηλ. οι 10 δρχ., και να καταβληθούν οι 20 δρχ. Για να ανταποκριθεί ο μηχανισμός αυτός στα πλεονεκτήματα της απόλυτης φορολογικής ουδετερότητας, προϋποθέτει την έκπτωση του όλου φόρου που πλήρωσε ο επιχειρηματίας στους προμηθευτές του χωρίς χρονική υστέρηση.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα κοινοτικά κείμενα απέκλεισαν την πιθανότητα υπολογισμού του ΦΠΑ μέσω του μηχανισμού πράξης απο

πράξη, λόγω της πολυπλοκότητας που επέβαλε η υιοθέτησή του απο διοικητικής και λογιστικής πλευράς.

Η μέθοδος αυτή ξεκινά απο το γεγονός ότι $\Pi - A = M + T + K$, δηλ. ότι η προστιθέμενη αξία ισούται με το άθροισμα των επιμέρους της κονδυλίων, δηλ. τους μισθούς (M), τους τόκους (T) και τα κέρδη (K), μιά και είναι το άθροισμα της αμοιβής των συντελεστών της παραγωγής (δηλ. της εργασίας και του κεφαλαίου). Στο παράδειγμα θα έπρεπε να υπολογίσουμε $\Phi = \varphi M + \varphi T + \varphi K$. Και υποθέτοντας ότι $M = 110$, $T = 35$ και $K = 55$, να έχουμε για το παράδειγμα:

$$\Phi = 10\% 110 + 10\% 35 + 10\% 55 = 11 + 3,5 + 5,5 = 20 \text{ δρχ.}$$

Ο τρόπος λοιπόν αφαίρεσης φόρου απο φόρο, που καλείται και μέθοδος πίστωσης φόρου ή έμμεση μέθοδος υπολογισμού, είναι εκείνος που υιοθετήθηκε απο την ΕΟΚ για το Κοινό Σύστημα του ΦΠΑ και που προσεγγίζει σημαντικά ένα σύστημα «φόρου επί των αγορών και των πωλήσεων».

Σύμφωνα με το μηχανισμό αφαίρεσης «φόρου απο φόρο» που υιοθέτησαν οι Κοινοτικές Οδηγίες προκύπτει ότι ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος ο οποίος έχει σαν βάση την τιμή του τελικού προϊόντος.

Σε ένα οικονομικό σύστημα, το οποίο θεωρητικά στηρίζεται στην ιδέα του ελεύθερου ανταγωνισμού ανάμεσα στους παραγωγούς και στους διανομείς, είναι φυσιολογικό ο φόρος που επιβάλλεται στην κατανάλωση να συσχετίζεται με τους όρους ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά.

Η ισότητα που πρέπει να υπάρχει στο φορολογικό βάρος που δέχονται τα προϊόντα στην αγορά επιβάλλει στο Κοινό Σύστημα ΦΠΑ την αρχή ότι:

δύο όμοια προϊόντα που πωλούνται στο λιανικό εμπόριο στην ίδια τιμή, ανεξάρτητα αν είναι εγχώρια ή εισαγόμενα, θα πρέπει να έχουν υποστεί τον ίδιο φόρο. με άλλα λόγια να ικανοποιείται ο όρος... «με ίσες τιμές, ίσο φόρο».

Αυτή η φορολογική ισότητα θα πρέπει να υπάρχει:

α) όποιο κι αν είναι το εύρος του κυκλώματος παραγωγής και διαθεσης,

β) όποιο κι αν είναι το κράτος-μέλος που παρήγαγε το αγαθό,

γ) όποια και αν είναι η φύση των μέσων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του: εργατικό δυναμικό, κεφαλαιουχικά αγαθά, πρώτες ύλες κ.λπ.

Μπροστά στο πρόβλημα της συλλογής του φόρου και της ουδετερότητας του συστήματος η άποψη ότι ο ΦΠΑ μπορεί να περιοριστεί

μόνο στις λιανικές πωλήσεις μέσα στη χώρα θεωρήθηκε ευθύς εξαρχής σαν άτοπος, λόγω των ακόλουθων ψυχολογικών και πρακτικών αιτιών:

α) είναι αδύνατο να θεωρηθούν οι λιανοπωλητές ως οι μόνοι συλλέκτες ενός φόρου με τόδο ψηλά έσοδα,

β) ο κίνδυνος της φοροδιαφυγής είναι μεγάλος, σε ένα στάδιο μάλιστα που δύσκολα ελάγχεται εξαιτίας του υψηλού βαθμού διάχυσής του.

1.3 ΦΠΑ: Συντελεστές

Απο την 1η Ιανουαρίου 1993, κάθε κράτος-μέλος εφαρμόζει έναν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ίσο με 14-20%. Για την Ελλάδα ο ΦΠΑ καθορίστηκε σε 18%. Αυτή τη σημαντική απόφαση έλαβαν οι Υπουργοί Οικονομικών της Κοινότητας στις 24 Ιουνίου 1991 στο πλαίσιο μιάς αποφασιστικής πολιτικής συμφωνίας που επιτεύχθηκε με ομοφωνία για την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Παράλληλα με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, τα κράτη-μέλη θα μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ύψους τουλάχιστον 4-9%. Οι υφιστάμενοι μηδενικοί και κατώτεροι του 4% συντελεστές θα μπορούν να διατηρηθούν μετά το 1993 σε προσωρινή βάση. Όλοι οι αυξημένοι συντελεστές ΦΠΑ που εισπράττονται για τα αυτοκίνητα, τα στερεοφωνικά, τα μαγνητοσκόπια, τα αρώματα κ.λπ. θα καταργηθούν απο την 1 Ιανουαρίου 1993.

Οι έλεγχοι στα σύνορα θα καταργηθούν απο την 1η Ιανουαρίου 1993, αλλά ο ΦΠΑ θα εξακολουθήσει να εισπράττεται μόνο στη χώρα προορισμού.

Τα κράτη-μέλη συμφώνησαν ότι στο πλαίσιο οριστικής φορολογίας ο ΦΠΑ θα εισπράττεται στη χώρα καταγωγής. Έτσι απο την 1η Ιανουαρίου 1997, ο ΦΠΑ θα εισπράττεται καταρχήν στην χώρα στην οποία παράγονται τα εμπορεύματα.

Με την καταργηση των τελωνειακών ελέγχων και διατυπώσεων στα εσωτερικά σύνορα θα γίνουν περιπτώ τα 60 εκατ. τελωνειακά έντυπα που χρησιμοποιούνταν ετησίως. Οι απαιτούμενοι έλεγχοι θα γίνονται χάρη σε ένα σύστημα συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών-μελών και τη δημιουργια ενός δικτύου πληροφορικής για την ανταλλαγή πληροφοριακών στοιχείων.

Οι πιο πάνω φορολογικές μεταβολές θα ασκήσουν σημαντικές αρνητικές επιδράσεις στα έσοδα. Η κατάργηση του συντελεστή 36% και η

υιοθέτηση των δύο συντελεστών ΦΠΑ που προτείνει η Επιτροπή θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων από το φόρο αυτόν κατά 5%. Η αναπλήρωση των εσόδων αυτών θα απαιτήσει είτε αύξηση ενός από τους δύο συντελεστές του ΦΠΑ κατά 1,2 ποσοστιαίες μονάδες είτε κάποιο συνδυασμό αύξησης και των δύο συντελεστών, λ.χ. 0,5 για τον χαμηλό και 0,7 για τον υψηλό φορολογικό συντελεστή. Πολύ μεγαλύτερες θα είναι οι απώλειες από την εναρμόνιση των ειδικών φόρων δαπάνης, σύμφωνα με όσα προτείνει η Επιτροπή. Η υιοθέτηση κοινών συντελεστών στους παραδοσιακούς ειδικούς φόρους θα αυξήσει ελαφρά τα έσοδα, αλλά η κατάργηση των άλλων έμμεσων φόρων που υπήρχαν θα προκαλέσει σημαντικές απώλειες. Πραγματικά, από την κατάργηση όλων των φόρων που δεν θα είναι δυνατόν να διατηρηθούν μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων (φόρος κατανάλωσης και τέλη αρχικής κυκλοφορίας οχημάτων, ενοποιημένοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης κ.ά.), καθώς επίσης και ορισμένοι που θα μπορούσαν ενδεχομένως να διατηρηθούν αλλά που κρίνεται σκόπιμο να καταργηθούν επειδή παραβιάζουν την εγχώρια παραγωγή και το εμπορικό ισοζύγιο, η απώλεια εσόδων εκτιμάται ότι θα ανέλθει στο 30% της απόδοσης του ΦΠΑ. Για να αναπληρωθούν τα έσοδα αυτά, θα πρέπει να αυξηθούν και οι δύο συντελεστές ΦΠΑ και να φθάσουν τα μέγιστα επιτρεπτά από την ΕΟΚ επίπεδα, δηλαδή 9% για τον χαμηλό συντελεστή και 20% για τον κανονικό συντελεστή. Τέτοιοι συντελεστές όμως είναι προφανές ότι θα δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στην πράξη.

ΠΙΝΑΚΑΣ

ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΑΡΩΝ ΚΑΤΑ ΚΛΙΜΑΚΙΑ ΑΓΟΡΩΝ

<i>Κλιμάκια αγορών</i>	<i>Παλιό σύστημα</i>	<i>Νέο σύστημα</i>	<i>Μεταβολή</i>
	<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(2) - (1)</i>
0 - 9.999	9,57	9,11	-0,46
10.000 - 19.999	9,83	9,65	-0,18
20.000 - 29.999	10,35	10,19	-0,16
30.000 - 39.999	10,93	10,66	-0,27
40.000 - 49.999	11,32	11,01	-0,31
50.000 - 69.999	11,96	11,70	-0,26
70.000 - 99.999	11,97	12,14	0,17
100.000 και πάνω	12,44	13,04	0,60

Η αναδιάρθρωση των φορολογικών συντελεστών, εξάλλου, θα επηρεάσει την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος ανάμεσα στα διάφορα εισοδηματικά κλιμάκια. Η κατάργηση του συντελεστή 36% και η μεταφορά των ειδών αυτής της κατηγορίας στο

συντελεστή 16% θα μειώσουν την προοδευτικότητα του συστήματος, ενώ η μεταφορά των άλλων ειδών, τόσο απο τον ενδιάμεσο στον χαμηλό όσο και αντίστροφα, θα αυξήσει γενικά την προοδευτικότητα του συστήματος. Τελικά όπως φαίνεται στον επόμενο Πίνακα, θα έχουμε βελτίωση στην κατανομή των φορολογικών βαρών, καθόσον θα μειωθεί η επιβάρυνση των μεσαίων και χαμηλών εισοδηματικών τάξεων και θα αυξηθεί η επιβάρυνση των υψηλών εισοδηματικών τάξεων.

1.4 Εναλλακτικές θεωρήσεις της φορολογικής προσέγγισης

Οι φορολογικές προτάσεις της Επιτροπής στηρίζονται στο σκεπτικό ότι η «κατάργηση των φορολογικών συνόρων απαιτεί προσέγγιση του ΦΠΑ και των κυριότερων ειδικών φόρων καταναλώσεως, προκειμένου να αποφευχθούν η νόθευση του ανταγωνισμού, η εκτροπή του εμπορίου και η φοροδιαφυγή» (COM (87) 320). Με άλλα λόγια, η φορολογική προσέγγιση αποτελεί προϋπόθεση για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

Αναφορικά με το σκεπτικό αυτό, αλλά και ορισμένα άλλα τεχνικά ζητήματα, έχουν διατυπωθεί και αντίθετες σκέψεις. Το προτεινόμενο, για παράδειγμα, εύρος διακύμανσης των συντελεστών ΦΠΑ, δηλαδή οι έξι (6) ποσοστιαίες μονάδες, θεωρείται απο μερικούς μεγάλο. Σχετικοί φόβοι έχουν μέχρι στιγμής εκφραστεί απο το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (Εκθεση Patterson) καθώς και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή της ΕΟΚ. Οι επιφυλάξεις στρέφονται γύρω απο το ζήτημα κατά πόσον είναι δυνατή η κατάργηση των συνόρων, χωρίς να υπάρχουν σχεδόν συγκλίνοντες φορολογικοί συντελεστές στις χώρες-μέλη.

Ένα άλλο, πολύ ουσιαστικό, θέμα ετέθη πρόσφατα απο τη βρετανική κυβέρνηση. Η τελευταία υποστηρίζει ότι η φορολογική προσέγγιση δεν αποτελεί προϋπόθεση, όπως πρεσβεύει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αλλά θα προκύψει ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αγοράς. Πρόκειται για τη γνωστή ως «λύση της αγοράς» (market-based approach), σύμφωνα με την οποία κανένα νομοθετικό μέτρο δεν χρειάζεται για να ευθυγραμμιστούν οι φορολογικοί συντελεστές. Ευθύς μόλις καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, οι δυνάμεις της αγοράς θα ασκήσουν την αναγκαία πίεση για ευθυγράμμιση. Εναπόκειται, συνεπώς, στα κράτη μέλη να κρίνουν πότε, πώς και πόση θα είναι η φορολογική τους προσαρμογή.

Αν και οι δύο αυτές προσεγγίσεις, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Βρετανίας, εμφανίζονται διαμετρικά αντίθετες, στην ουσία οδηγούν στο ίδιο σχεδόν αποτέλεσμα. Δηλαδή, ύστερα από διαδοχικές προσαρμογές, τα κράτη-μέλη θα οδηγηθούν σε μείωση των συντελεστών ΦΠΑ που εφαρμόζουν, στα κατώτατα επίπεδα της επιτρεπτής ζώνης διακύμανσης. Απλώς, ενδέχεται να διαφέρει ο χρόνος μέσα στον οποίο θα ολοκληρωθεί το αποτέλεσμα (Lee, Pearson και Smith - 1988, Pattterson -1988).

Η παραπάνω άποψη θεμελιώνεται στη συλλογιστική ότι ακόμα κι αν οι κυβερνήσεις διατηρούν την ευχέρεια καθορισμού των συντελεστών ΦΠΑ, το άνοιγμα των αγορών και ο ανταγωνισμός θα οδηγήσουν σταδιακά σε συμπίεση των συντελεστών. Συγκεκριμένα οι χώρες με χαμηλά ποσοστά δεν θα έχουν λόγο να τα αυξήσουν, ενώ οι χώρες με υψηλά ποσοστά θα βρίσκονται στην ανάγκη να τα μειώσουν, για να γίνουν εξίσου ανταγωνιστικές. Η διαδικασία μείωσης των ποσοστών είναι πιθανό να συνεχιστεί, στο βαθμό που οι χώρες με χαμηλή φορολογία επιδιώξουν να διατηρήσουν τη φορολογική διαφορά και το εξ αυτής πλεονέκτημα, ελαττώνοντας παραπέρα το ποσοστό ΦΠΑ. Το ίδιο πιθανότατα αποτέλεσμα θα προκύψει και στην περίπτωση που οριστούν εξ αρχής ζώνες διακύμανσης των συντελεστών (πρόταση της ΕΠιτροπής). Δηλαδή, θα ασκηθούν πιέσεις στις χώρες-μέλη να καθορίσουν τα ποσοστά τους στο χαμηλότερο επίπεδο, καθιστώντας, πρακτικά, άνευ αντικειμένου τον προσδιορισμό ανώτατων επιτρεπτών ποσοστών. Για το λόγο αυτό άλλωστε θα πρέπει να αναμένεται ότι μεσοπρόθεσμα η διαδικασία φορολογικής προσέγγισης θα ασκήσει στην Ελλάδα σοβαρή πίεση για συρρίκνωση του Δημοσίου Τομέα, στην έκταση άλλωστε που η αναπλήρωση της ταμιακής απώλειας με προσφυγή στην άμεση φορολογία θα είναι εξαιρετικά δυσχερής.

Η διαδικασία φορολογικής προσέγγισης στο ΦΠΑ είναι μοιραίο να καταλήξει κάποια στιγμή σε περίπου ταυτόσημους συντελεστές στα κράτη-μέλη, ανεξάρτητα από το αν αυτή θεωρηθεί προϋπόθεση ή συνέπεια της ολοκλήρωσης της αγοράς. Και αυτό, γιατί θα υποκινηθεί ένα είδος φορολογικού ανταγωνισμού (tax competition) μεταξύ των κρατών, που μοιραίως θα καταστήσει χωρίς πρακτική αξία την καθιέρωση ανώτατων επιτρεπτών ορίων.

Με δεδομένη την πίεση για διαμόρφωση του συντελεστή ΦΠΑ στο χαμηλότερο δυνατό σημείο, αλλά και τις λοιπές προσαρμογές (κατάργηση ή μείωση σειράς ειδικών φόρων κατανάλωσης), η χώρα θα αντιμετωπίσει την ανάγκη δραστικής συρρίκνωσης των δημοσίων δαπανών. Η προσπάθεια μάλιστα προς την κατεύθυνση αυτή, θα πρέπει από σήμερα κιόλας να

Ξεκινήσει με συνέπεια, τόλμη κι επιμονή, αφού ούτε περαιτέρω διεύρυνση των ελλειμάτων είναι πλέον δυνατή ούτε περιθώρια αναπλήρωσης των απωλειών από άμεση φορολογία υπάρχουν. Το ζητούμενο είναι να υπάρξει ευχέρεια διαμόρφωσης των ποσοστών ΦΠΑ στα χαμηλότερα επίπεδα της επιτρεπτής ζώνης διακύμανσης, και όχι, όπως δυστυχώς οι μέχρι τώρα εξελίξεις δείχνουν, στα υψηλότερα επίπεδα. Μιά τέτοια δυνατότητα θα αμβλύνει σημαντικά τις αρνητικές συνέπειες που θα είχε για την εγχώρια παραγωγή, το ισοζύγιο πληρωμών και τα κρατικά έσοδα μία μεγάλη απόκλιση προς τα πάνω του ελληνικού συντελεστή από εκείνον των άλλων χωρών.

2. Το περιεχόμενο των φορολογικών προτάσεων

Κατά την Επιτροπή, η δέσμη των μέτρων που προτείνει δεν αποτελεί προσπάθεια χάραξης ενός ιδεώδους φορολογικού συστήματος για την Κοινότητα, αλλά σχέδιο για την κατάργηση των φορολογικών συνόρων.

Για την επίτευξη του στόχου αυτού, δηλαδή την κατάργηση των συνόρων, αρκεί κατά την Επιτροπή η προσέγγιση (approximation) της έμμεσης φορολογίας. Επισημαίνεται εδώ η χρήση του όρου «προσέγγιση» και η εγκατάλειψη του όρου «εναρμόνιση» (harmonisation). Και αυτό, γιατί η διεθνής εμπειρία, κυρίως το παράδειγμα του φόρου επί των πωλήσεων (sales tax) στις ΗΠΑ, έχει δείξει ότι για την ολοκλήρωση της αγοράς δεν χρειάζεται απόλυτη ταύτιση των συντελεστών, αλλά αρκεί μία ικανοποιητική προσέγγισή τους. (Kuhn και White - 1986, Guieu και Bonnet - 1987).

Οι προτάσεις της Επιτροπής για το ΦΠΑ συνοψίζονται σε τρία κύρια σημεία:

1. Παύει εφεξής η διαφοροποίηση στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ παροχής στο εσωτερικό της χώρας και παροχής (εξαγωγής) σε άλλη χώρα-μέλος. Με τον τρόπο αυτό οι διακοινοτικές συναλλαγές εξομοιώνονται φορολογικά με τις συναλλαγές που γίνονται στο εσωτερικό.
2. Ο ΦΠΑ εξακολουθεί να βαρύνει τον τελικό χρήστη των αγαθών και των υπηρεσιών και να αποδίδεται, επομένως, στη χώρα όπου πραγματοποιείται η τελική χρήση. Παρ' όλα αυτά, ο φόρος εισπράττεται στη χώρα προέλευσης του προϊόντος, γεγονός που ισοδυναμεί με αντικατάσταση της αρχής προορισμού (destination principle) με την αρχή προέλευσης (origin principle). Κάτι που θα γίνει πραγματικότητα το 1997.
3. Προσεγγίζοντας οι συντελεστές του φόρου και η διάρθρωσή του. Αυτό σημαίνει εναρμόνιση των βάσεων και καθιέρωση ενός συστήματος δύο συντελεστών, με καθορισμένο το περιθώριο διακύμανσής τους.

Στο νέο σύστημα ΦΠΑ προβλέπεται η λειτουργία δύο μόνο φορολογικών συντελεστών, ενός χαμηλού που θα κυμαίνεται μεταξύ 4 και 9%, και ενός κανονικού που θα είναι μεταξύ 14 και 20%. Επιπλέον, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που θα υπόκεινται στο χαμηλό συντελεστή,

κατονομάζονται ρητώς και περιλαμβάνουν: τρόφιμα πλήν ποτών, παροχή νερού, βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά, ενέργεια που χρησιμοποιείται για θέρμανση και φωτισμό, μεταφορά επιβατών και φάρμακα.

Σημαντικό στοιχείο στην όλη λειτουργία του ΦΠΑ αποτελεί εφ'αξής το Γραφείο Συμψηφισμού (Clearing House) το οποίο παρεμβάλλεται μεταξύ των χωρών μελών και εκκαθαρίζει φορολογικά τις μεταξύ τους συναλλαγές. Για να γίνει περισσότερο κατανοητός ο ρόλος του, μνημονεύεται ο τρόπος λειτουργίας του αναφορικά με συναλλαγές που πραγματοποιούν σε μία χώρα οι υποκείμενοι στο φόρο με άλλες χώρες-μέλη. Ειδικότερα:

- α. Ο πωλητής (εξαγωγέας) επιβαρύνει τις πωλήσεις του με ΦΠΑ και αποδίδει το φόρο στην κυβέρνηση του. Η τελευταία τον αποδίδει στο γραφείο Συμψηφισμού για περαιτέρω παύδοσή του στη χώρα προορισμού (κατανάλωσης) των εξαγωγών.
- β. Ο αγοραστής (εισαγωγέας) καταβάλλει το ΦΠΑ των αγορών του στον προμηθευτή του, τον συμψηφίζει όμως στη δική του χώρα (με το ΦΠΑ των πωλήσεών του). Έτσι η χώρα του αναζητά το συμψηφισθέν σε αυτήν ποσό φόρου από τη χώρα εισαγωγής, μέσω βεβαίως του Γραφείου Συμψηφισμού.

2.1 Οι αναγκαίες προσαρμογές στο φορολογικό σύστημα

Από το είδος, και την έκταση των προσαρμογών, που προϋποθέτει η πλήρης εφαρμογή των φορολογικών προτάσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, αντιλαμβάνεται κανείς τις δυσκολίες που θα αντιμετωπίσει η έγκρισή τους από τις δώδεκα χώρες-μέλη. Από τον παρακάτω πίνακα, που απεικονίζει την παλιά διάρθρωση των συντελεστών ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι πολλές χώρες θα πρέπει να προσαρμόσουν τον αριθμό ή το ύψος των συντελεστών τους, ενώ σημαντικές αντιδράσεις αναμένεται ότι θα αντιμετωπίσει στην πράξη η προβλεπόμενη κατάργηση του μηδενικού συντελεστή από τις χώρες που διατηρούν τέτοιο συντελεστή (κυρίως το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιρλανδία). Οι δυσχέρειες αποδοχής των φορολογικών προτάσεων είναι κατ' ουσίαν συνυφασμένες με τις σοβαρές οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις που αυτές συνεπάγονται.

Όσον αφορά ειδικότερα την Ελλάδα, η αποδοχή τους σημαίνει κατ' αρχήν την κατάργηση του υψηλού συντελεστή (36%), άρα την επέκταση του κανονικού συντελεστή και στα αγαθά της παραπάνω κατηγορίας. Παράλληλα θα πρέπει να μεταφερθούν από τον χαμηλό στον κανονικό

συντελεστή ορισμένες κατηγορίες αγαθών και ηπηρεσιών. εφόσον δεν πριλαμβάνονται στα ρητώς κατονομαζόμενα απο το σχέδιο Οδηγίας αγαθά που υπόκεινται στο χαμηλό συντελεστή. Η μετάταξη αυτή σημαίνει, βεβαίως, αύξηση των εσόδων, που δεν είναι όμως επαρκής για να ανακτηθεί η απώλεια απο την κατάργηση του υψηλού συντελεστή.

ΠΙΝΑΚΑΣ

ΤΑ ΠΟΣΟΣΤΑ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΟΚ

1η Απριλίου 1990

	Κανονικός Συντελεστής	Αυξημένος Συντελεστής	Μειωμένος Συντελεστής	Πεδίο εφαρμογής μηδενικού συντελεστή
ΒΕΛΓΙΟ	19	25,33	6,17	Εφημερίδες
ΔΑΝΙΑ	22	-	-	Εφημερίδες, μεγάλα πλοία και αεροσκάφη
ΓΑΛΛΙΑ	18,6	33 1/3	5,5 και 7	-
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	14	-	7	-
ΕΛΛΑΔΑ	18	36	6	-
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	25	-	10	Ευρύ πεδίο εφαρμογής
ΙΤΑΛΙΑ	18	38	2 και 9	Εφημερίδες και ορισμένα άλλα είδη
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	12	-	3 και 6	-
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	20	-	6	-
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	16	30	8	Εφημερίδες, βασικά είδη διατροφής, φάρμακα
ΙΣΠΑΝΙΑ	12	33	6	-
ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	15	-	0	Ευρύ πεδίο εφαρμογής

Τόσο ο σημερινός χαμηλός (6%), όσο και ο κανονικός συντελεστής (18%) βρίσκονται μέσα στην επιτρεπτή ζώνη διακύμανσης. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι τα ποσοστά αυτά θα παραμείνουν ως έχουν και τα επόμενα έτη. Υπάρχουν πράγματι βάσιμοι λόγοι να αναμένεται ότι θα υπάρξουν πιέσεις για αναπροσαρμογή των συντελεστών στο υψηλότερο επίπεδο της επιτρεπτής ζώνης. Τέτοιοι λόγοι είναι:

- a) Το συνεχώς διευρυνόμενο ποσοστό των δημοσίων δαπανών, σε συνδυασμό με την έντονη ελλειμματικότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης, που καθιστούν εκ των πραγμάτων επιτακτική την άντληση περισσοτέρων φορολογικών εσόδων.
- b) Τα σχετικώς περιορισμένα περιθώρια στροφής προς τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπου οι δυνατοί χειρισμοί σχεδόν εξαντλούνται στην επέκταση της φορολογικής βάσης.

c) Η ανάγκη αναπλήρωσης της απώλειας εσόδων από την κατάργηση του υψηλού συντελεστή ΦΠΑ. λαμβάνοντας φυσικά υπόψη και τη μετάταξη φορολογούμενων αγαθών από το χαμηλό στον κανονικό συντελεστή.

d) Η πιθανότατη ανάγκη αναπλήρωσης της σημαντικότερης απώλειας εσόδων από την κατάργηση ή τη μείωση μιάς σειράς ειδικών φόρων κατανάλωσης, οι οποίοι δεν αποτελούν αντικείμενο εναρμόνισης (π.χ. ο ειδικός φόρος τραπεζικών επιχειρήσεων, ο ΦΚΕ στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, το χαρτόσημο που βαρύνει τους μισθούς, τα ενοίκια, τις συναλλαγματικές κ.λπ., οι ενοποιημένοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος και τα τέλη αρχικής κυκλοφορίας των αυτοκινήτων).

Οι προηγούμενες διαπιστώσεις διαπιστώσεις οδηγούν αθροιστικά στο συμπέρασμα, ότι θα υπάρξουν σοβαρές πιέσεις για αναπροσαρμογή των συντελεστών στα υψηλότερα επίπεδα της ζώνης διακύμανσης. Έτσι ο κανονικός συντελεστής πιθανολογείται ότι θα τείνει να κυμανθεί μεταξύ 18 και 20%, εξέλιξη η οποία θα προκαλέσει αρνητικά αποτελέσματα, στην έκταση που οι κυριώτεροι κοινοτικοί εταίροι θα έχουν συντελεστή κινούμενο στα χαμηλότερα επίπεδα της επιτρεπτής ζώνης διακύμανσης.

Στο σημείο αυτό αξίζει ίσως να σταθεί κανείς κάπως περισσότερο στα διαρθρωτικά εκείνα χαρακτηριστικά της ελληνικής οικονομίας, που αναμφισβήτητα θα παίξουν ανασταλτικό ρόλο στην ομαλή εφαρμογή των φορολογικών μεταρρυθμίσεων. Όρισμένα χαρακτηριστικά μεγέθη, από αυτά που θα λειτουργήσουν ως ανασχετικός παράγοντας στην επικείμενη υλοποίηση των προτάσεων, συνοψίζονται στον παρακάτω Πίνακα.

Ιδιαίτερα επισημαίνονται τα εξής:

- Πρώτο, οι καθαρές δανειακές ανάγκες του Δημόσιου Τομέα ως ποσοστό του ΑΕΠ κυμαίνονται στην Ελλάδα σε επίπεδα υπερτριπλάσια εκείνων της Ευρώπης των 12.
- Δεύτερο, το ποσοστό των δημοσίων δαπανών στο ΑΕΠ βρίσκεται στην Ελλάδα 3,4 ποσοστιαίες μονάδες υψηλότερα από το αντίστοιχο μέσο ποσοστό της Ευρώπης των 12.
- Τρίτο, πέρα από το σχετικό όγκο των δημοσίων δαπανών, μεγάλη σημασία έχουν και οι πρόσφατες τάσεις. Όπως διαπιστώνεται από τον προηγούμενο πίνακα, στην περίοδο 1985-1990 ο Ελληνικός δημόσιος τομέας σημείωσε τον υψηλότερο αυξητικό ρυθμό στην Κοινότητα, σε μιά μάλιστα φάση κατά την οποία ο δημόσιος τομέας στην πλειοψηφία των χωρών παρουσίασε, αντίθετα, τάση συρρίκνωσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ
ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ
ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ

	Δανειακές ανάγκες ως % του ΑΕΠ (1990)	Δημόσιες δαπάνες ως % του ΑΕΠ (1990)	Μεταβολή στο % των Δημοσίων Δαπανών στο ΑΕΠ (1985- 1990)	Έμμεσοι φοροί ως % του ΑΕΠ (1990)	Ανισομια Ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών ως % του ΑΕΠ (1990)	Μεταβολή αποπληθωριστ ιδιωτικής κατανάλωσης (1990)
ΒΕΛΓΙΟ	-6,5	52,2	-3,4	11,3	17,5	2,5
ΔΑΝΙΑ	1,2	59,4	-0,1	19,5	-2,25	3,75
ΓΑΛΛΙΑ	-2,1	50,8	-1,3	14,6	0,2	2,75
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	-2,1	47,1	-0,4	12,4	4,25	2,5
ΕΛΛΑΔΑ	-13,1	51,0	-2,9	17,4	-3,25	12,75
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	-5,7	47,4	-4,8	16,3	3,5	2,75
ΙΤΑΛΙΑ	-10,4	50,4	-0,4	9,9	-0,5	4,5
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	5,5	50,9	-0,9	16,4	36,5	2,25
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	-5,1	57,0	-2,8	12,9	1,75	1,25
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	-7,8	42,7	-0,4	15,6	-1,75	7,0
ΙΣΠΑΝΙΑ	-0,7	40,5	-4,1	16,5	-3,25	4,75
ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	-3,2	42,2	-0,1	11,5	-2,0	4,25
ΕΥΡΩΠΗ ΤΩΝ 12	-4,0	47,6	-1,5	13,3	0,25	3,75

- Τέταρτο, η Ελλάδα στηρίζεται για τη χρηματοδότηση του δημόσιου τομέα στην έμμεση φορολογία κυρίως. Πραγματικά, τα έσοδα από έμμεσους φόρους αντιπροσωπεύουν το 17,4% του ΑΕΠ, ποσοστό που υπερβαίνει το αντίστοιχο μέγεθος της Ευρώπης των 12 κατά 4,1 ποσοστιαίες μονάδες.
- Πέμπτο, το έλλειμα στο ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών της Ελλάδας ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι το υψηλότερο μέσα στην Κοινότητα. Το ποσοστό του ελλείματος ανέρχεται πράγματι σε 3,25% έναντι πλεονάσματος για την Ευρώπη των 12 σε ποσοστό 0,25%.
- Έκτο, ο πληθωρισμός κινείται στην Ελλάδα με ρυθμό υπερτριπλάσιο από το μέσο όρο των 12 κοινοτικών χωρών.

Οι συγκριτικές εξελίξεις που σκιαγραφήθηκαν πίο πάνω, πιβεβαιώνουν κατ' αρχήν την ήδη διαπιστωθείσα ανάγκη διεύρυνσης των φορολογικών εσόδων και, έμμεσα, την τση για διαμόρφωση των συντελεστών ΦΠΑ στα υψηλότερα επιτρεπτά όρια. Παράλληλα, το τεράστιο έλλειμα στο εμπορικό ισοζύγιο, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ένας μεγάλος όγκος των εξωτερικών συναλλαγών της χώρας αφορά δοσοληψίες με την Κοινότητα, θα έχουν αντνάκλαση στην ομαλή λειτουργία του νέου φορολογικού

καθεστώς. Προβλήματα ενδέχεται, τέλος, να προκαλέσει η λόγω του υψηλού συγκριτικού πληθωρισμού υποτίμηση του εθνικού νομίσματος, κυρίως στο επίπεδο των διακρατικών συναλλαγών μέσω του Γραφείου Συμψηφισμού.

Όπως θα φανεί από την ανάλυση που ακολουθεί, οι σημαντικότερες από τις επιπτώσεις για την Ελλάδα συνδέονται στενά με τη συγκεκριμένη διαμόρφωση των οικονομικών μεγεθών που επισημάνθηκαν. Και αυτό, γιατί δύο βασικά στοιχεία είναι κατ' εξοχήν καθοριστικά: (α) το ύψος των συντελεστών ΦΠΑ στην Ελλάδα σε σύγκριση με εκείνο των εταίρων και (β) η ελλειματικότητα στο ισοζύγιο πληρωμών.

2.2 Η φορολόγηση στο χώρο προέλευσης του προϊόντος

η κατάργηση των φορολογικών συνόρων και η δημιουργία της ενιαίας αγοράς στην Κοινότητα θα οδηγήσει σε ευρείες μεταβολές στο φορολογικό σύστημα και ιδιαίτερα στους έμμεσους φόρους. Η κατάργηση των τελωνείων στα σύνορα μεταξύ των χωρών-μελών δεν θα επιτρέψει πλέον στις χώρες-μέλη να εφαρμόζουν την αρχή της χώρας προορισμού για την επιβολή των έμμεσων φόρων, να φορολογούν δηλαδή τις εισαγωγές από τις χώρες-μέλη και να απαλλάσσουν τις εξαγωγές τους προς αυτές, όπως κάνουν σήμερα, γιατί δεν θα υπάρχει κανείς στα σύνορα να επιβάλλει το φόρο κατά την εισαγωγή ή να βεβαιώνει την εξαγωγή του προϊόντος ώστε να γίνεται συμψηφισμός ή επιστροφή του φόρου που αναλογεί στις εξαγωγές.

Η αρχή της χώρας προορισμού θα πρέπει να αντικατασταθεί με τη χώρα προέλευσης στο διακοινοτικό εμπόριο, έτσι ώστε κάθε χώρα-μέλος να φορολογεί τις εξαγωγές της προς τις άλλες χώρες-μέλη και να απαλλάσσει τις εισαγωγές της από αυτές. Το ερώτημα που γεννιέται όμως είναι κατά πόσον είναι δυνατόν να γίνει κάτι τέτοιο, όταν οι χώρες-μέλη εφαρμόζουν διαφορετικούς συντελεστές έμμεσων φόρων, χωρίς να παραβλάπτονται οι συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, ή κατά πόσον θα πρέπει να εξισωθούν πλήρως οι φορολογικοί συντελεστές μεταξύ των χωρών-μελών. Αλλά ενόψει των μεγάλων διαφορών στη διάρθρωση των φορολογικών εσόδων -και ιδιαίτερα στην κατανομή τους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων- στις χώρες-μέλη, τυχόν εξίσωση των συντελεστών των έμμεσων φόρων θα απαιτούσε επίσης ευρείες μεταβολές και στους συντελεστές των άμεσων φόρων.

Επιπλέον, ανεξάρτητα από το αν εξισωθούν οι συντελεστές των έμμεσων φόρων ή όχι, η εφαρμογή της χώρας προέλευσης για τη φορολόγηση του διακοινοτικού εμπορίου θα έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά εσόδων από τις χώρες με ελλειματικό εμπορικό ισοζύγιο στις χώρες με πλεονασματικό εμπορικό ισοζύγιο και -αν οι συντελεστές διαφέρουν ανάμεσα στις χώρες-μέλη- τη μεταφορά εσόδων από τις χώρες με χαμηλούς συντελεστές έμμεσων φόρων στις χώρες με υψηλούς συντελεστές.

Η βασική μεταβολή που θα γίνει στο σύστημα του ΦΠΑ είναι η αντικατάσταση της αρχής της χώρας προορισμού που εφαρμόζεται σήμερα για τη φορολόγηση του διακοινοτικού εμπορίου με την αρχή της χώρας προέλευσης. Κάθε χώρα-μέλος θα επιβάλλει ΦΠΑ στις εξαγωγές της προς τις άλλες χώρες της Κοινότητας και θα απαλλάσσει τις εισαγωγές της από αυτές. Η μεταβολή αυτή δεν δημιουργεί προβλήματα αθέμιτου ανταγωνισμού ούτε στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων, ακόμα και όταν οι χώρες-μέλη χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές, με την προϋπόθεση όμως ότι το εμπόριο γίνεται από πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο αυτόμ.

Γιατί, όπως είναι γνωστό, με τη μέθοδο πίστωσης του φόρου που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, η τελική φορολογική επιβάρυνση ενός προϊόντος δεν εξαρτάται από τη φορολογική επιβάρυνση των εισροών αλλά από τη φορολογική επιβάρυνση των εκροών. Κατά συνέπεια όταν εφαρμοσθεί η αρχή της χώρας προέλευσης στο διακοινοτικό εμπόριο και οι χώρες μέλη επιβάλλουν διαφορετικούς συντελεστές, η φορολογική επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων θα εξαρτάται από το συντελεστή της χώρας που εισάγει το προϊόν, με τον οποίο θα φορολογούνται και τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα ή τα εισαγόμενα από τρίτες χώρες. Αυτό θα γίνεται γιατί οι εισαγωγείς θα έχουν δικαίωμα να συμψηφίζουν το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια εισαγωγής με το φόρο που αναλογεί στις πωλήσεις τους, όπως κάνουν και για τα τιμολόγια αγοράς από την εσωτερική αγορά.

Θα δημιουργούνται όμως προβλήματα όταν οι εισαγωγές γίνονται από πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο, όπως είναι λ.χ. οι πολύ μικρές οικονομικές μονάδες ή οι ίδιοι οι καταναλωτές. Όταν το πρόσωπο που κάνει την εισαγωγή είναι μιά πολύ μικρή μονάδα και εξαιρείται από το φόρο, δεν επιβάλλει μεν φόρο στις πωλήσεις του αλλά έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των εισροών του.

Κατά συνέπεια, η φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων που πωλεί εξαρτάται από την επιβάρυνση των εισροών του. Θα συμφέρει επομένως

τις μικρές αυτές οικονομικές μονάδες να κάνουν τις εισαγωγές τους από χώρες-μέλη με χαμηλούς συντελεστές και θα συναγωνίζονται αθέμιτα τις μεγαλύτερες οικονομικές μονάδες που είναι μέσα στο σύστημα του ΦΠΑ. Ανάλογα προβλήματα θα δημιουργούνται με τους τελικούς καταναλωτές να ταξιδεύουν σε άλλες χώρες, με χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας, οι οποίοι και θα μπορούν να αγοράζουν τα προϊόντα τους με χαμηλότερη επιβάρυνση. Το πρόβλημα αυτό θα είναι έντονο για τις χώρες-μέλη που έχουν κοινά σύνορα, και οι καταναλωτές της μιάς χώρας θα μπορούν ελεύθερα να επισκέπτονται την άλλη χώρα και να αγοράζουν τα προϊόντα τους με χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

Για την πλήρη αποφυγή των πιο πάνω προβλημάτων, τα κράτη-μέλη θα πρέπει να εξισώσουν τους συντελεστές ΦΠΑ που επιβάλλουν στα διαφορά προϊόντα. Αυτό όμως είναι πολύ δύσκολο γιατί κάθε χώρα-μέλος προσφεύγει σε διαφορετικό βαθμό στον ΦΠΑ για την άντληση εσόδων, ανάλογα με την απόδοση των άλλων φορολογιών της. Έτσι, λ.χ., χώρες όπως η Γαλλία, το Βέλγιο, η Ιταλία, η Ελλάδα κ.α., όπου οι άμεσοι φόροι αποφέρουν ένα σχετικά χαμηλό ποσοστό εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, προσφεύγουν περισσότερο στους έμμεσους φόρους, και ιδιαίτερα στο ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να επιβάλλουν υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στον φόρο αυτόν. Αντίθετα, χώρες όπως η Γερμανία, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο κ.α., όπου οι άμεσοι φόροι αποφέρουν μεγαλύτερα ποσοστά των συνολικών φορολογικών τους εσόδων, προσφεύγουν στον ΦΠΑ λιγότερο και επομένως επιβάλλουν χαμηλότερους συντελεστές. Συνεπώς για να εξισωθούν οι συντελεστές του ΦΠΑ μεταξύ των χωρών-μελών, θα πρέπει να εναρμονιστεί η διαρθρωση ολόκληρου του φορολογικού συστήματος, πράγμα που είναι πολύ δύσκολο στην πράξη. Γι' αυτό η Επιτροπή δεν προτείνει εξίσωση του ύψους των συντελεστών ΦΠΑ ανάμεσα στις χώρες-μέλη αλλά απλή προσέγγισή τους· καθορίζει, δηλαδή, όρια μέσα στα οποία πρέπει να βρίσκονται οι συντελεστές αυτοί, ώστε να περιορίζονται τα προβλήματα αθέμιτου ανταγωνισμού που θα ήσαν έντονα στην περίπτωση μεγάλων αποκλίσεων. Προτείνει, όμως, εξίσωση του αριθμού των φορολογικών συντελεστών.

Εξάλλου, για την αντιμετώπιση του προβλήματος της μεταφοράς εσόδων από τις ελλειμματικές στις πλεονασματικές χώρες στο διακοινοτικό εμπόριο, καθώς επίσης και από τις χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές στις χώρες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, η Επιτροπή προτείνει τη δημιουργία ενός μηχανισμού συμψηφισμών των απαιτήσεων και υποχρεώσεων κάθε χώρας.

Για το σκοπό αυτό, κάθε χώρα-μέλος, θα δηλώνει κάθε μήνα το σύνολο των τιμολογίων πωλήσεων που είχαν προορισμό άλλες κοινοτικές χώρες και το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια αυτά. Θα δηλώνει επίσης το σύνολο των τιμολογίων εισαγωγών από άλλες χώρες της Κοινότητας και το φόρο που συμψηφίστηκε για τέτοιες εισαγωγές. Αν το ποσό φόρου που αναλογεί στις εξαγωγές μίας χώρας προς τις άλλες κοινοτικές χώρες είναι μικρότερο από το ποσό φόρου που αναλογεί στις εισαγωγές της από αυτές, η χώρα αυτή θα παίρνει ως αποζημίωση τη διαφορά. Αντίθετα, αν ο φόρος των τιμολογίων εξαγωγών της προς τις άλλες κοινοτικές χώρες είναι μεγαλύτερος από το φόρο των τιμολογίων εισαγωγών της από αυτές, η διαφορά θα καταβάλλεται στην Υπηρεσία Εκκαθαρίσεων. Η υπηρεσία αυτή θα λειτουργεί ως Κοινοτικό όργανο.

2.3 Πιθανές συνέπειες από την αλλαγή της αρχής της χώρας κατανάλωσης σε προορισμού

Η ανάλυση των πιθανών συνεπειών στηρίζεται αφενός στα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της ελληνικής οικονομίας και αφετέρου στην παραδοχή ότι οι προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής θα υιοθετηθούν αναλλοίωτες.

Οι πιο σημαντικές επιπτώσεις αφορούν, κατά αλληλένδετο σχεδόν τρόπο, στο ισοζύγιο πληρωμών, τα κρατικά έσοδα, το ύψος και τη διάρθρωση της εγχώριας παραγωγής. Αξιοσημείωτη θα είναι πράγματι η επίδραση από την αντικατάσταση της «αρχής της χώρας προορισμού» με την «αρχή της χώρας προέλευσης», λόγω της ελλειμματικότητας στο εμπορικό ισοζύγιο. Οι επιδράσεις εξάλλου αυτές θα τείνουν να μεγεθυνθούν στο βαθμό που ο συντελεστής ΦΠΑ θα κινείται στα υψηλότερα επίπεδα της ζώνης και οι συναλλαγές θα γίνονται με χώρες που διατηρούν χαμηλότερο συντελεστή.

Όπως ελέγχθη, τα εισαγόμενα προϊόντα θα φθάνουν στη χώρα με ΦΠΑ που έχει επιβληθεί από τις χώρες-μέλη εξαγωγής. Αν ο φόρος αυτός είναι μικρότερος από εκείνον που θα επιβάλλει η Ελλάδα στο εσωτερικό, αυτό, φαινομενικά τουλάχιστον, δεν θα ενθαρρύνει τις εισαγωγές, αφού η πώληση στον Έλληνα καταναλωτή θα γίνει βάσει του ποσοστού που θα ισχύει εδώ. Υπάρχουν ωστόσο ορισμένα κρίσιμα σημεία:

1. Αν ο εισαγωγέας εισάγει από χώρα με χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ, αποκτά ένα πλεονέκτημα σε όρους ρευστότητας μέχρι να κάνει το συμψηφισμό με το ΦΠΑ των πωλήσεών του. Το πλεονέκτημα αυτό

μπορεί να φθάνει τις 6 ποσοστιαίες μονάδες, αν αγοράζει από χώρα με ΦΠΑ 14% και ο ΦΠΑ στην Ελλάδα είναι 20%, πλεονέκτημα που γίνεται ακόμη μεγαλύτερο αν συνυπολογισθεί και το σχετικό επιτόκιο.

2. Η Ελληνική κυβέρνηση θα υποστεί, για μία περίοδο αρκετών μηνών, σοβαρή απώλεια εσόδων, γιατί ενώ θα πρέπει να συμψηφίσει το ΦΠΑ των εισαγωγών με το ΦΠΑ των πωλήσεων, το ποσό του συμψηφισμού θα το διεκδικήσει από το Γραφείο Συμψηφισμού και θα το ανακτήσει με καθυστέρηση.
3. Οι φορολογικές αρχές της Ελλάδας θα μπορέσουν να διεκδικήσουν από το Γραφείο Συμψηφισμού τους φόρους που βάρυναν τις εισαγωγές στην εξαόγουσα χώρα, μόνο αν οι εισαγωγείς έχουν υποβάλει δηλώσεις και έχουν αναγράψει τα σχετικά ποσά. Αν, π.χ. η εισαγωγική επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αποκρύψει τις πωλήσεις της στο εσωτερικό, στις οποίες θα έπρεπε να επιβάλλει ποσοστό 18-20%, τότε δεν θα δηλώσει φυσικά και το φόρο που έχει καταβάλλει στους ξένους προμηθευτές της. Σε μία τέτοια πολύ πιθανή περίπτωση φοροδιαφυγής, δεν θα χέσει απλώς έσοδα ο κρατικός προϋπολογισμός. Η χώρα ως σύνολο θα χάσει το αντίστοιχο ποσό, και μάλιστα σε ξένο συνάλλαγμα, το οποίο θα έπρεπε να της επιστραφεί από τη χώρα εξαγωγής, πλην όμως είναι αδύνατο να ανακτηθεί από το Γραφείο Συμψηφισμού. Έτσι, χωρίς να κερδίσει ο Έλληνας καταναλωτής, ο κρατικός προϋπολογισμός και η εθνική οικονομία θα υποστούν σημαντική απώλεια, αν ληφθεί υπόψη ο μεγάλος όγκος των εισαγωγών μας από κοινοτικές χώρες με συντελεστή ΦΠΑ διαμορφωμένο, κατά πάσα πιθανότητα, σε επίπεδα χαμηλότερα του δικού μας.
4. Έστω, όμως, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής, όπως υποτέθηκε προηγουμένως. Το γεγονός ότι η Ελλάδα είναι καθарός εισαγωγέας, σημαίνει ότι θα απαιτηθεί -πρόσκαιρα έστω, αλλά για ένα διάστημα αρκετών μηνών- ένα επιπλέον ποσό σε συνάλλαγμα (υπολογίζεται στο ισόποσο των 150 δις δραχμών), για τη χρηματοδότηση του φόρου που έχει ενσωματωθεί στην αξία των εισαγωγών. Ένα συναφές εδώ πρόβλημα είναι και το ακόλουθο: Οι εισαγωγείς θα πρέπει να γνωρίζουν προκαταβολικά το ποσό του ΦΠΑ των αγορών τους σε συνάλλαγμα, φόρο τον οποίο θα εκπίπτουν βέβαια μεταγενέστερα, όταν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες μπορεί να είναι διαφορετικές και τα επιτόκια διαφορετικά. Το στοιχείο αυτό της αβεβαιότητας συνδέεται πρωτογενώς με την πορεία του συγκριτικού πληθωρισμού στην χώρα.

5. Μετά την κατάργηση των εσωτερικών συνόρων, κάθε τελικός καταναλωτής θα μπορεί ελεύθερα να αποκτήσει οποιοδήποτε αγαθό από το κράτος-μέλος που ο ίδιος επιθυμεί. Τελικοί όμως καταναλωτές δεν είναι μόνον οι ιδιώτες, αλλά και νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται (π.χ. Δημόσιο, οργανισμοί, μικρές επιχειρήσεις). Επειδή οι τελικοί αυτοί καταναλωτές είναι εκτός του συστήματος του ΦΠΑ, ένα ποσό που αντιστοιχεί στο φόρο που βάρυνε τις εισαγωγές τους από άλλη χώρα-μέλος θα είναι σχεδόν αδύνατο να επιστραφεί μέσω του Γραφείου Συμφηφισμού. Αυτό είναι ένα πρόσθετο πρόβλημα για τον κρατικό προϋπολογισμό και την εθνική οικονομία.

Ας έρθουμε τώρα στο άλλο σκέλος που διαμορφώνει το εμπορικό ισοζύγιο, δηλαδή τις εξαγωγές. Η φορολόγηση εφεξής των ελληνικών εξαγωγών στην Ελλάδα θα αυξήσει τη συνολική τιμή τους, στην έκταση που ο συντελεστής ΦΠΑ θα είναι στη χώρα μας υψηλότερος από εκείνον που θα ισχύει στον τόπο προορισμού τους. Έτσι, οι ξένοι εισαγωγείς ελληνικών προϊόντων θα περιορίσουν ενδεχομένως τις αγορές τους από τη χώρα μας. Βεβαίως, ο φόρος που βάρυνε τις εισαγωγές τους από την Ελλάδα θα συμψηφιστεί εν συνεχεία στη χώρα τους, πλην όμως αυτό θα γίνει με κάποια καθυστέρηση, δημιουργώντας εν τω μεταξύ ένα μειονέκτημα σε όρους ρευστότητας.

Οι επιπτώσεις, γενικά, στο ύψος και τη σύνθεση της εγχώριας παραγωγής θα είναι εν πολλοίς αυτές που συνδέονται με τη μεταβολή στην αρχή φορολογήσεως και, κατά επέκταση, απορρέουν από τα όσα επισημάνθηκαν πιο πάνω για τις εισαγωγές και τις εξαγωγές. Η πηγή των περισσότερων προβλημάτων, όπως διαπιστώθηκε, είναι το διπλό γεγονός της μεταβολής της αρχής φορολογήσεως και του (πιθανότατα) υψηλότερου συντελεστή ΦΠΑ στην Ελλάδα, σε σύγκριση με τα κράτη-μέλη της Κοινότητας με τα οποία συναλλασμάστε.

Θα ήταν όμως δυνατό να επισημάνουμε και ορισμένες πρόσθετες παρενέργειες για την εγχώρια παραγωγή. Αυτές συνδέονται κυρίως με τα εξής:

- Πρώτο, με την κατάργηση του υψηλού συντελεστή ΦΠΑ (36%), ο οποίος κάλυπτε κυρίως εισαγόμενα προϊόντα και λειτουργούσε έτσι, ως ένα είδος «δασμού». Η υπαγωγή των αγαθών αυτών σε συντελεστή 18-20% θα ενθαρρύνει την υποκατάσταση εισαγομένων σε εγχωρίως παραγόμενα αγαθά.
- Δεύτερο, με την κατάργηση των συνόρων θα επεκταθεί η δυνατότητα στους Έλληνες ταξιδιώτες που επιστρέφουν από άλλες χώρες-μέλη της Κοινότητας, να φέρνουν αγαθά που αγοράζουν στο εξωτερικό

φθηνότερα. Η δυνατότητα αυτή περιορίζεται όμως από το γεγονός ότι η Ελλάδα δεν συνορεύει οδικά με άλλο κράτος-μέλος και ότι οι αποστάσεις είναι γενικώς μεγάλες.

- Τρίτο, προβλήματα ίσως ανακύψουν επίσης και με τις αγορές μέσω ταχυδρομικών παραγγελιών από άλλα κράτη-μέλη.

Η Ελληνική κυβέρνηση ακόμη, θα πρέπει να μεταβάλλει σημαντικά το θεσμικό πλαίσιο του ΦΠΑ, γιατί με τη δημιουργία της ενιαίας κοινοτικής αγοράς μεταβάλλεται η έννοια των όρων «εισαγωγή» και «εξαγωγή». Εσωτερική αγορά για τη χώρα μας θα είναι πλέον ολόκληρος ο κοινοτικός χώρος, ενώ οι όροι «εισαγωγή» και «εξαγωγή» θα αναφέρονται μόνο στο εμπόριο με τρίτες χώρες. Τέλος, θα πρέπει να οργανωθεί μηχανογραφικά το σύστημα ΦΠΑ ώστε να μπορεί έγκαιρα η χώρα μας να αποστέλλει στη Υπηρεσία Εκκαθαρίσεων τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις της από τον ΦΠΑ που αναλογεί στις εισαγωγές και στις εξαγωγές μας από και προς της Κοινότητα.

Είναι, τέλος, κρίσιμο να διευκρινιστούν έγκαιρα από την Επιτροπή όλες οι τεχνικές λεπτομέρειες γύρω από τη λειτουργία του Γραφείου Συμφηφισμού. Ιδιαίτερα για την Ελλάδα, χώρα καθαρή εισαγωγέα, δύο σημεία χρειάζονται ευνοϊκή ρύθμιση: Το πρώτο, αφορά τη συντόμευση των προθεσμιών για επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων. Το δεύτερο, αφορά την υιοθέτηση ενός συστήματος προκαταβολών προς τις χώρες εκείνες που έχουν συστηματικά, ως καθαροί εισαγωγείς, πιστωτικά υπόλοιπα.

3. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

3.1 Πώς οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επηρεάζουν τις εθνικές οικονομίες, και πώς την Κοινότητα, στο φορολογικό πεδίο

Μέσα σε μία φορολογικά ολοκληρωμένη Κοινότητα θα πρέπει να διατηρηθούν, δίπλα στον ΦΠΑ, μερικοί μεγάλοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, δηλαδή φόροι οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και αποφέρουν σημαντικά έσοδα στα κράτη-μέλη. Πράγματι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να πλήξουν έναν περιορισμένο αριθμό ειδών με ένα φορολογικό βάρος πολύ μεγαλύτερο απ' αυτό που φέρει το μεγάλο πλήθος των προϊόντων, τα οποία επιβαρύνονται μόνο με τον ΦΠΑ.

Εάν καταργούνταν οι διάφοροι ειδικοί φόροι που υπάρχουν στα κράτη-μέλη της ΕΟΚ, θα έπρεπε αυτά να αντισταθμίσουν τις απώλειες εσόδων τους με μία σημαντική αύξηση των συντελεστών του ΦΠΑ, πράγμα που θα είχε πληθωριστικές επιπτώσεις στις οικονομίες τους. Έτσι, π.χ. τα κατεργασμένα καπνά και τα ορυκτέλαια φέρουν χωρίς δυσκολία πολύ σημαντικούς φόρους, οι οποίοι αποφέρουν κατά μέσον όρο περισσότερα από 10% των φορολογικών εσόδων των κρατών-μελών της Κοινότητας. Αντικατάσταση αυτών των εσόδων με άλλα θα σήμαινε μία μεγάλη φορολογική αλλά και οικονομική και κοινωνική διαταραχή, δεδομένου μάλιστα ότι οι φόροι αυτοί εφαρμόζονται σε τομείς όπου ασκούνται κοινές πολιτικές, η εναρμόνισή τους αποτελεί συμπλήρωμα των κοινών αυτών πολιτικών (κοινή ενεργειακή πολιτική, κοινή πολιτική μεταφορών, κοινή αγροτική πολιτική).

Εξάλλου, οι ειδικοί φόροι αντιπροσωπεύουν μέσα στο σύνολο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους ένα εύκαμπτο στοιχείο, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί εύκολα σε περίπτωση ανάγκης νέων φορολογικών εσόδων. Λόγω του γεγονότος ότι είναι μεμονωμένοι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να προσαρμόζονται πολύ εύκολα στις διάφορες οικονομικές, κοινωνικές και διαρθρωτικές ανάγκες ενός κράτους. Μπορούν, επιπλέον, να πλήττουν ιδιαίτερα ορισμένα προϊόντα, την κατανάλωση των οποίων θέλει να περιορίσει το κράτος: τα τσιγάρα και τα αλκοολούχα ποτά για λόγους δημόσιας υγείας και τα προϊόντα πετρελαίου για λόγους οικονομίας και μείωσης της ενεργειακής εξάρτησης.

Αλλά ενώ πρέπει να διατηρηθούν μερικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης μέσα στην κοινότητα, πρέπει επίσης: σε πρώτο χρόνο να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις τους ώστε να καταργηθούν οι φορολογήσεις που πλήττουν άμεσα ή έμμεσα περισσότερο τα εισαγόμενα σχετικά με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα (άρθρο 95 ΕΟΚ), και, σε δεύτερο χρόνο, να εναρμονιστούν και οι συντελεστές τους έτσι ώστε να μπορούν να εκλείψουν στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών οι φορολογήσεις των εισαγομένων και οι απαλλαγές των εξαγομένων προϊόντων, οι οποίες διαταράσσουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά.

Το άρθρο 99 της συνθήκης ΕΟΚ έδινε εντολή στην Επιτροπή να εξετάσει κατα ποίο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης προς το συμφέρον της κοινής αγοράς. Επιπλέον, το ψήφισμα του Συμβουλίου και των εκπροσώπων των κρατών-μελών της 22ας Μαρτίου 1971, σχετικά με τη σταδιακή πραγματοποίηση της οικονομικής και νομισματικής ένωσης, προέβλεπε ότι κατά τη διάρκεια του πρώτου τριετούς σταδίου, το οποίο άρχιζε την 1η Ιανουαρίου 1971, το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, θα έπειρνε τα μέτρα σχετικά με την εναρμόνιση του πεδίου εφαρμογής, την φορολογική βάση και τον τρόπο είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης, ιδίως εκείνων οι οποίοι έχουν σημαντική επίδραση στις συναλλαγές.

Για να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της στα πλαίσια αυτού του ψηφίσματος, η Επιτροπή διαβίβασε στις 7 Μαρτίου 1972 στο Συμβούλιο πέντε προτάσεις οδηγιών σχετικά με την εναρμόνιση των ειδικών φόρων και μία πρόταση δημιουργίας μίας επιτροπής εμπειρογνομόνων επί των ειδικών φόρων η οποία θα παρακολουθούσε την εφαρμογή των οδηγιών από τα κράτη-μέλη. Η πρώτη απ' αυτές τις προτάσεις ήταν μία οδηγία-πλαίσιο. Καθόριζε το φορολογικό σύστημα το οποίο θα έπρεπε να υπάρχει μέσα στην Κοινότητα, στο πεδίο των φόρων κατανάλωσης άλλων από το φόρο προστιθέμενης αξίας, όταν θα πραγματοποιείτο η οικονομική και νομισματική ένωση. Προέβλεπε, ότι δίπλα στον ΦΠΑ, γενικό φόρο επί της κατανάλωσης αγαθών και της χρησιμοποίησης υπηρεσιών, θα διατηρούνταν πέντε ειδικοί φόροι κατανάλωσης, δηλαδή πέντε φόροι οι οποίοι θα επιβάρυναν ιδιαίτερα την κατανάλωση πέντε συγκεκριμένων προϊόντων: των επεξεργασμένων καπνών, των ορυκτελαίων, των αλκοολούχων ποτών, του κρασιού και της μπίρας. Οι διαρθρώσεις αυτών των φόρων έπρεπε να εναρμονιστούν με οδηγίες, τις προτάσεις των οποίων επίσης υπέβαλε η Επιτροπή. Ως προς τους συντελεστές αυτών των φόρων, προβλεπόταν μία διαδικασία διαβούλευσης που θα διευκόλυνε την μεταγενέστερη εναρμόνισή τους.

Στα πλαίσια μιάς σειράς κοινοτικών μέτρων σχετικών με τον καπνό, το Συμβούλιο θέσπισε στις 19 Δεκεμβρίου 1972, μιά πρώτη οδηγία που καθόριζε τις αρχές της εναρμόνισης των φόρων, πλην του ΦΠΑ, που επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών. Στη διάρκεια του δεύτερου σταδίου, το οποίο άρχισε την 1η Ιουλίου 1978 και επρόκειτο να λήξει την 31η Δεκεμβρίου 1980, το οποίο όμως παρατάθηκε πολλές φορές, το ειδικό στοιχείο του φόρου επί των τσιγάρων πρέπει να αποτελεί το λιγότερο 5% και το πολύ 55% του συνολικού φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Μιά δεύτερη οδηγία, την οποία έχει θεσπίσει το Συμβούλιο στις 18 Δεκεμβρίου 1978, έχει δώσει τους ορισμούς καθεμιάς των μεγάλων κατηγοριών επεξεργασμένων καπνών.

Αλλά, εκτός απ' αυτή την ειδική και ατελή εναρμόνιση των ειδικών φόρων επί του καπνού, η εξέταση των προτάσεων της Επιτροπής απο το Συμβούλιο έδειξε ότι τα κράτη-μέλη ήταν πολύ λιγότερο πρόθυμα για την εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης απ' ότι ήταν για την εναρμόνιση του φόρου κύκλου εργασιών. Πρέπει όμως να παραδεχτούμε ότι απο το 1973 και μετά, το οικονομικό και νομισματικό περιβάλλον ήταν πολύ δυσμενές για οποιαδήποτε τροποποίηση των φορολογικών καθεστώτων, η οποία θα μπορούσε να διαταράξει τις εθνικές οικονομίες και να διακυβεύσει, έστω και προσωρινά τα φορολογικά τους έσοδα. Οπως παραμέρισαν τα σχέδιά τους για την πραγματοποίηση της οικονομικής και νομισματικής ένωσης, τα κράτη-μέλη ξέχασαν τις προθέσεις τους σχετικά με τη φορολογική εναρμόνιση.

Ενώπιον αυτής της κατάστασης, η Επιτροπή επιζήτησε τότε τη δικαστική οδό. Το 1978 παρέπεμψε στο Διακοστήριο, βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, πέντε διαδικασίες εναντίον διαφόρων κρατών-μελών τα οποία παρέβαιναν τις υποχρεώσεις τους τις απορρέουσες απο το άρθρο 95 στο πεδίο των αλκοολούχων ποτών'. Το άρθρο 95, απαγορεύει οποιαδήποτε φορολογική διάκριση μεταξύ των εγχώριων και των ομοειδών ή ανταγωνιστικών προϊόντων των εισαγομένων απο άλλα κράτη-μέλη. Η Επιτροπή, όμως, είχε διαπιστώσει ότι οι νομοθεσίες των κρατών-μελών ήταν έτσι διαρθρωμένες ώστε να προστατεύουν την εθνική παραγωγή. Τα αλκοολούχα ποτά άνηκαν πράγματι στην ίδια οικογένεια και μπορούν να υποκαταστήσουν το ένα το άλλο, είτε είναι προϊόν απόσταξης, όπως τα διάφορα οινοπνευματώση ποτά, είτε είναι προϊόν ζύμωσης, όπως το κρασί και η μπύρα. Δεν είναι τυχαίο το γεγονός ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο ο ειδικός φόρος έπληττε το κρασί πέντε φορές περισσότερο απ' ότι τη

* Παράρτημα

μπύρα και ότι στη Γαλλία οι συντελεστές των φόρων που επιβάρυναν το κονιάκ ήταν τουλάχιστον 30% χαμηλότεροι από εκείνους που επιβάρυναν το ουίσκι.

Φαίνεται έτσι η σημασία των αποφάσεων τις οποίες εξέδωσε το Δικαστήριο στις 27 Φεβρουαρίου 1980 σχετικά με αυτές τις πέντε περιπτώσεις. Δικαιώνοντας απόλυτα την Επιτροπή, το Δικαστήριο αποφαινόταν ότι οι διαφορές που υπήρχαν μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας στη διάρθρωση των ειδικών φόρων επί της κατανάλωσης ορισμένων αλκοολούχων ποτών έπρεπε να εκλείψουν. Σχετικά με τα οινοπνευματώδη ποτά, το Δικαστήριο δεχόταν ότι υπήρχαν μεταξύ των διαφόρων προϊόντων κοινά στοιχεία τόσο έντονα ώστε να επιτρέπουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό υπό την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Σχετικά με το κρασί και τη μπύρα, το Δικαστήριο δεχόταν ότι ήταν μέχρι ένα βαθμό υποκατάστατα το ένα του άλλου και ότι η εξέλιξη των δύο φορολογικών καθεστώτων καταδεικνυε μία διάθεση προστατευτισμού σχετικά με τα κρασιά τα εισαγόμενα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Τα συμπεράσματα του Δικαστηρίου όχι μόνον δικαίωναν τις θέσεις της Επιτροπής στις πέντε περιπτώσεις, αλλά επέτρεπαν τον καθορισμό ορισμένων αρχών και τη διευκρίνιση πολλών σημείων τα οποία είχαν εμποδίσει μέχρι τότε την πρόοδο προς την επίτευξη ενός πολιτικού συμβιβασμού. Μόνο ένας τέτοιος συμβιβασμός θα επέτρεπε την πλήρη και διαρκή επίλυση των υπαρχουσών ή δυνητικών διαφορών, θα εξάλειφε τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και θα συνέβαλλε στην πραγματοποίηση μίας αληθινής εσωτερικής αγοράς στον τομέα των αλκοολούχων ποτών.

Καθώς όμως μιά πολιτική επίλυση του προβλήματος της φορολόγησης των αλκοολούχων ποτών δεν επιτευχθηκε στη δεκαετία του '80, η Επιτροπή αναγκάστηκε να ξαναπάρει την οδό της δικαιοσύνης, κινώντας διαδικασίες παράβασης εναντίον των κρατών-μελών που παρέβαιναν τις διατάξεις του άρθρου 95 της Συνθήκης. Το δικαστήριο τη δικαίωσε πάλι σε διάφορες περιπτώσεις καταδικάζοντας: την Ιταλία για το καθεστώς φορολόγησης των οινοπνευματωδών ποτών διαφοροποιημένο σύμφωνα με κριτήρια ονομασιών καταγωγής, το Ηνωμένο Βασίλειο για το φορολογικό καθεστώς του κρασιού σχετικά με εκαίνο της μπύρας, την Ιταλία για τους υψηλότερους ειδικούς φόρους επί των εισαγόμενων κρασιών από τα κράτη-μέλη σχετικά με τα κρασιά τύπου Μαρσάλα, και πάλι την Ιταλία για το προτιμησιακό καθεστώς του ΦΠΑ επί των εγχώριων αφρωδών κρασιών σχετικά με τα ομοειδή εισαγόμενα, και τη Δανία για την υψηλότερη φορολόγηση των κρασιών από σταφύλια σχετικά με εκείνη των κρασιών από φρούτα. Μετά από αυτές τις καταδικαστικές αποφάσεις, τα κράτη-

μέλη είναι πιο προσεκτικά ως προς την συγκεκριμένη προστασία των εθνικών παραγωγών, αλλά το πρόβλημα δεν έχει ακόμα λυθεί οριστικά.

Δεδομένου του στόχου εξαλειψης των φορολογικών συνόρων στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς, η Επιτροπή προβλέπει ελάχιστους συντελεστές για όλους τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης εκτός εκείνων επι ορισμένων προϊόντων πετρελαίου για τα οποία χρειάζονται ψαλίδες συντελεστών για να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Σε δεύτερο στάδιο η Επιτροπή προσανατολίζεται σε πρόταση «αντικειμενικών συντελεστών» των ειδικών φόρων.

3.2 Ελάχιστοι συντελεστές και εναρμονισμένη διάρθρωση για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης

Ενόψει της υλοποίησης της ενιαίας αγοράς, η Επιτροπή θεώρησε αναγκαίο να προτείνει εναρμονισμένες διαρθρώσεις και ελάχιστους συντελεστές για τρεις ομάδες προϊόντων: τα καπνικά προϊόντα, τα αλκοολούχα ποτά και τα ορυκτέλαια. Τα κράτη-μέλη έχουν ήδη συμφωνήσει για το ύψος των ελάχιστων συντελεστών που θα ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 1993 για τα ορυκτέλαια, την μπίρα, το κρασί και τα τσιγάρα.

Απο την 1η Ιανουαρίου 1993 καταργούνται ολοσχερώς οι συνοριακοί έλεγχοι. Η μεταφορά φορολογητέων εμπορευμάτων πέραν των συνόρων μεταξύ κρατών-μελών θα γίνεται με βάση ένα σύστημα φορολογικών αποθηκευτικών εγκαταστάσεων που θα συνδέονται μεταξύ τους.

Στο προηγούμενο διάγραμμα δίνεται μία εικόνα των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της βενζίνης ανα κράτος-μέλος. Από την 1η Ιανουαρίου 1993, θα εφαρμόζεται ελάχιστος συντελεστής 337 ECU ανά 1.000 λίτρα βενζίνης με μόλυβδο. Ο φόρος κατανάλωσης επί της αμόλυβδης βενζίνης πρέπει να είναι κατώτερος κατά 50 ECU από το φόρο για τη βενζίνη με μόλυβδο.

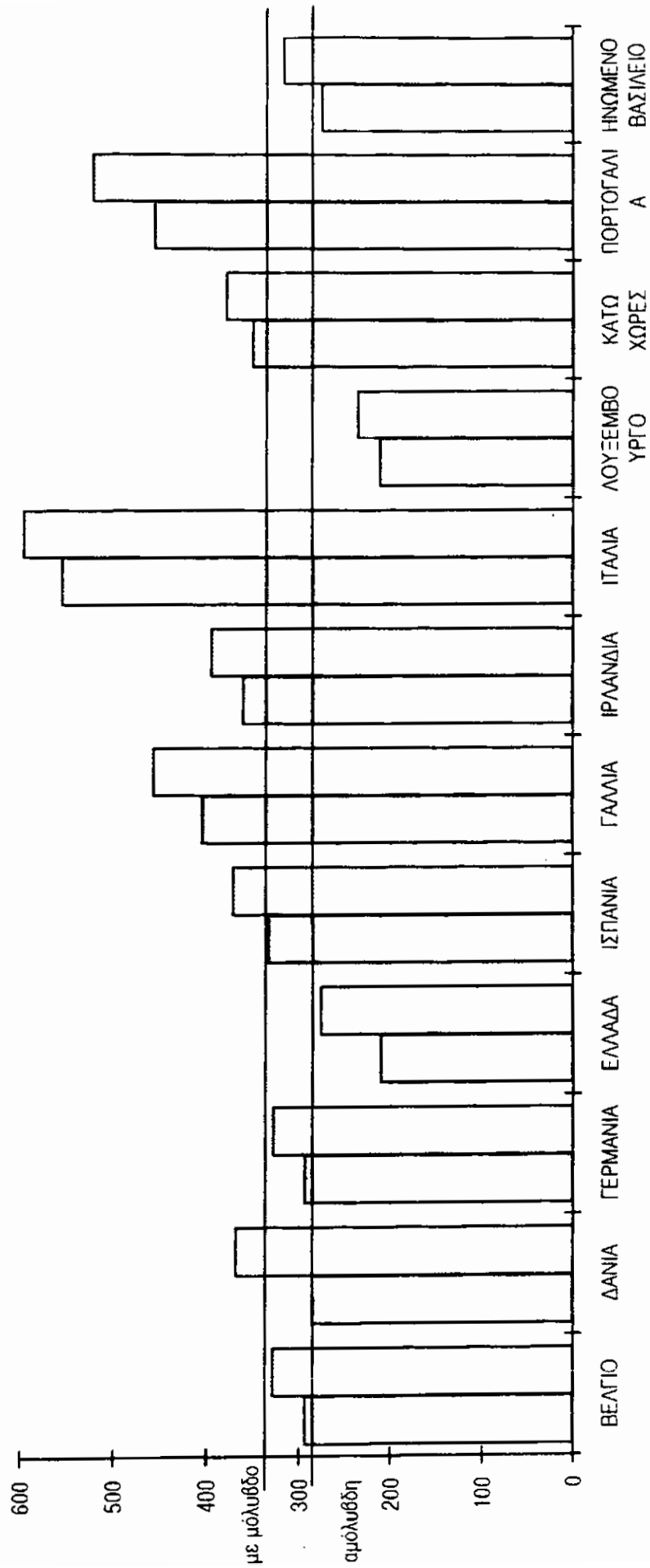
**ΕΛΑΧΙΣΤΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1η ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1993**

ΠΡΟΙΟΝΤΑ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕC
ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΑ	
Βενζίνη με μολυβδο (1.000 lt)	337
Αμολυβδη βενζίνη (1.000 lt)	287
Πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ντήζελ (1.000 lt)	245
☐ Θερμαντικό πετρέλαιο (1.000 lt)	0
☐ Βαρύ μαζούτ (1.000 kg)	13
☐ LPG και μεθάνιο (1.000 lt) (που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα)	85
☐ Κηροζίνη (1.000 lt)	
• που χρησιμοποιείται ως καύσιμο	25
• που χρησιμοποιείται ως προϊόν θέρμανσης	17
ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ	
☐ Μπύρα ανα εκατόλιτρο τελικού προϊόντος	0,748 ανά βαθμό Plato ή 1,87 ανά αλκοολικό τίτλο
☐ Ήρεμο κρασί (εκατόλιτρα)	0
☐ Αφρώδες κρασί (εκατόλιτρα)	0
☐ Αλκοόλη για ποτά (εκατόλιτρα)	1.271,14
☐ Αλκοόλη σε αρώματα (εκατόλιτρα)	424,00
☐ Ενδιάμεσα προϊόντα	84,66
ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ	
☐ Τσιγάρα (1.000 τεμάχια): συνολικός ειδικός φόρος κατανάλωσης (ειδικός και κατ' αξίαν χωρίς ΦΠΑ)	57% της τιμής λιανικής πώλησης (συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων) για τα τσιγάρα της κατηγορίας τιμών με τη μεγαλύτερη ζήτηση
☐ Πούρα και πουράκια	34-36% της λιανικής τιμής
☐ Καπνός για κάπνισμα	54-56% της λιανικής τιμής
☐ Άλλα βιομηχανοποιημένα	41-43% της λιανικής τιμής
ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	
ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΑ	
☐ Παραχώρηση στην Ελλάδα μεταβατικής περιόδου δύο (2) ετών κατά τη διάρκεια της οποίας ο ελάχιστος συντελεστής για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ντήζελ θα ανέρχεται σε 195 ECU.	
☐ Παραχώρηση στο Λουξεμβούργο μεταβατικής περιόδου δύο (2) ετών κατά τη διάρκεια της οποίας πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθοι ελάχιστοι συντελεστές:	
• για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ντήζελ	195 ECU
• για τη βενζίνη με μολυβδο	292 ECU
• για τη αμόλυβδη βενζίνη	242 ECU
ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΚΑΠΝΑ	
☐ Η Ισπανία διαθέτει μεταβατική περίοδο δύο (2) ετών από την 1η Ιανουαρίου 1993 για να εφαρμόσει το συντελεστή 57%.	
ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ	
☐ Για την μπύρα που παράγεται από μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία, αυτοί οι ελάχιστοι συντελεστές μειώνονται κατά 50%, δηλαδή 0,374 ανά βαθμό Plato ή 0,935 ανά αλκοολικό τίτλο	
☐ Για τα αλκοολούχα ποτά που παράγονται από μικρές μονάδες απόσταξης, ο ελάχιστος συντελεστής μειώνεται κατά 50%.	

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2

ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΒΕΝΖΙΝΗΣ

(ECU ανα 1.000 λίτρα)



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ, ΠΟΛΙΤΕΣ & ΚΙΝΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

1. Αγορές πολιτών εντός της Κοινότητας

Με την κατάργηση των τελωνειακών συνόρων «έπεσαν» οι μεγαλύτεροι φραγμοί για την ελεύθερη διακίνηση πολιτών και εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας. Για τη διέλευση από μιά σε άλλη χώρα της ΕΟΚ είναι αρκετή η επίδειξη του κοινοτικού διαβατηρίου ή της αστυνομικής ταυτότητας. Προς το παρόν, οι Έλληνες πολίτες αντιμετωπίζουν κάποιο πρόβλημα, καθώς οι ταυτότητες δεν έχουν λατινικούς χαρακτήρες. Μέχρις ότου εκδοθούν οι νέες αστυνομικές ταυτότητες, καλό είναι να υπάρχει μαζί το διαβατήριο.

Οι αποσκευές των ταξιδιωτών δεν ερευνώνται και οι όποιοι έλεγχοι περιορίζονται σε εκείνους των κανόνων ασφαλείας, υγιεινής, προστασίας του περιβάλλοντος και προστασίας των καταναλωτών. Οι συσχεκκριμένοι έλεγχοι περιορίζονται πλέον στο εσωτερικό κάθε κράτους-μέλους της Κοινότητας.

Παράλληλα υπάρχει και οικονομικό όφελος, καθώς με την κατάργηση των διασυνοριακών ελέγχων και διατυπώσεων, τα κράτη-μέλη εξοικονομούν ένα ποσό μεταξύ 13 και 24 δισ. ECU, ενώ παύουν να ισχύουν και να ταλαιπωρούν τους ταξιδιώτες και τους εμπόρους περίπου 100 εκατ. τελωνειακά έντυπα.

Απο την 1η Ιανουαρίου 1993, οι ταξιδιώτες μπορούν να αγοράζουν ελεύθερα σε άλλα κράτη-μέλη και να εισαγάγουν χωρίς διατυπώσεις στη χώρα τους διάφορα εμπορεύματα υπό την προϋπόθεση ότι τα εμπορεύματα αυτά προορίζονται για προσωπική τους χρήση. Για τα αυτοκίνητα και τις πωλήσεις με αλληλογραφία θα ισχύουν ειδικοί κανόνες, δηλαδή θα εξακολουθήσουν να ισχύουν οι φόροι της χώρας προορισμού. Έτσι, θα καταργηθούν οι περιορισμοί που για τις αγορές των ταξιδιωτών που μετακινούνται στην Κοινότητα στο πλαίσιο εκδρομών ή διακοπών που πραγματοποιούν σε άλλα κράτη-μέλη.

Η κυριότερη αιτία που μέχρι τώρα είχε παρεμποδίσει την καθιέρωση πλήρους δασμολογικής ατέλειας για τα προϊόντα αυτά ήταν οι πολύ μεγάλες διαφορές μεταξύ των φορολογικών συντελεστών των κρατών-μελών. Ορισμένα κράτη-μέλη που είσπρατταν συγκριτικά υψηλούς φόρους

φοβούνται ότι αυτό θα οδηγήσει σε απώλεια σημαντικών φορολογικών εσόδων και σε μετατόπιση των εμπορικών ρευμάτων.

Το ταξιδιωτικό συνάλλαγμα θεωρείται απελευθερωμένο τόσο για τις χώρες της ΕΟΚ όσο και για της τρίτες χώρες. Κάθε ταξιδιώτης μπορεί να έχει μαζί του σε κάθε ταξίδι συνάλλαγμα ίσο με 1.400 ECU (περίπου 378.000 δρχ.) «χωρίς διακαιολογητικά» και 40.000 δρχ. , ενώ μπορεί να πραγματοποιήσει αγορές με πιστωτικές κάρτες ίσες με 600 ECU (περίπου 162.000 δρχ.). Ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος-μέλος που έγινε η αγορά και δεν υπάρχει καμιά υποχρέωση για άλλο φόρο με την επιστροφή στην Ελλάδα. Επίσης, οι ιδιώτες που αλλάζουν διαμονή ή ταξιδεύουν με προσωπικές αποσκευές ή δώρα, δεν υπόκεινται σε καμιά επιβάρυνση ΦΠΑ, ούτε σε έλεγχο ή άλλες διατυπώσεις στα σύνορά.

Παράλληλα μέχρι τις 30 Ιουνίου 1999, οι ταξιδιώτες θα μπορούν να πραγματοποιούν αγορές από τα καταστήματα αφορολογητών ειδών (Tax Free Shops) που υπάρχουν στα αεροδρόμια ή τα λιμάνια. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα είδη αυτά να αγοράστηκαν για προσωπική χρήση και όχι για εμπορία.

Οι Έλληνες καταναλωτές μπορούν να αγοράσουν ετησίως κατά τη διάρκεια των ταξιδιών τους στα κράτη-μέλη της Κοινότητας, είδη αξίας 35.000 ECU (περίπου 9.450.000 δρχ.), χωρίς να πληρώσουν επιπλέον δασμούς ή φόρους όταν εισάγουν τα προϊόντα αυτά στη χώρα μας. Αρκεί να έχουν καταβάλει τους ανάλογους φόρους στα κράτη-μέλη όπου πραγματοποίησαν τις αγορές. Στο ετήσιο αυτό ύψος συμπεριλαμβάνονται και οι αγορές που γίνονται από απόσταση, είτε μέσω ταχυδρομείου, είτε με τις ειδικές υπηρεσίες που δημιουργούνται και φέρνουν την ευρωπαϊκή αγορά στο σπίτι μας. Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται οι περιορισμοί που έχουν τεθεί για την ετήσια αξία των ειδών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές ιδιωτών.

Για τις αγορές επαγγελματιών (γιατρών, μηχανικών κλπ.), επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου και αγροτών, που υπόκεινται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή του ΦΠΑ και οι οποίες πραγματοποιούνται για ίδια χρήση και όχι για εμπορία, υπάρχει κοινό όριο 10.000 ECU (περίπου 2.700.000 δρχ.). Εάν οι αγορές από το εξωτερικό υπερβούν αυτό το όριο, τότε ο αγοραστής θα πρέπει να αποκτήσει ΑΦΜ, να ενταχθεί στο Κοινοτικό Σύστημα Ελέγχου (VIES) και να αποδώσει τον επιπλέον φόρο στην Ελλάδα.

Με την κατάργηση των ΕΦΚ στη χώρα μας, εκτός από τα ειδικά καθεστώτα και την κατάργηση επίσης του ανώτατου συντελεστή ΦΠΑ 36%, η ελληνική αγορά έπαψε να είναι πανάκριβη, ώστε ο καταναλωτής να

αναζητεί τις ευκαιρίες σε ηλεκτρονικά ή ηλεκτρικά ή άλλα είδη στο Βέλγιο ή στη Γερμανία. Κινδυνεύει μάλιστα να τα πληρώσει ακριβότερα στην άλλη χώρα της ΕΟΚ, διότι εκείνη επιβάλλει υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ απ' ότι η Ελλάδα, όπως χαρακτηριστικά φαίνεται στον επόμενο πίνακα.

ΚΡΑΤΟΣ -ΜΕΛΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΙΔΙΩΤΕΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΚΛΠ. Όριο 10.000 ECU	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ
ΒΕΛΓΙΟ	35.000 ECU	450.000 ΦΡΑΓΚΑ	19,5%
ΔΑΝΙΑ	35.000 ECU	80.000 ΚΟΡΩΝΕΣ	25,0%
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	100.000 ECU	25.000 ΜΑΡΚΑ	15,0%
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	100.000 ECU	36.600 ΛΙΡΕΣ	17,5%
ΓΑΛΛΙΑ	100.000 ECU	70.000 ΦΡΑΓΚΑ	18,6%
ΕΛΛΑΔΑ	35.000 ECU	2.700.000 ΔΡΑΧΜΕΣ	18,0%
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	35.000 ECU	32.000 ΛΙΡΕΣ	21,0%
ΙΤΑΛΙΑ	35.000 ECU	16.000.000 ΛΙΡΕΤΕΣ	19,0%
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	100.000 ECU	400.000 ΦΡΑΓΚΑ	15,0%
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	100.000 ECU	23.000 ΦΙΟΡΙΝΙΑ	17,5%
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	35.000 ECU	1.800.000 ΕΣΚΟΥΔΟΣ	16,0%
ΙΣΠΑΝΙΑ	35.000 ECU	1.299.000 ΠΕΣΕΤΕΣ	15,0%

Σε ειδικό καθεστώς παραμένουν ακόμη τα αγαθά που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, όπως τα πετρελαιοειδή, τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, τα αλκοολούχα ποτά και τα καινούρια μεταφορικά μέσα. Κάθε ταξιδιώτης πάντως μπορεί να μεταφέρει μέχρι 800 τσιγάρα, 90 λίτρα κρασιού, 110 λίτρα μπίρας, 20 λίτρα απεριτίφ και 10 λίτρα αλκοολούχων ποτών.

Το καινούριο μεταφορικό μέσο (αυτοκίνητο, αεροπλάν, πλωτό και μοτοσυκλέτα) φορολογείται στη χώρα προορισμού, η οποία κατά κανόνα είναι η χώρα στην οποία το αυτοκίνητο ταξινομείται και αποκτά πινακίδες κυκλοφορίας. Ο Έλληνα πολίτης που θα φέρει ένα Ι.Χ. αυτοκίνητο από τη Γερμανία για παράδειγμα, πρέπει μέχρι και 45 ημέρες από την είσοδο στη χώρα να πληρώσει στο τελωνείο προορισμού τον ΕΦΚ, τα ειδικά τέλη για τις πινακίδες και τους άλλους δασμούς που αναλογούν. Στο τελωνείο άφιξης θα συμπληρώσει ένα ειδικό έντυπο σε τρία αντίτυπα με τα πλήρη στοιχεία του ίδιου και του οχήματος.

Εάν ο κάτοχος του Ι.Χ. δεν παρουσιασθεί στην τακτική ημερομηνία να πληρώσει τους αναλογούντες φόρους και τέλη, θα καταβάλλει πρόστιμα μέχρι και 500.000 δρχ., ενώ παράλληλα θα δεσμευθεί το αυτοκίνητο. Εάν δεν συμπληρωθεί το ειδικό έντυπο, το πρόστιμό είναι 100.000 δραχμές. Για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στα τελωνεία, το πρόστιμο είναι

3% επί των συνολικών φόρων για κάθε μέρα καθυστέρησης και 2.000 δρχ. ημερησίως για παραβίαση του χρόνου προσωρινής κυκλοφορίας. Πρόστιμο 50.000 δρχ. για κάθε όχημα προβλέπεται και για τον έμπορο που εισάγει αυτοκίνητα χωρίς να ενημερώσει τον τελωνείο για τον τόπο προορισμού τους.

Οι πολίτες της Κοινότητας μπορούν πλέον να εργαστούν σε όποια χώρα της ΕΟΚ θελήσουν χωρίς να απαιτείται άδεια εργασίας. Χρειάζεται όμως άδεια διαμονής, εφόσον συνεχίζουν να μένουν στο κράτος υποδοχής για ένα διάστημα μεγαλύτερο των τριών μηνών. Η άδεια αυτή στον εργαζόμενο, που μπορεί να συνοδεύεται από την οικογένειά του, χορηγείται αυτόματα, εκτός κι αν συντρχουν λόγοι εθνικής ασφαλείας, δημόσιας υγείας ή δημόσιας τάξης και είναι πενταετούς διάρκειας. Τα ίδια ισχύουν και για την εγκατάσταση από κράτος-μέλος σε άλλο κράτος-μέλος των ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς οι πανεπιστημιακοί τίτλοι που χορηγούνται ύστερα από τριετή εκπαίδευση αναγνωρίζονται από όλα τα κράτη-μέλη. Σε περίπτωση πάντως εμφανών διαφορών στην εκπαίδευση, τότε κάποια χώρα μπορεί να ζητήσει, είτε ο επαγγελματίας να δώσει εξετάσεις είτε να κάνει πρακτική εξάσκηση τριών ετών.

Το δικαίωμα της ελεύθερης διαμονής σε κάποιο κράτος-μέλος το έχουν και οι φοιτητές και σπουδαστές καθώς και οι συνταξιούχοι και τα οικονομικώς ανεξάρτητα άτομα. Στην πρώτη περίπτωση, η άδεια διαμονής είναι ετήσια και ανανεώνεται, ενώ στη δεύτερη περίπτωση ανανεώνεται σε πενταετή βάση. Πρέπει επίσης να δοθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία αυτοσυντήρησης και ότι δεν θα εγερθούν αξιώσεις από το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης στη χώρα όπου εγκαταστάθηκαν. Γενικά πάντως, οι εργαζόμενοι σε διαφορετικό κράτος-μέλος έχουν τα ίδια απολύτως δικαιώματα από φορολογικής και κοινωνικής άποψης ή επαγγελματικής κατάρτισης, καθώς και το δικαίωμα του συνυπολογισμού των χρόνων εργασίας τους σε οποιοδήποτε κράτος-μέλος για την παροχή της σύνταξης. Η χώρα όπου εργάζεται ο πολίτης είναι υποχρεωμένη να συνεισφέρει το ποσό που της αναλογεί στον ασφαλιστικό φορέα όπου τελικά θα συνταξιοδοτηθεί ο εργαζόμενος, με βάση το ισχύον σύστημα.

Από την 1η Ιανουαρίου 1993 απλοποιήθηκαν σημαντικά και οι διαδικασίες για τους μετοικούντες από άλλο κράτος-μέλος στην Ελλάδα, καθώς δεν υπάρχει αντικείμενο εφαρμογής για τον ΦΠΑ στα προσωπικά είδη (οικοσκευή, αυτοκίνητο κλπ.). Ο μόνος φόρος που ακόμη επιβάλλεται είναι ο ΕΦΚ στα ΙΧ. επιβατικά αυτοκίνητα, τα αυτοκινούμενα τροχόσπιτα και τις μοτοσυκλέτες κυβισμού άνω των 250 κυβικών εκατοστών. Η απαλλαγή για το φόρο αυτό παρέχεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις

για τους μετοικούντες. Τα άλλα προϊόντα που βαρύνονται με Ειδικό Φορο Κατανάλωσης (αλκοολούχα ποτά, καπνός κλπ.) πρέπει να είναι σε ποσότητες που επιτρέπονται, όπως προανφέρθηκε. Στην περίπτωση που μεταφέρονται κηρυγετικά όπλα (ένα για κάθε ενήλικο άτομο), αυτά θα πρέπει να δηλώνονται στην τελωνειακή Αρχή εισόδου στην Ελλάδα.

Εαν οι μετοικούντες απο άλλο κράτος-μέλος στην Ελλάδα μεταφέρουν τα προσωπικά τους είδη μέσω τρίτης χώρας που συνορεύει με την Ελλάδα, θα πρέπει να φροντίσουν να εφοδιαστούν με τα σχετικά πιστοποιητικά που αποδεικνύουν τον Κοινοτικό χαρακτήρα. Τα έντυπα αυτά εκδίδονται απο τις τελωνειακές Αρχές του κράτους-μέλους της ΕΟΚ απο όπου προέρχονται τα είδη οικοσκευής. Τα τελευταία δεν θα περιλαμβάνονται πλέον στο πιστοποιητικό μετοικεσίας.

2. Ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων

Οι Οδηγίες του Συμβουλίου της 17.7.1969 (69/335/ΕΟΚ) και της 9.4.1973 (73/80/ΕΟΚ) ρυθμίζουν τα της εναρμονίσεως των εμμέσων φόρων που επιβάλλονται επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίων και οι οποίοι ισχύουν στα κράτη μέλη, δηλαδή των φόρων επί των εταιρικών εισφορών και των τελών χαρτοσήμου επί των τίτλων.

Οι αρχές της εναρμονίσεως αυτής είναι οι εξής:

α) η κατάργηση της επιβολής τελών χαρτοσήμου απο το κράτος μέλος επί των τίτλων εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη-μέλη, που εκδίδονται ή κυκλοφορούν στην επικράτειά του. Η κατάργηση των τελών χαρτοσήμου επί των τίτλων των κρατικών εκδόσεων δανείων, καθώς και επίτης εισαγωγής αλλοδαπών (κοινοτικών) τίτλων στην αγορά κράτους-μέλους, και

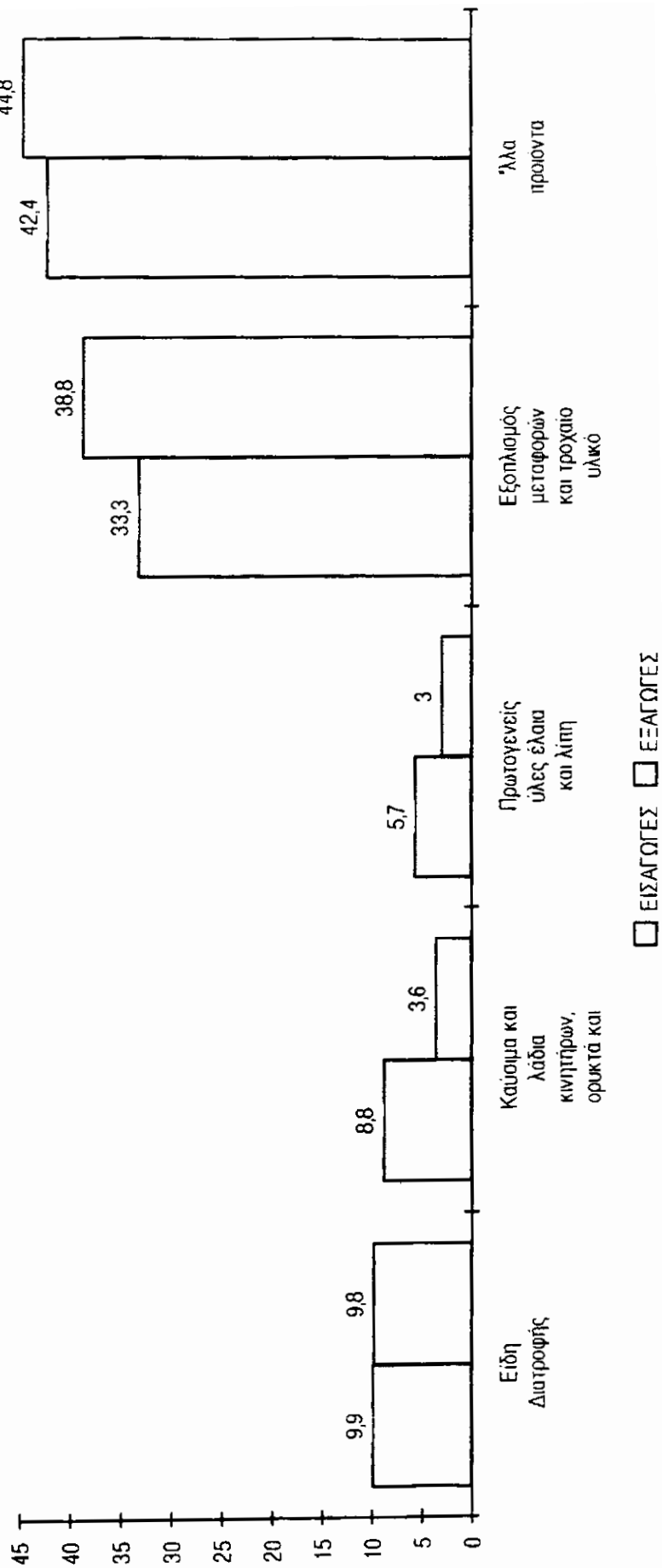
β) η εφαρμογή επί των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται με την ευκαιρία συστάσεως, μετατροπής ή αυξήσεως κεφαλαίου εταιρίας, ενός εναρμονισμένου «τέλους εισφοράς» (Droit d'apport) που επιβάλλεται μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινλης αγοράς.

Η φορολογία αυτή για να μην προκαλεί διατάραξη της κυκλοφορίας των κεφαλαίων (να είναι δηλαδή ουδέτερη), πρέπει να ευρίσκεται στο ίδιο επίπεδο σε όλα τα κράτη μέλη. Αυτό επιτυγχάνεται με την εναρμόνιση τόσο της δομής του φόρου «τέλος εισφοράς» όσο και των συντελεστών του (από 0-0,5% ο μειωμένος συντελεστής και 1% ο κανονικός συντελεστής).

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3

ΔΙΑΦΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ

(σε % το 1990)



Με την ενιαία αγορά απελευθερώνονται και οι τράπεζες καθώς επιβεβαιώνεται η χορήγηση της ενιαίας άδειας λειτουργίας. Εάν μία τράπεζα είναι εγκατεστημένη σε κάποιο κράτος-μέλος μπορεί να παράσχει τις υπηρεσίες της σε όλη την Κοινότητα, είτε άμεσα, είτε μέσω υποκαταστημάτων, για τα οποία δεν απαιτείται προικώ κεφάλαιο ούτε χορήγηση άδειας από τις εθνικές Αρχές. Έχουν θεσπισθεί παράλληλα, κανόνες για τον περιορισμό των κινδύνων που αναλαμβάνουν τα πιστωτικά ιδρύματα και την προστασία των καταθετών ή συναλλασσομένων με αυτά.

Η απελευθέρωση της κίνησης των κεφαλαίων δημιουργεί νέους ορίζοντες στους Έλληνες που θέλουν να επενδύσουν στην Κοινότητα. Οι πολίτες της χώρας μας μπορούν να πραγματοποιούν ελεύθερα με τράπεζες του εξωτερικού: μελλοντικά συμβόλαια ξένων νομισμάτων, προθεσμιακές πράξεις μεταξύ δύο συναλλαγμάτων, πράξεις ανταλλαγής συναλλάγματος με άλλο συνάλλαγμα, πράξεις χρηματοοικονομικών δικαιωμάτων με ξένα νομίσματα, μελλοντικά συμβόλαια σε τίτλους σταθερού εισοδήματος, σε χρηματιστηριακούς τίτλους ή σε δείκτες του Χρηματιστηρίου, καθώς και συμβόλαια σε έντοκα γραμμάτια και εμπορεύματα που «παίζονται» ή «κινούνται» σε εξειδικευμένα χρηματιστήρια του εξωτερικού. Είναι επίσης ελεύθερη η σύναψη συμφωνιών χρηματοοικονομικών δικαιωμάτων συναλλάγματος σε εμπορεύματα, σε μετοχές ή σε δείκτες μετοχών, καθώς και σε τίτλους σταθερού εισοδήματος σε έντοκα γραμμάτια, σε επιτόκια και σε άλλους βραχυχρόνιους τίτλους.

Ο Έλληνας πολίτης μπορεί να αγοράζει συνάλλαγμα για επένδυση έναντι δραχμών με την υποχρέωση οι πράξεις αυτές να μην είναι μικρότερης διάρκειας των τριών μηνών. Πρακτικά, ο επενδυτής μπορεί να ζητήσει από την εμπορική τράπεζα να του κάνει αγορά συναλλάγματος σε προκαθορισμένη ισοτιμία δραχμής έναντι του συγκεκριμένου ξένου νομίσματος, για διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των τριών μηνών. Η αποπληρωμή θα γίνει με δραχμές που έχει αποταμιεύσει ο επενδυτής και μετά την παρέλευση της τακτής προθεσμίας μπορεί να πάρει το συνάλλαγμα που αγόρασε. Αγνωστο παραμένει προς το παρόν το ύψος των προμηθειών που θα ζητούν οι τράπεζες, ενώ καλό θα είναι να εξετάζονται και οι προμήθειες που ζητούν οι τράπεζες του εξωτερικού στις περιπτώσεις επένδυσης σε άλλο κράτος-μέλος.

Η πλήρης απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων θα ολοκληρωθεί από την 1η Ιουλίου 1994. Μέχρι τότε, δεν επιτρέπεται η κίνηση λογαριασμών και η διενέργεια πράξεων συναλλάγματος που η διάρκειά τους είναι μικρότερη του ενός έτους, δεν θα επιτρέπεται ο δανεισμός σε συνάλλαγμα

για χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους και δεν επιτρέπεται η διακίνηση κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα καθώς και η μεταφορά μέσω πληρωμής, όταν η χρονική διάρκεια είναι επίσης μικρότερη του ενός έτους.

Ο έλεγχος των πράξεων συναλλάγματος που πραγματοποιούν οι Έλληνες με τράπεζες των κρατών-μελών είναι αποκλειστικά θέμα της ελληνικής τράπεζας με την οποία γίνεται η συναλλαγή. Για πράξεις που η αξία τους υπερβαίνει τα 1.000 ECU, πρέπει να δοθούν ορισμένες πληροφορίες, όπως το είδος της συναλλαγής, η χώρα προορισμού ή προέλευσης των κεφαλαίων, η αξία της συναλλαγής σε δραχμές και στο ξένο νόμισμα, το ύψος του δανείου που θα ληφθεί από την ξένη τράπεζα, η διάρκεια του δανείου και ο τρόπος αποπληρωμής. Εάν τα χρήματα έχουν τοποθετηθεί σε οποιαδήποτε επένδυση στο εξωτερικό ή υπάρχει δανεισμός από τράπεζα του εξωτερικού, πρέπει μέσα σε πέντε ημέρες από τη ρευστοποίηση της επένδυσης ή του δανείου τα χρήματα να δραχμοποιηθούν και να έλθουν στην Ελλάδα ή να επανατοποθετηθούν σε άλλη απελευθερωμένη συναλλαγή. Στην περίπτωση που η πράξη υπερβαίνει τα 10.000 ECU, η μεσολαβούσα ελληνική τράπεζα μπορεί να ζητήσει επιπλέον στοιχεία από τον επενδυτή που πιθανότατα θα ζητηθούν από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Οι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας μπορούν διατηρούν σε Τράπεζες που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας λογαριασμούς καταθέσεων σε δραχμές, που θα αποδίδουν τόκο και μπορούν να διαπραγματεύονται το επιτόκιο με τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελληνική αγορά. Οι δραχμές της καταθεσης μπορούν να μετατρέπονται σε συνάλλαγμα χωρίς έγκριση και περιορισμό και ο αποταμιευτής μπορεί το λογαριασμό να τον τροφοδοτεί με προϊόν δραχμοποίησης συναλλάγματος ή με μεταφορά δραχμών από λογαριασμό του ίδιου ή τρίτου προσώπου ή με δραχμικό ποσό που προέρχεται από απελευθερωμένη συναλλαγή. Πρέπει πάντως να προσέχει τους λογαριασμούς όψεως σε δραχμές ώστε να μην παρουσιάζονται ανοίγματα, καθώς η προβλεπόμενη ποινή μπορεί να φτάσει μέχρι το κλείσιμο του λογαριασμού.

Οι κάτοικοι της Ελλάδας, είτε είναι ιδιώτες είτε είναι νομικά πρόσωπα, μπορούν να επενδύουν σε ακίνητα, οικοδομημένα ή όχι, καθώς και σε κατασκευή κτιρίων για κερδοσκοπικούς ή προσωπικούς λόγους, εφόσον τα ακίνητα αυτά βρίσκονται στην επικράτεια άλλων κρατών-μελών της ΕΟΚ. Η επένδυση μπορεί να περιλαμβάνει τόσο την απόκτηση κυριότητας επί των ακινήτων, όσο και άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων, όπως είναι οι

επικαρπία ή οι πραγματικές δουλείες και φυσικά όπως τα δικαιώματα αυτά ορίζονται στο δίκαιο του κράτους-μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο.

Όταν ο επενδυτής έχει ακίνητη περιουσία στην ΕΟΚ θα πρέπει να δηλώσει εάν θα χρησιμοποιήσει το ακίνητο για προσωπικούς λόγους (ιδιοχρήση) ή για κερδοσκοπικούς λόγους (εκμετάλλευση). Στην περίπτωση ακμισθωσης του ακινήτου, τα μισθώματα που ειπράττονται θα πρέπει να επανατοποθετηθούν σε απελευθερωμένη συναλλαγή μέσα σε πέντε ημέρες από την είσπραξή τους και να ανακοινωθεί αυτό στην μεσολαβούσα τράπεζα, ειδάλλως να εισαχθούν υποχρεωτικά στην Ελλάδα και να δραχμοποιηθούν αμέσως. Στην περίπτωση εκποίησης του ακινήτου, πρέπει επίσης το τίμημα που εισπράττεται να επανατοποθετηθεί στην ίδια προθεσμία σε άλλη ή την ίδια απελευθερωμένη συναλλαγή, αλλιώς εισάγεται υποχρεωτικά στην Ελλάδα και δραχμοποιείται αμέσως.

Απαγορεύεται επίσης η παροχή υποθήκης ή άλλων βαρών επί του ακινήτου. για το λόγο αυτό, ο επενδυτής υποχρεούται να προσκομίζει κάθε χρόνο, με αφετηρία την ημερομηνία αγοράς, μιά βεβαίωση των αρμοδίων Αρχών της χώρας όπου ευρίσκεται το ακίνητο, ότι αυτό εξακολουθεί να παραμένει στην ιδιοκτησία του και είναι απαλλαγμένο βαρών.

Ο υποψήφιος αγοράστής ακινήτου σε άλλο κράτος-μέλος μπορεί να επιλέγει και να χρησιμοποιεί για τις επενδύσεις του σε ακίνητα και σε άλλα κράτη-μέλη της ΕΟΚ, οποιαδήποτε τράπεζα λειτουργεί στην Ελλάδα. Αυτή θα χορηγεί το απαιτούμενο συνάλλαγμα αφού πρώτα ελέγξει την αυθεντικότητα της συναλλαγής. Πρέπει επίσης να διατηρεί ιδιαίτερο φάκελο για κάθε επενδυτή, στον οποίο θα βρίσκονται, ένα επικυρωμένο αντίγραφο του συμβολαίου αγοράς, οι προσκομιζόμενες βεβαιώσεις από τον επενδυτή ανά έτος, ότι το ακίνητο είναι στην κατοχή του και είναι απαλλαγμένο βαρών και ένα αντίγραφο του μισθωτηρίου, εφόσον το ακίνητο εκμισθώνεται.

ΤΙ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ ΚΑΙ ΤΙ ΑΠΑΓΟΡΕΥΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑ

ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ:

- Αγορά μετοχών, ομολογιών και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων
- Αγορά ακινήτων
- Αγορά εντόκων γραμματίων και ομολόγων, οποιασδήποτε χώρας, αρχικής διάρκειας ενός έτους και άνω.
- Λογαριασμοί προθεσμιακών καταθέσεων σε συνάλλαγμα στο εξωτερικό, με διάρκεια τουλάχιστον ενός έτους.

- Πληρωμή συντάξεων στη χώρα εγκατάστασης του διακαιούχου Ελληνα συνταξιούχου.
- Χωρίς περιορισμούς συνάλλαγμα για εμπορικούς, επιστημονικούς και υπηρεσιακούς λόγους.
- Σπουδαστικό συνάλλαγμα για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης (με αντίστοιχα δικαιολογητικά).
- Τουριστικό συνάλλαγμα και χρήση πιστωτικών καρτών, όπως ισχύει σε όλη την Κοινότητα.
- Στεγαστικά δάνεια απο τράπεζες του εξωτερικού, με έναρξη εξόφλησης ύστερα απο ένα έτος.
- Προθεσμιακές πράξεις (αγορά-πώληση) συναλλάγματος με δραχμές, διάρκεια μεγαλύτερης των τριών μηνών.

ΑΠΑΓΟΡΕΥΕΤΑΙ:

- Πράξεις σε τρεχούμενους λογαριασμούς και καταθέσεις με διάρκεια μικρότερη του έτους.
- Δάνεια και πιστώσεις με διάρκεια μικρότερη του ενός έτους.
- Εισαγωγή και εξαγωγή εγγράφων που ενσωματώνουν αξίες (επιταγές, συναλλαγματικές κλπ.).

Την άνοιξη του 1992 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε ένα «Χάρτη για τους χρηστες», προκειμένου οι πληρωμές απο ένα κράτος-μέλος σε άλλο να γίνονται αφενός με ταχύτητα και αφετέρου να προστετεύονται οι επενδυτές, καταθέτες και συναλλασσόμενοι. Σύμφωνα με το Χάρτη, για όλες τις διασυνοριακές πληρωμές μέσα στην ΕΟΚ οι χρηστες διακιοούνται να τύχουν της καλύτερης δυνατής εξυπηρέτησης.

Συγκεκριμένα:

Οι τράπεζες οφείλουν να ενημερώνουν τους χρήστες για τις διαθέσιμες και τις πλέον κατάλληλες υπηρεσίες στον τομέα της διενέργειας πληρωμών.

Στους χρήστες πρέπει να παρέχονται εκ των ρποτέρων πλήρεις πληροφορίες σχετικά με το συνολικό κόστος της πληρωμής.

Οι χρήστες πρέπει να έχουν την εύχερεια να καταβάλλουν όλα τα έξοδα, ώστε οι διακιούχοι να μπορούν να εισπράξουν το ακριβές ποσό που τους αποστέλλεται.

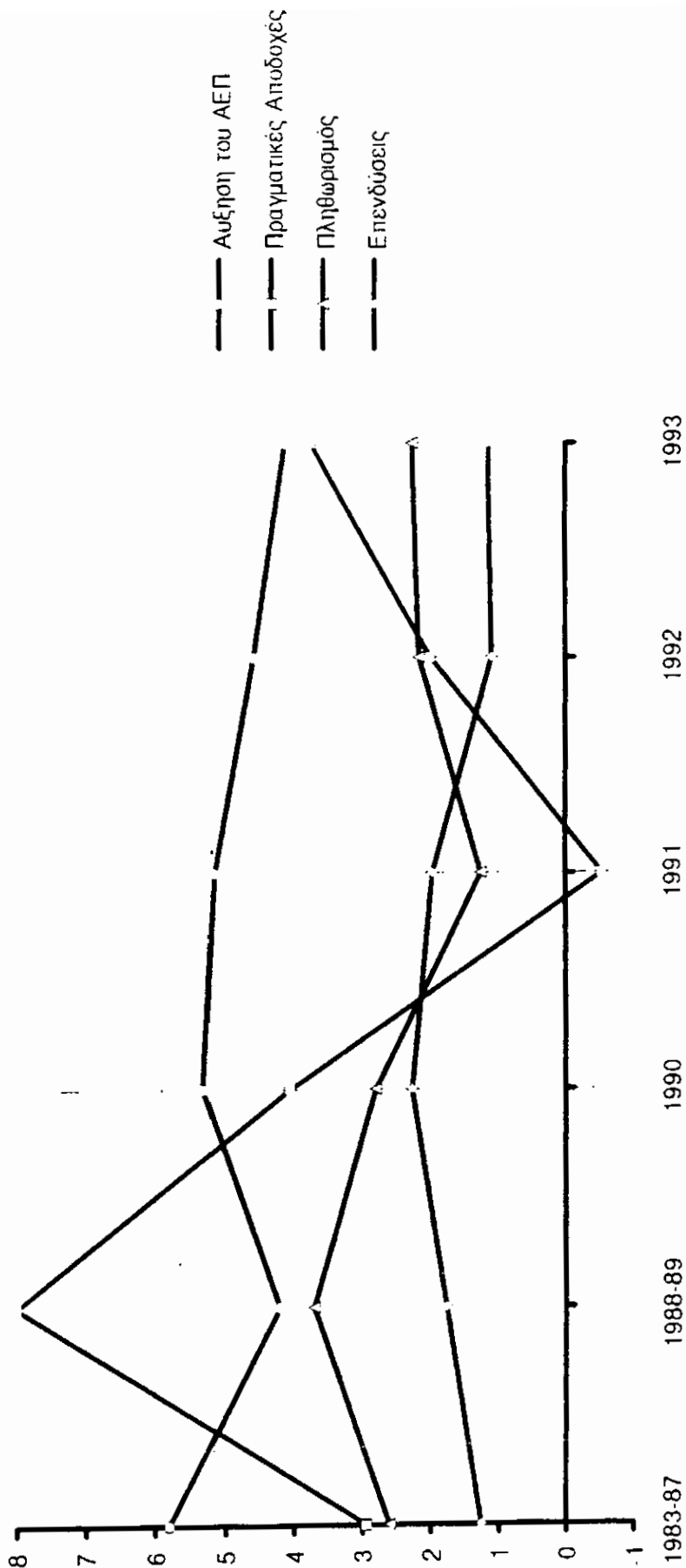
Οι διασυνοριακές πληρωμές πρέπει να εκτελούνται με ταχύτητα. Στόχος είναι η επίτευξη, πριν απο την τρίτη φάση της ΟΝΕ, του ίδιου

βαθμού αξιοπιστίας και των ίδιων προθεσμιών, που σήμερα ισχύουν για τα εθνικά συστήματα πληρωμών.

Οι χρήστες θα πρέπει να έχουν πρόσβαση σε διαδικασίες για την ανάκτηση ζημιών, τουλάχιστον ισοδύναμες με εκείνες που εφαρμόζονται στις εθνικές πληρωμές.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4

ΚΥΡΙΩΤΕΡΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ
(Ετήσιες μεταβολές %)



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: Διπλή φορολογία επιχειρήσεων

4.1 Πώς επηρεάζει η διπλή φορολογία τις επιχειρήσεις

Η φορολογία παίζει ίσως τον καθοριστικότερο ρόλο στην επιλογή του τόπου άσκησης της δραστηριότητας μίας ευρωπαϊκής επιχείρησης αλλά επίσης και της νομικής μορφής με την οποία αυτή θα εμφανιστεί. Η διαφοροποίηση όμως των φορολογιακών νομοθεσιών των κρατών-μελών είναι σημαντική, με αποτέλεσμα να προκαλούνται σοβαρές στρεβλώσεις και παρενέργειες στην ενιαία εσωτερική αγορά, χωρίς να είναι σίγουρο ότι αυτές εξουδετερώνονται απο τον ελεύθερο ανταγωνισμό στην αγορά. Κατά συνέπεια η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στη φορολογία των επιχειρήσεων είναι αναγκαία.

Η Κοινότητα, πράγματι, φθάνοντας σε έναν ιστορικό σταθμό έπειτα απο μία δύσκολη πορεία 20 ετών στον δυσκολότερο τομέα εναρμόνισης, τον φορολογικό, υιοθέτησε -βάσει του άρθρου 100 Συνθήκης ΕΟΚ- στις 23 Ιουλίου 1990 δύο Οδηγίες και μία Σύμβαση που αποσκοπούν στην εξάλειψη των κινδύνων διπλής φορολογίας των διασυνοριακών εταιρειών.

Η πρώτη Οδηγία 90/434 ΕΟΚ των Συμβουλίων (ΕΕΚ Ι. 225, 20-8-90, σελ. 1) αποσκοπεί σε κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών (Οδηγία λεγόμενη «συγχωνεύσεις»). Οι υπεραξίες που προκύπτουν απο αυτές τις «αναδομήσεις» δεν φορολογούνται. Οι υπεραξίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φοροληγτέας τους αξίας (άρθρο 4). Ας σημειωθεί ότι ένα κράτος-μέλος μπορεί να αρνηθεί να εφαρμόσει την Οδηγία αν η συγχώνευση, διάσπαση, εισφορά ενεργητικού ή ανταλλαγή μετοχών έχει ως κύριο στόχο ή έναν απο τους κύριους στόχους την φοροαπάτη ή τη φοροδιαφυγή (άρθρο 11).

Η δεύτερη Οδηγία (90/435 ΕΟΚ) του Συμβουλίου (ΕΕΚ Ι. 225, 20-8-90, σελ. 6) αφορά στο κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών (Οδηγία

λεγομένη «μητρικές-θυγατρικές»). Με την Οδηγία αυτή καταργείται η παρακράτηση στην πηγή των διανεμομένων κερδών μίας θυγατρικής εταιρείας προς την μητρική της, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής. Η Ελλάδα όμως μπορεί να παρακρατεί στην πηγή των φόρο επί των διανεμομένων κερδών τα οποία καταβάλλονται σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών-μελών, για όσο διάστημα η χώρα μας δεν επιβάλλει φόρο εταιρειών επί των διανεμομένων κερδών (άρθρο 5, παρ. 1 & 2).

Επίσης, για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, όταν μητρική εταιρεία η οποία είναι εταίρος της θυγατρικής εταιρείας της λαμβάνει διανεμόμενα κέρδη για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία είτε δε φορολογεί τα κέρδη αυτά, είτε τα φορολογεί επιτρέποντας όμως στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσόν του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής που αναλογεί στα κέρδη αυτά (...). (άρθρο 4). Αυτό ισχύει ώσπου να τεθεί πράγματι σε εφαρμογή ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των εταιρειών.

Ας σημειωθεί ότι τα κράτη-μέλη όφειλαν να ενσωματώσουν τις δύο παραπάνω οδηγίες στην έννομη τάξη τους πριν από την 1η Ιανουαρίου 1992.

Τέλος, με τη Σύμβαση 90/436 ΕΟΚ που υπεγράφει στα πλαίσια του Συμβουλίου (ΕΕΚ Ι. 225, 20-8-90, σελ. 10) αποσκοπείται -σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 220 Σύνθηκης ΕΟΚ- η εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση -διόρθωσης- κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή (άρθρο 1) -η οποία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος (για την Ελλάδα, φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων Υδρευσης και Αποχέτευσης, άρθρο 2)- μιά μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης συμβαλλόμενου κράτους η οποία βρίσκεται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος θεωρείται ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο ευρίσκεται. Η Σύμβαση προβλέπει επίσης μιά διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διαιτησίας των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή της (άρθρα 6 έως 14). η διάρκεια ισχύος αυτής της σύμβασης, η οποία θα πρέπει να επικυρωθεί, ορίζεται σε πέντε χρόνια με δυνατότητα ανανέωσης (άρθρο 20).

Η φορολογική εναρμόνιση αποτέλεσε αντικείμενο έρευνας και μελέτης ομάδας εργασίας από 9 «σοφούς» υπό την Προεδρία του πρώην Υπουργού Οικονομικών της Ολλανδίας Οηπο Ruding. Η ομάδα αυτή είχε επιφορτιστεί να μελετήσει τις επιπτώσεις των φορολογικών δυσαναλογιών στις αποφάσεις για επενδύσεις των επιχειρήσεων -δυσαναλογίες που

προκύπτουν απο τις διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες των κρατών-μελών- και να προτείνει ενδεχομένως προσεγγίσεις και ένα ημερολόγιο.

Σύμφωνα με την έκθεση της Επιτροπής, η οποία συμφωνεί ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εταιρειών προκαλεί σημαντικές στρεβλώσεις στην εσωτερική αγορά. τα κράτη θεωρούν τη φορολογία «κυρίαρχικό» τους μέσο για την αύξηση των δημοσιονομικών τους εσόδων.

Ετσι προτείνει αναγκαίες εναρμονίσεις.

- ◆ Πρώτον, καταργηση κάθε αιτίας διπλής φορολογίας που συνιστά πρωταρχική διακδίκηση των επιχειρήσεων. Παράδειγμα, τα φορολογούμενα μερίσματα που διανέμονται απο μιά θυγατρική στη μητρική εταιρεία η οποία είναι εγκατεστημένη σε ένα άλλο κράτος. Επ' αυτού είδαμε ότι υιοθετήθηκε ήδη μιά οδηγία (90/435) αλλά θα πρέπει να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής.
- ◆ Δεύτερο, να μειωθεί το κόστος που επιφέρει μιά διασυνοριακή δραστηριότητα (ιδίως των ΜΜΕ).
- ◆ Τρίτο, είναι αναγκαία η προσέγγιση των φορολογικών βαρών με την επισήμανση ότι περισσότερο ενδιαφέρει η εναρμόνιση των βάσεων υπολογισμού παρά το ύψος φορολογίας. Σημαντικό εδώ είναι ο ορισμός των φορολογητέων κερδών (η βάση στην οποία εφαρμόζεται το ύψος του φόρου). Για παράδειγμα, η Γερμανία με 50% φορολόγηση στα διανεμόμενα κέρδη έναντι 34% της Γαλλίας -η Γερμανική φορολογία είναι λιγότερο αυστηρή απο τη Γαλλική.
- ◆ Τέλος, η εκθεση Rüdiger συντάσσει έναν όχι εξαντλητικό κατάλογο δευτερευόντων αποκλίσεων που στην ουσία όμως είναι εξίσου σημαντικές.

Οι επιπτώσεις των ληφθεισών (εναρμονισμένων) αποφάσεων στον φορολογικό τομέα θα είναι απτές. Καταρχήν για τον καταναλωτή: ο ΦΠΑ στα 15% και η κατάργηση των υψηλών συντελεστών στα προϊόντα πολυτελείας θα οδηγήσουν σε πτώση των τιμών, όπως υποστηρίζει σχετικά η αρμόδια Γαλλίδα Επίτροπος κ. Κρ. Σκριβενέρ. Ως γνωστόν η Γαλλίδα Επίτροπος προσανατολίζεται στη θέσπιση δύο συντελεστών ΦΠΑ, ο ένας πάνω απο 5% και ο άλλος πάνω απο 15%.

Επειτα, για τις επιχειρήσεις η κατάργηση εκατοντδων εντύπων η μείωση των στατιστικών εγγραφών και η κατάργηση των καθυστερήσεων κατά τη διάβαση των συνόρων θα πρέπει να οδηγήσουν σε ένα όφελος της τάξεως των 8 δισ. ECU, ήτοι στο 1,6% της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η Επιτροπή προσανατολίζεται στη θέσπιση ενιαίου συντελεστή για τα κέρδη των επιχειρήσεων, ύψους 30%.

Τέλος, η μείωση των εμμέσων φόρων θα πρέπει λογικά να «αντισταθμιστεί» με αύξηση των αμέσων φόρων -αυτό ιδίως για την Ελλάδα, Ιρλάνδία, Πορτογαλλία αλλά και Γαλλία, χώρες οι οποίες βρίσκονται κάτω απο το μέσο όρο όσο αφορά τη συμμετοχή της άμεσης φορολογίας στο ΑΕΠ.

Όπως δηλώνει η κα. Σκριβενέρ, το «ουσιώδες έχει γίνει» και οι ανακατατάξεις και αναστατώσεις στα κράτη-μέλη, τα οποία θα πρέπει να αναμορφώσουν το φορολογικό τους σύστημα απο δεχόμενα θυσίες στον προϋπολογισμό τους μόλις αρχίζουν και αυτό εν ονόματι του ελεύθερου ανταγωνισμού στην ενιαία εσωτερικά αγορά απο 1.1.1993.

4.2 Πωλήσεις μεταξύ επιχειρήσεων

α) Επιχειρήσεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ

Ως επιχείρηση νοείται κάθε επιχείρηση η οποία υπόκειται στο ΦΠΑ, δηλαδή η οποία φορολογείται επί των πωλήσεών της και η οποία κατά συνέπεια:

- έχει δικαίωμα έκπτωσης του τιμολογούμενου ΦΠΑ
- υποβάλλει σε τακτικά διαστήματα δηλώσεις ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο,
- εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Για τις πωλήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών, η αρχή της φορολόγησης των αγαθών στο κράτος-μέλος προορισμού εφαρμόζεται με τον ακόλουθο τρόπο:

β) ο πωλητής

Ο πωλητής απαλλάσσει τις παραδόσεις τις οποίες πραγματοποιεί σε πελάτες του σε άλλα κράτη-μέλη. Η απαλλαγή εξαρτάται απο δύο προϋποθέσεις:

- πρέπει να υπάρχει υλική μεταφορά των αγαθών απο ένα κράτος-μέλος σε ένα άλλο και
- ο πελάτης πρέπει να έχει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι ο αγοραστής θα πρέπει να κοινοποιεί τον αριθμό φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ στον πωλητή.

Ο πωλητής συμπληρώνει την περιοδική του δήλωση ΦΠΑ, αναφέροντας, σε ξεχωριστό πλαίσιο, το σύνολο των απαλλασσόμενων ενδοκοινοτικών του πωλήσεων.

Συμπληρώνει εξάλλου, και μιά κατάσταση (κατά κανόνα τριμηνιαία) στην οποία αναφέρει τον αριθμό φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ των πελατών του στα άλλα κράτη-μέλη καθώς και το συνολικό ποσό των πωλήσεών του σε καθένα απο τους πελάτες αυτούς κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

Το τιμολόγιο το οποίο καταρτίζει για τη συναλλαγή θα πρέπει να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη του, και όλες τις ενδείξεις οι οποίες θα πρέπει κανονικά να υπάρχουν σε ένα τιμολόγιο.

γ) ο αγοραστής

Ο αγοραστής εφαρμόζει το ΦΠΑ στο αγαθό που αγόρασε στο πλαίσιο μιάς πράξης απόκτησης. Θα πρέπει να δηλώσει το σύνολο των αποκτήσεών του σε ένα ξεχωριστό πλαίσιο της κανονικής του δήλωσης ΦΠΑ και μπορεί να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ στην ίδια δήλωση.

Ορισμένα κράτη-μέλη έχουν τη δυνατότητα να απαιτούν, για τις αγορές αυτές, ξεχωριστές περιοδικές δηλώσεις, παρόμοιες με εκείνες οι οποίες ζητούνται απο τους πωλητές.

δ) η πράξη απόκτησης

Ο βασικός κανόνας είναι ότι κάθε πώληση αγαθών μεταξύ κρατών-μελών δημιουργεί πράξη απόκτησης στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών.

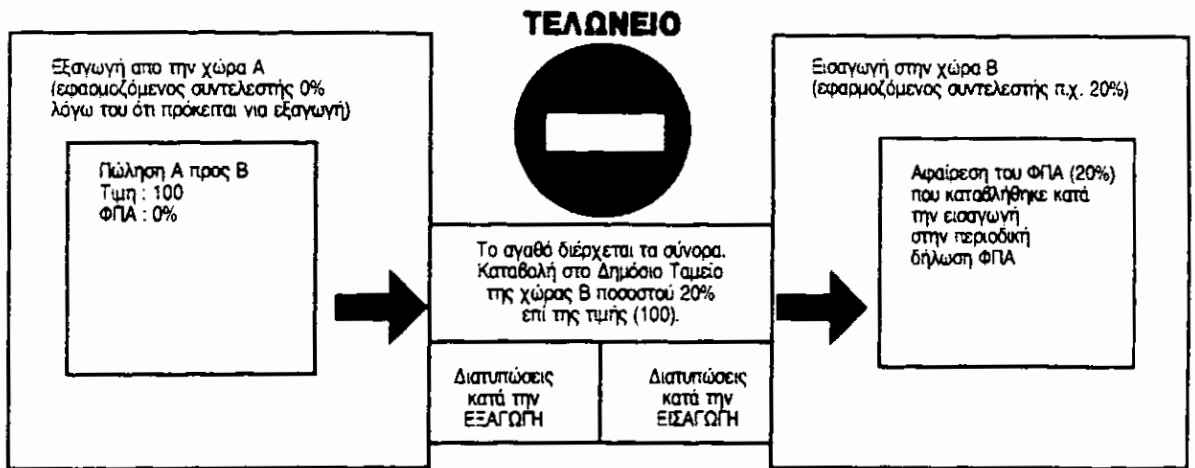
Ο φόρος θα πρέπει τότε να δηλώνεται στο εν λόγω κράτος μέλος, μέσω της δήλωσης ΦΠΑ την οποία συμπληρώνει ο αγοραστής για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας και η οποία καλύπτει την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκε η απόκτηση. Οι αγορές απο μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δικαιούνται απαλλαγής ΦΠΑ δεν συνεπάγονται φορολόγηση της απόκτησης.

Οι κανόνες σχετικά με το συντελεστή του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις αποκτήσεις και τη φορολογητέα τους βάση είναι ουσιαστικά οι ίδιοι με τους κανόνες οι οποίοι εφαρμόζονται στις παραδόσεις παρομοίων αγαθών στο εσωτερικό του ιδίου κράτους-μέλους.

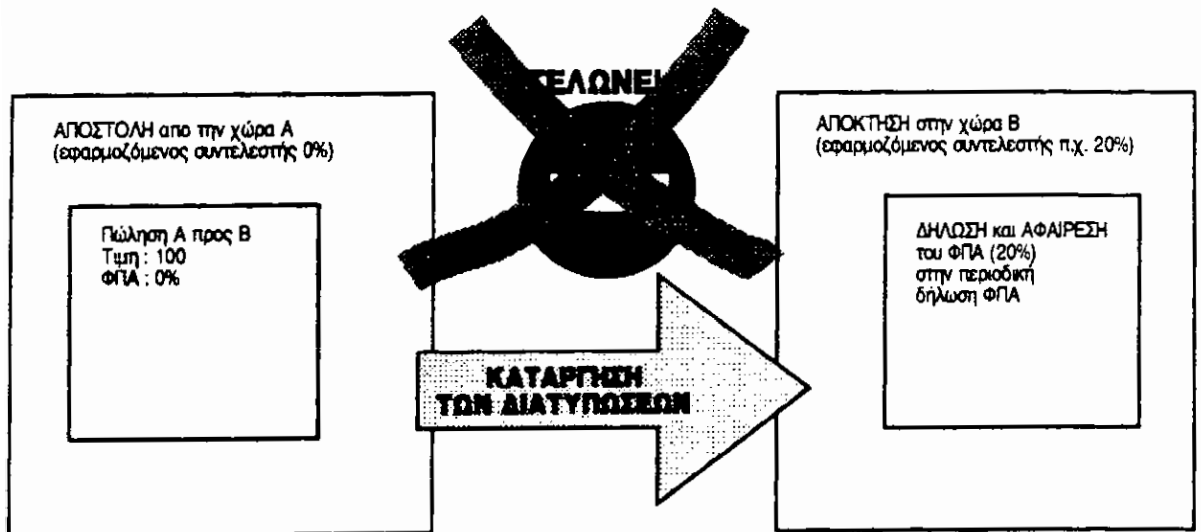
Οι λογιστικές υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων που προβλέπονται απο το νέο καθεστώς ΦΠΑ έχουν ελαφρυνθεί σημαντικά σε σχέση με τις διαδικασίες που ισχύουν τη στιγμή αυτή.

Ορισμένες διακινήσεις αγαθών μεταξύ κρατών-μελών που δεν αποτελούν πωλήσεις (πρόκειται για τις ονομαζόμενες «μεταφορές»

Λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ το 1992



Λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ το 1993



αγαθών) υπόκεινται σε ειδικούς κανόνες. Το ίδιο ισχύει και για τις παραδόσεις εργασίας φασόν.

ε) Υπηρεσίες

Στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν τροποποιείται το φορολογικό καθεστώς που διέπει τις παροχές υπηρεσιών μεταξύ κρατών-μελών, ιδιαίτερα τις υπηρεσίες που αφορούν άυλα αγαθά, όπως οι υπηρεσίες παροχής συμβουλών και οι νομικές υπηρεσίες.

Υπέρξαν τροποποιήσεις μόνο στις υπηρεσίες οι οποίες συνδέονται άμεσα με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών, όπως είναι οι μεταφορές.

Έτσι οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών θα υπόκεινται σε νέους κανόνες, οι οποίοι αφορούν τόσο τον τόπο φορολόγησης όσο και τον υπόχρεο του ΦΠΑ, αλλά οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών εξετάζονται σε άλλο σημείο της εργασίας.

Μέχρι πριν από ένα χρόνο, η καταβολή του ΦΠΑ από τις επιχειρήσεις γινόταν στα τελωνεία. Από την 1η Ιανουαρίου του 1993, όταν τα προϊόντα φθάνουν στην αποθήκη της Ελληνικής επιχείρησης που τα αγοράζει, καταχωρίζονται στα βιβλία και αναγράφονται ξεχωριστά στην προσωρινή δήλωση ΦΠΑ της περιόδου που ανήκουν, στην οποία και υπολογίζεται ο φόρος που οφείλεται. Ταυτόχρονα η επιχείρηση έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου και συνήθως με το συμπηφισμό τελικά γίνεται μηδενισμός του οφειλόμενου φόρου.

Το Υπουργείο Οικονομικών για να μὴν παρουσιασθεί σημαντική υστέρηση εσόδων από ΦΠΑ, επέβαλλε από την 1η Ιανουαρίου 1993 την προκαταβολή ΦΠΑ ίσης με το 25% του χρεωστικού υπολοίπου που προκύπτει από την τελευταία προσωρινή δήλωση ΦΠΑ. Το ποσό αυτό θα εκπέσει από την επόμενη προσωρινή δήλωση ΦΠΑ, στην οποία όμως, θα γίνει πάλι παρακράτηση 25% επί του χρεωστικού υπολοίπου. Για να ελέγχεται επίσης καλύτερα η απόδοση του ΦΠΑ, καθιερώθηκε από την 1η Ιανουαρίου η υποβολή των προσωρινών δηλώσεων μόνο στις αρμόδιες εφορίες και τα Ταχυδρομεία.

Τα συνοδευτικά έγγραφα που απαιτούνται για την κυκλοφορία αγαθών κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι τα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα που χρησιμοποιούνται για τις εθνικές συναλλαγές, το τιμολόγιο και το δελτίο αποστολής εμπορευμάτων. Ειδικά για τη χώρα μας, η οποία συνορεύει μόνο με ένα κράτος-μέλος, την Ιταλία, όταν τα αγαθά διέρχονται και από τρίτη χώρα πρέπει να συνοδεύονται από το έγγραφο T1 και εάν διέρχονται από χώρα ΕΖΕΣ από το έγγραφο T2. Εάν

διέρχονται από τρίτη χώρα και από χώρα ΕΖΕΣ (π.χ. Γιουγκοσλαβία και Αυστρία) απαιτείται μόνο το έγγραφο T1. Στο έδαφος της κοινοτικής χώρας, η διαδρομή συνεχίζεται μόνο με τα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα.

4.3 Πωλήσεις εξ αποστάσεως

Όταν μία επιχείρηση υπόκειται στο ΦΠΑ πραγματοποιεί πωλήσεις σε επιτηδευματίες οι οποίοι δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ ή οι οποίοι απαλλάσσονται και δεν εξατομικεύονται με αριθμό φορολογικού μητρώου, ή σε ιδιώτες, αναλαμβάνοντας η ίδια την μεταφορά, θα πρέπει:

- να τιμολογεί το ΦΠΑ με βάση το συντελεστή που ισχύει στο κράτος μέλος της, εάν οι πωλήσεις της δεν υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο στο κράτος μέλος προορισμού (αν και έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τη φορολόγηση στο κράτος μέλος προορισμού).

- να τιμολογεί το ΦΠΑ (κατά κανόνα μέσω φορολογικού αντιπροσώπου), με το συντελεστή που ισχύει στο κράτος μέλος προορισμού, εάν οι πωλήσεις υπερβαίνουν το όριο που καθορίζει το εν λόγω κράτος μέλος.

Το εφαρμοζόμενο όριο είναι κατά κανόνα 100.000 ECU ετησίως. Ωστόσο ορισμένα κράτη-μέλη μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ορίου των 35.000 ECU.

Το όριο αυτό δεν αφορά, ούτε τις πωλήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (ορυκτέλαια, επεξεργασμένα καπνά και αλκοολούχα ποτά), ούτε τις πωλήσεις καινούριων μεταφορικών μέσων, εφόσον τα αγαθά αυτά φορολογούνται κατά κανόνα στο κράτος μέλος προορισμού.

4.4 Συναλλαγές με τρίτες χώρες

Τα αγαθά που εισάγονται από τρίτες χώρες εξακολουθούν να υπόκεινται σε υποχρεώσεις δήλωσης στο τελωνείο και φορολογούνται με το ΦΠΑ κατά την εισαγωγή τους.

Για τα αγαθά που έχουν τεθεί υπό καθεστώς αναστολής τελωνειακών δασμών, ο ΦΠΑ οφείλεται τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά αυτά εξέρχονται από το εν λόγω καθεστώς. Τη στιγμή αυτή θα πρέπει να πραγματοποιηθούν και οι συνήθεις τελωνειακές διατυπώσεις.

Οι πωλήσεις αγαθών προς τρίτες χώρες πρέπει να απαλλάσσονται, υπό την επιφύλαξη της ολοκλήρωσης των συνήθων τελωνειακών διατυπώσεων που συνδέονται με την εξαγωγή εμπορευμάτων.

Ένα απλοποιημένο καθεστώς κυκλοφορίας προβλέπεται για τα πρόσωπα τα οποία επιθυμούν να θέσουν σε ελεύθερη κυκλοφορία σε κάποιο κράτος μέλος εμπορεύματα τρίτων χωρών, πριν να τα αποστείλουν απευθείας σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, όπου θα χρησιμοποιηθούν ή θα καταναλωθούν. Το καθεστώς αυτό θα στηρίζεται στο σύστημα των περιοδικών δηλώσεων τις οποίες θα πρέπει να υποβάλλει για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές του κάθε υποκείμενος στο φόρο ο οποίος εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

Όσον αφορά τον ΦΠΑ, η διαδικασία της εσωτερικής διαμετακόμισης δεν θα εφαρμόζεται πλέον στα αγαθά που μεταφέρονται μεταξύ κρατών μελών, στο εσωτερικό του φορολογικού εδάφους της Κοινότητας.

4. 5 Μεταφορά εμπορευμάτων

Το καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών διατηρήθηκε χωρίς μεταβολές στην πλειοψηφία των περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών -και κυρίως σε όλες τις άυλες παροχές: υπηρεσίες παροχής συμβουλών, υπηρεσίες εμπειρογνομόνων, δθκηγόρων κ.λπ.

Μόνο οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται με ενδοκοινοτικές παραδόσεις-αποκτήσεις αγαθών χρειάστηκε να τροποποιηθούν, λόγω της κατάργησης της εισαγωγής: πρόκειται συγκεκριμένα για τις παροχές υπηρεσιών μεταφορών και υπηρεσιών συναφών προς τις μεταφορές (φόρτωση, εκφόρτωση κ.λπ.). Το παράδειγμα το οποίο παρουσιάζεται κατωτέρω, αφορά το καθεστώς που διέπει τις παροχές υπηρεσιών μεταφορών, και οι αρχές που διέπουν το καθεστώς αυτό είναι συγκρίσιμες και για τις άλλες συναφείς περιοχές.

- **Η παροχή υπηρεσιών μεταφορών** : Ένα πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες μεταφορών αναλαμβάνει για ένα πελάτη του τη μεταφορά αγαθών από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο.

- **Κατάσταση το 1992**: Η πράξη αυτή αντιμετωπίζεται ως διεθνής παροχή υπηρεσιών, οποιοδήποτε κι αν είναι το καθεστώς ή ο τόπος διαμονής του πελάτη, και στο πλαίσιο αυτό απαλλάσσεται από τον παρεχόντα την υπηρεσία.

Ωστόσο κατά την διέλευση των συνόρων του κράτους μέλους προορισμού, η υπηρεσία μεταφοράς φορολογείται με την ενσωμάτωσή της στην αξία των αγαθών η οποία θα πρέπει να δηλωθεί στο τελωνείο και στην οποία εφαρμόζεται ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

- **Κατάσταση το 1993:** Οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν την ενδοκοινοτική παράδοση-απόκτηση αγαθών, φορολογούνται ως ανεξάρτητες και όχι ως παρεπόμενες υπηρεσίες της πράξης εισαγωγής των αγαθών.

α) τόπος φορολόγησης

Η παροχή υπηρεσιών μεταφορών θα φορλογείται καταρχήν στο κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς.

Ωστόσο, όταν η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας πραγματοποιείται η μεταφορά εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κάποιο κράτος μέλος εκτός του κράτους μέλους αναχώρησης, η μεταφορά θα φορολογείται στο κράτος μέλος της επιχείρησης αυτής.

β) Υπόχρεος του φόρου

Υπόχρεος του φόρου θα είναι ο παρέχων τις υπηρεσίες μεταφορών:

- όταν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο φόρος
- ή για κάθε υπηρεσία μεταφορών που παρέχει σε ένα πρόσωπο το οποίο δεν εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ακόμη κι αν ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο φόρος.

Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις, ο φόρος θα εφαρμόζεται και θα οφείλεται στον πελάτη και παρέχων τις υπηρεσίες θα τιμολογεί την παρεχόμενη υπηρεσία μεταφορών εκτός φόρου.

4.6 Οι μεταφορές αγαθών

- **Ορισμός:** Πρόκειται για μετακίνηση αγαθών μεταξύ δύο κρατών - μελών χωρίς να υπάρχει πώληση: τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για τις ανάγκες της επιχείρησής του σε κάποιο άλλο κράτος μέλος.

- **Η κατάσταση των κινήσεων αυτών το 1992:** Αυτές οι κινήσεις αγαθών αποτελούσαν εξ ορισμού εισαγωγές. Συνεπάγονται τη φορολόγηση στις περιπτώσεις τις οποίες τα αγαθά δεν τυγχάνουν απαλλαγής στο πλαίσιο ενός καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής υπό τελωνειακή επίβλεψη.

- **Η κατάσταση των κινήσεων αυτών το 1993:** Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, η μόνη υποχρέωση συνίσταται στην τήρηση λογιστικού

βιβλίου, που θα επιτρέπει να διακιολογηθεί το γεγονός ότι τα αγαθά δεν είναι παρόντα στην επιχείρηση, στο κράτος μέλος αναχώρησης.

Μόνο ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. αποθήκευση) οδηγούν σε φορολογητέες πράξεις, οι οποίες ωστόσο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μπορούν να τύχουν απαλλαγής.

- **Οι διατάξεις για το 1993:** Οι προβλεπόμενες διατάξεις εξομοιώνουν τις μεταφορές αγαθών με ενδοκοινοτική παράδοση εξ επαχθούς αιτίας.

Οι συνηθέστερες περιπτώσεις είναι οι μεταφορές αγαθών επένδυσης και αγαθών που αποστέλλονται προς αποθήκευση σε κάποιο άλλο κράτος μέλος.

α) Οσον αφορά τις αποθηκεύσεις, οι εν λόγω κινήσεις αγαθών θα πρέπει πράγματι να παρκολουθούνται, διότι τα αποθέματα αυτά μπορούν, για παράδειγμα, να πωληθούν στη συνέχεια στο κράτος μέλος άφιξης, οπότε θα πρέπει να φορολογηθούν ως παραδόσεις στο εν λόγω κράτος μέλος.

4.7 Καλυπτόμενες περιπτώσεις

Μιά επιχείρηση Α του κράτους 1 αποστέλλει πρώτες ύλες σε ένα πρόσωπο Β που εκτελεί εργασίες φασόν στο κράτος μέλος 2. Μετά την εκτέλεση της εργασίας φασόν, ο Β αποστέλλει εκ νέου τα εμπορεύματα στην επιχείρηση Α του κράτους μέλους 1 και τιμολογεί στην επιχείρηση Α την εργασία φασόν που εκτέλεσε.

- **Παρούσα αντιμετώπιση:** Τα υλικά επί των οποίων εκτελούνται οι εργασίες φασόν:

- εξαγονται προσωρινά εκτός του κράτους μέλους 1 για «τελειοποίηση για επανεισαγωγή» σε κάποιο άλλο κράτος μέλος

- εισάγονται προσωρινά στο κράτος μέλος 2 για «τελειοποίηση για επανεξαγωγή» στο εν λόγω κράτος μέλος.

Τα υλικά μετά την εκτέλεση της εργασίας φασόν:

- **εξέρχονται απο το κράτος μέλος 2:** ο εκτελών την εργασία φασόν απαλλάσει την εργασία φασόν την οποία εκτέλεσε και η επανεξαγωγή των εμπορευμάτων επιτρέπει την λήξη του τελωνειακού καθεστώτος της τελειοποίησης για επανεξαγωγή.

- **επανεισάγονται στο κράτος μέλος 1:** ο πελάτης Α φορλογείται στο πλαίσιο της εισαγωγής των αγαθών. Με την φορολόγηση αυτή, κατά την επιστροφή των μπουρευμάτων, λήγει το τελωνειακό καθεστώς της τελειοποίησης για επανεισαγωγή.

Η φορολόγηση κατά την επανεισαγωγή των αγαθών που έχουν υποστεί εργασία φασόν πραγματοποιείται:

- επί της αξίας της εκτελεσθείσας εργασίας φασόν.

- με τον συντελεστή ο οποίος εφαρμόζεται στα αγαθά τα οποία έχουν υποστεί εργασία φασόν,

είτε η εργασία φασόν θεωρείται στο κράτος μέλος 1 ως παράδοση αγαθών (οπότε θα εφαρμόζονταν ο ίδιος συντελεστής), είτε θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών (οπότε ο συντελεστής θα ήταν διαφορετικός).

Οι στόχοι τους οποίους επιδιώκει το νέο καθεστώς ΦΠΑ είναι οι ακόλουθοι:

- να αποφεύγονται ταυτόχρονα οι περιπτώσεις διπλής φορολόγησης και μη φορολόγησης τις οποίες θα αντιμετώπιζαν αναπόφευκτα, τόσο οι επιτηδευματίες όσο και τα κράτη-μέλη, λόγω της επιλογής την οποία προσφέρει η κοινοτική νομοθεσία σχετικά με τον χαρακτηρισμό των πράξεων που αφορούν εργασίες φασόν.

- να εξασφαλίζεται η ουδετερότητα της φορολόγησης με το ΦΠΑ (συντελεστής) είτε η εργασία φασόν εκτελείται σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, είτε εκτός Κοινότητας.

- να διατηρούνται ειδικές φορολογικές διατάξεις που να λαμβάνουν υπόψη την ιδιαιτερότητα της εργασίας φασόν:

- εκτελών εργασίες φασόν χρησιμοποιεί υλικά τα οποία του παραδίδει ο πελάτης του

- η φορολογητέα βάση περιορίζεται στην αξία της εργασίας φασόν στο μέτρο που η εργασία αυτή εκφράζεται με την παραδοση στον πελάτη ενός έργου που έχει υποστεί εργασία φασόν με βάση υλικά τα οποία παρέδωσε ο πελάτης αυτός.

- να δίδεται η δυνατότητα στο κράτος μέλος του προσώπου που εκτελεί εργασίες φασόν να γνωρίζει ότι τα αγαθά αυτά βρίσκονται στο έδαφος του (επίβλεψη των όρων που επιτρέπουν τον χαρακτηρισμό της πράξης) και στο κράτος μέλος του πελάτη να εξασφαλίζει την ορθή φορολόγηση των αγαθών.

Επομένως οι διατάξεις που έχουν θεσπιστεί στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος αφορούν μόνο την εργασία φασόν όπου υπάρχουν:

- 2 επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν εξατομικευθεί με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ:

Οι νέες διαδικασίες θα εφαρμοστούν μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το ΦΠΑ. Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα, το οποίο θα αρχίσει να λειτουργεί από την 1η Ιανουαρίου 1993 και με το οποίο θα συνδεθούν όλα τα κράτη-μέλη.

Το σύστημα αυτό θα έχει δύο βασικές λειτουργίες:

- θα περιλαμβάνει ένα σύστημα επαλήθευσης των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που θα επιτρέψει στα κράτη μέλη, κα μέσω αυτών στους ίδιους τους επιτηδευματίες, να έχουν πρόσβαση, σε κάθε ένα από τα φορολογικά μητρώα ΦΠΑ των χωρών της Κοινότητας.

- τα κράτη-μέλη θα ανταλλάσσουν στοιχεία σχετικά με τις ενδοκοινοτικές πληρωμές, τα οποία θα τους κοινοποιούνται από τους πωλητές, χάρη σε ένα σύστημα ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος, οι επιτηδευματίες οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές πωλήσεις θα πρέπει να παρέχουν τα ακόλουθα στοιχεία στη φορολογική τους αρχή, στους περιοδικούς ανακεφαλαιωτικούς τους πίνακες:

- τον δικό τους αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ καθώς και τον αντίστοιχο αριθμό των πελατών τους.

- τη συνολική αξία των πωλήσεων τους σε καθένα από τους πελάτες τους εντός της Κοινότητας.

Για τις ενδοκοινοτικές πράξεις, οι επιτηδευματίες θα χρησιμοποιούν τον αριθμό φορολογικού τους μητρώου ΦΠΑ, ο οποίος θα περιλαμβάνει και έναν κωδικό εντόπισης του σχετικού κράτους. Θα έχουν το δικαίωμα να ζητούν από τις διοικητικές τους υπηρεσίες την ταχεία επιβεβαίωση των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των ενδεχόμενων πελατών τους εντός της Κοινότητας, ώστε να επιβεβαιώσουν ότι οι πελάτες αυτοί έχουν το δικαίωμα να παραλάβουν τα εμπορεύματα με μηδενικό συντελεστή. Αυτό είναι ιδιαίτερης σημασίας σε περιπτώσεις νέων πελατών με τους οποίους ο πωλητής δεν συναλλάσσεται επί μεγάλο χρονικό διάστημα.

ο Α στο κράτος-μέλος 1

ο Β στο κράτος-μέλος 2

- 2 κρατη μέλη: τα υλικά επί των οποίων πρέπει να πραγματοποιηθούν οι εργασίες φασόν αποστέλλονται απο το κράτος-μέλος Α και τα αγαθά επί των οποίων έχουν εκτελεστεί οι εργασίες φασόν αποστέλλονται εκ νέου με περιορισμό το εν λόγω κράτος.

Αρχές του νέου καθεστώτος

Η βασική αρχή του νέου καθεστώτος είναι να μην υπόκεινται στο ΦΠΑ οι πρώτες ύλες κατά την αποστολή τους στο κράτος-μέλος 2. Η φορολόγηση περιορίζεται στην αξία της εργασίας του εκτελούντος τις εργασίες φασόν και πραγματοποιείται στο κράτος-μέλος 1 και με το συντελεστή του κράτους αυτού. Ωστόσο, για να είναι δυνατόν να εφαρμοστούν πραγματικά οι αρχές αυτές, θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα, ώστε τα ενδιαφερόμενα κράτη-μέλη να ενημαρώνονται καταλλήλως για την αποστολή και την επιστροφή των εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια, τόσο ο πελάτης όσο και ο εκτελών εργασίες φασόν θα πρέπει να τηρούν ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις αποστολές και τις εκ νέου αποστολές των πρώτων υλών.

4.8 Σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το ΦΠΑ για αποφυγή της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου

Ο έλεγχος του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές θα στηρίζεται απο την 1η Ιανουαρίου 1993 και έπειτα, στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών. Ο έλεγχος αυτός είναι αναγκαίος για να εξασφαλιστούν τα έσοδα των κρατών-μελών και για να επιτευχθεί ίση μεταχείριση όλων των επιτηδευματιών.

Στο πλαίσιο ορισμένων ελαχίστων πληροφοριών που παρέχουν περιοδικά οι επιχειρήσεις οι οποίες πωλούν αγαθά σε άλλες επιχειρήσεις σε άλλα κράτη-μέλη, οι ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των εθνικών αρχών θα πραγματοποιούνται βάσει των αριθμών φορολογικού μητρώου που χορηγήθηκαν στις επιχειρήσεις αυτές και με τους οποίους εξατομικεύονται οι πωλητές και οι αγοραστές.

Το σύστημα αυτό έχει αντικαταστήσει τις περιοριστικές διαδικασίες των δηλώσεων αποστολής, εισαγωγής και εξαγωγής που επιβάλλονταν στους επιτηδευματίες που ασκούν ενδοκοινοτικές δραστηριότητες.

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Τί είναι άμεσοι φόροι

Άμεσοι φόροι, είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα έσοδα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών, οι οποίοι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών και ο,συντελεστής των οποίων είναι συχνά προοδευτικός. Οι δύο πιο σημαντικές κατηγορίες άμεσων φόρων είναι οι φόροι επίτου εισοδήματος και οι φόροι επί της περιουσίας. Το άρθρο 98 της Συνθήκης απαγορεύει όσον αφορά αυτούς τους φόρους τους συμφηφισμούς στα σύνορα, δηλαδή την εφαρμογή απαλλαγών και επιστροφών των φόρων κατά την εξαγωγής προς άλλα κράτη-μέλη, ή τη θέσπιση εξισωτικών εισφορών κατά την εισαγωγή απο άλλα κράτη-μέλη. Εξαιρέσεις απ' αυτόν τον κανόνα δεν μπορούν να παρασχεθούν παρά μόνον αν τα προβλεπόμενα μέτρα έχουν προηγουμένως εγκριθεί για μιά περιορισμένη περίοδο απο το Συμβούλιο. Εκτός απ' αυτή τη διάταξη, η Συνθήκη της Ρωμης δεν ασχολείται με τους άμεσους φόρους και δεν ζητάει την εναρμόνισή τους.

Ενώ η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων χρειαζόταν, ήδη απο την αρχή, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγέ και στον ελεύθερο ανταγωνισμό, και αργότερα, για να μπορέσουν να καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν φαινόταν απαραίτητη μέσα στην κοινή αγορά. Με το χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα απαιτούσαν μιάν ελάχιστη εναρμόνιση των άμεσων φόρων. Πράγματι, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων θα μπορούσε, σε ορισμένες περιπτώσεις, να οδηγήσει σε κινήσεις οφειλόμενες μόνον σε φορολογικούς λόγους και, σε άλλες περιπτώσεις, να εμποδίσει τις άμεσες επενδύσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για την αλληλοδιείσδυση των εθνικών οικονομιών. Εξάλλου, η πραγματοποίηση διάφορων κοινοτικών πολιτικών απαιτεί μια συντονισμένη χρησιμοποίηση των υπάρχοντων φορολογικών μηχανισμών. Έτσι, η προσέγγιση των οικονομικών πολιτικών των κρατών-μελών προϋποθέτει ένα συντονισμό των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιούν. Επίσης, η διευκόλυνση της της δημιουργίας βιομηχανικών επιχειρήσεων ανταγωνιστικών σε διεθνές επίπεδο απαιτεί την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στις συγκεντρώσεις επιχειρήσεων.

Γι' αυτό το λόγο δεν πρέπει να φορολογούνται οι υπεραξίες οι οποίες υλοποιούνται κατά την πραγματοποίηση συγχωνεύσεων, αποσχίσεων ή προσκομιδής ενεργητικού εταιρειών, οι οποίες λειτουργούν σε διάφορα κράτη μέλη. Αυτό το σκοπό είχαν και οι Οδηγίες 90/434, 90/435 καθώς και η σύμβαση 90/436.

2. Η Εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος

Σε προχωρημένες κυρίως μορφές ενοποίησης, όπου, εκτός από την ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων, προβλέπεται και απελευθέρωση της κίνησης των συντελεστών παραγωγής, προκύπτει συνήθως ανάγκη εναρμόνισης και των φόρων εισοδήματος, ιδιαίτερα μάλιστα των φόρων εισοδήματος των επιχειρήσεων. Η εναρμόνιση αυτή είναι απαραίτητη προκειμένου να μην παρεμβάλλονται εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των συντελεστών παραγωγής, καθώς και στην ελεύθερη εγκατάσταση στο χώρο της ένωσης. Όπως και στην περίπτωση των έμμεσων φόρων έτσι και προκειμένου φια τους φόρους εισοδήματος, ζητήματα εναρμόνισης ανακύπτουν αναφορικά: (i) με τη διάρθρωση των φόρων αυτών, (ii) με το ύψος των φορολογούμενων συντελεστών και (iii) με την αρχή επιβολής των φόρων σε περίπτωση που ο κάτοχος ενός παραγωγικού συντελεστή κατοικεί σε μιά χώρα και απολαμβάνει εισόδημα από άλλη χώρα, λ.χ. εργάζεται στη χώρα αυτή, ή έχει επενδύσει τα κεφάλαιά του.

Η εναρμόνιση της βάσης των φόρων εισοδήματος έχει διάφορες πλευρές. Διαφορές στον ορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, που μπορεί να οφείλονται σε διαφορετική μεταχείριση των ακαθάριστων εσόδων από διάφορες πηγές, σε διαφορές στις χορηγούμενες εκπτώσεις και απαλλαγές ή σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση ορισμένων κατηγοριών δαπανών, μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετική επιβάρυνση των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων στα διάφορα κράτη-μέλη. Ανάλογα ζητήματα γεννιούνται στην περίπτωση διαφορετικής μεταχείρισης των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, όταν, λ.χ. μερικές χώρες επιτρέπουν και άλλες όχι, την έκπτωσή τους από τα κέρδη της τρέχουσας ή των επόμενων χρήσεων. Το κυριότερο όμως ζήτημα που γεννιέται σχετικά με τη διάρθρωση των φόρων εισοδήματος έχει σχέση με τη φορολογία των κερδών των ανωνύμων εταιρειών και ειδικότερα με το βαθμό ενοποίησης του φόρου αδιανεμήτων κερδών με το φόρο των διανεμομένων κερδών. Είναι προφανές ότι όταν ορισμένες χώρες αναγνωρίζουν πλήρη συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που αναλογεί στα μερίσματα με τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ άλλες επιτρέπουν μερικό μόνο συμψηφισμό, η έκταση του οποίου διαφέρει

ανάμεσα στα κράτη-μέλη, έχουμε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων. Όλες αυτές οι διαφορές στη διαρθρωση της φορολογίας εισοδήματος μπορεί να διαφοροποιούν τη φορολογική επιβάρυνση των εισοδημάτων ανάμεσα στα κράτη μέλη και να παραβλάπτουν την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων.

Ανάλογα προβλήματα δημιουργούνται επίσης στην περίπτωση διαφορών στους ονομαστικούς συντελεστές φορολογίας ανάμεσα στα κράτη-μέλη της ένωσης, γιατί και εδώ έχουμε διαφοροποίηση της επιβάρυνσης των εισοδημάτων, με δυσμενείς επιδράσεις στην ελεύθερη κινητικότητα και εγκατάσταση των συντελεστών παραγωγής και επομένως στην κατανομή των πόρων. Ιδιαίτερα προβλήματα δημιουργούνται όταν ο κάτοχος ενός παραγωγικού συντελεστή ή μία επιχείρηση έχουν την κατοικία, την έδρα ή την μόνιμη εγκατάστασή τους σε μία χώρα και πραγματοποιούν εισόδημα σε μία άλλη χώρα. Αν φορολογήσουν τα εισοδήματα αυτά και οι δύο χώρες, θα έχουμε ασφαλώς διπλή φορολογία τους με δυσμενείς συνέπειες στην ελεύθερη εγκατάσταση και στην αριστοποίηση της κατανομής των πόρων. Δυό εναλλακτικές λύσεις υπάρχουν εδώ: (i) Να χρησιμοποιηθεί η αρχή της χώρας κατοικίας, οπότε τα εισοδήματα θα φορολογούνται μόνο στη χώρα όπου διαμένει ο κάτοχος του παραγωγικού συντελεστή ή όπου η μητρική εταιρεία έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της, και (ii) Να χρησιμοποιηθεί η αρχή της χώρας πηγής του εισοδήματος, οπότε τα εισοδήματα θα φορολογούνται στον τόπο όπου παράγονται, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας των κατόχων των παραγωγικών συντελεστών. Καμιά από τις δυό αυτές λύσεις όμως δεν επιτρέπει την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων όταν υπάρχουν διαφορές στους φορολογικούς συντελεστές. Γι' αυτό κάποια προσέγγιση των φορολογικών συντελεστών φαίνεται απαραίτητη, τουλάχιστο στην περίπτωση φορολογίας των επιχειρήσεων, η κινητικότητα των οποίων είναι μεγαλύτερη.

Σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους πάντως, η ΕΟΚ δεν έχει κάνει αξιόλογη ρόδο στον τομέα της εναρμόνισης των φόρων εισοδήματος. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κατά καιρούς υποβάλλει σχέδια οδηγιών για την εναρμόνιση ορισμένων πλευρών της φορολογίας εισοδήματος, και ιδιαίτερα της φορολογίας εισοδήματος των κερδών των επιχειρήσεων, τα σχέδια αυτά όμως δεν έχουν εγκριθεί ακόμη από το Συμβούλιο. Μόνο προσφατά εγκρίθηκαν ορισμένες Οδηγίες που αφορούν σε ορισμένα ζητήματα εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων που έπρεπε να διευθετηθούν προκειμένου να επιτρέψουν τη δημιουργία της ενιαίας αγοράς της Κοινότητας. Τα ζητήματα αυτά ήσαν, λχ. η φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας που προκύπτει σε περόπτωση εισφοράς περιουσιακών στοιχείων σε πολυεθνική εταιρεία ή η φορολογική

μεταχείριση ορισμένων πράξεων που γίνονται απο αλυσίδα επιχειρήσεων εγκατεστημένων στα κράτη-μέλη κ.ά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Φορολογικό βάρος των επιχειρήσεων

Μπορεί να διερωτηθεί κανείς εάν, παρά τους συνψηφισμούς των εμμέσων φόρων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, υπάρχει πλήρης φορολογική ουδετερότητα όταν ορισμένα κράτη-μέλη προστρέχουν πολύ περισσότερο από άλλα στους άμεσους φόρους, οι οποίοι δεν συμψηφίζονται στα σύνορα. Βέβαια τα πρώτα κράτη φορολογούν λιγότερο τα προϊόντα των εταιρών τους απ' ό,τι τα κράτη που χρησιμοποιούν περισσότερο την έμμεση φορολογία, αλλά οι όροι των συναλλαγών και η παραγωγικότητα συμψηφίζουν συνήθως τις φορολογικές ανισότητες των επιχειρήσεων των κρατών-μελών. Είναι προφανές ότι τα κράτη προστρέχουν λιγότερο ή περισσότερο σε ορισμένες κατηγορίες φόρων επηρεαζόμενα από τις ιστορικές συνήθειές των, τις κοινωνικές διαρθρώσεις των και τις οικονομικές συνθήκες. Γι' αυτούς τους λόγους, άλλα κράτη προσφεύγουν στους έμμεσους φόρους, οι οποίοι εισπράττονται ευκολότερα, ενώ άλλα προτιμούν την άμεση φορολογία, η οποία είναι κοινωνικά δικαιότερη. Τα κράτη-μέλη της Κοινότητας θα πρέπει να έχουν αρκετή φορολογική αυτονομία, για να έχουν ένα περιθώριο δημοσιονομικών ελιγμών αρκετό για τις αναγκαίες παρεμβάσεις στην οικονομία τους. Η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν μπορεί λοιπόν παρά να είναι απώτερος στόχος της Κοινότητας.

Πάντως μία αρχή εναρμόνισης των άμεσων φόρων είναι αναγκαία για πολλούς λόγους. Πρώτον, για να μην νοθεύονται οι όροι του ανταγωνισμού μέσα στην Κοινότητα, πρέπει το κόστος παραγωγής και η αποδοτικότητα των επενδυμένων κεφαλαίων να μην επηρεάζονται κατά πολύ διάφορο τρόπο από τη διαφορετική φορολογία των κρατών μελών. Πράγματι, μία ελαφρότερη φορολογία των εταιρειών σε ένα κράτος ισοδυναμεί με επιχορήγηση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά. Οι κινήσεις κεφαλαίων και η εγκατάσταση των επιχειρήσεων μπορούν επίσης να επηρεαστούν από τα δυσανάλογα επίπεδα της άμεσης φορολογίας στα κράτη μέλη και από τη λιγότερο ή περισσότερο αυστηρή εφαρμογή της αρχής της κράτησης στην πηγή. Τα κράτη που έχουν υψηλούς φόρους επί των κερδών των επιχειρήσεων ή που δεν μεταχειρίζονται ευνοϊκά τα επανεπενδυόμενα κέρδη μπορεί να έχουν μίαν απώλεια κεφαλαίων τα οποία θα καταφεύγουν σε χώρες όπου η φορολογία των επιχειρήσεων είναι ευνοϊκότερη, εάν βέβαια οι άλλοι όροι, και μάλιστα οι νομισματικοί, είναι ίσοι. Τέτοιες κινήσεις

κεφαλαίων, οι οποίες εξαρτώνται περισσότερο από τις φορολογικές παρά από τις οικονομικές συνθήκες, είναι ανεπιθύμητες, γιατί δεν άγουν στην βέλτιστη χρήση των χρηματοοικονομικών πόρων και των άλλων συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα.

Οι διαφορές των άμεσων φόρων ευνοούν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, γιατί αυτές έχουν τη δυνατότητα να συγκεντρώνουν τα κέρδη τους στο κράτος που τις φορολογεί λιγότερο. Προς τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούν τις εταιρείες βάσης, τις τιμές μεταβίβασης στο εσωτερικό της ομάδας και τα διεθνή ομολογιακά δάνεια. Οι εταιρείες βάσης εγκαθίστανται στις χώρες με χαμηλή φορολογία, που ονομάζονται «φορολογικοί παράδεισοι». Αυτές οι εταιρείες συγκεντρώνουν κατά διάφορους τρόπους τα κέρδη των θυγατρικών επιχειρήσεων της ομάδας που είναι εγκατεστημένες σε χώρες με κανονική φορολογία και τα επανεπενδύουν στις ίδιες ή άλλες εταιρείες. Ένας τρόπος συγκεντρώσεως των κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία είναι οι τιμές μεταβίβασης μεταξύ μονάδων της ίδιας εταιρείας, τιμές που μπορεί να διαφέρουν πολύ από τις πραγματικές τιμές της αγοράς. Τέλος, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μπορούν να εκδίδουν ομολογιακά δάνεια στις χώρες που δεν παρακρατούν στην πηγή τους φόρους επί των τόκων. Το ενδιαφέρον αυτών των δανείων είναι ότι είναι σχετικά χαμηλότοκα, γιατί οι δανειστές μπορεί να διαφεύγουν τη φορολογία εισοδήματος της χώρας τους.

Αντίθετα, τα φορολογικά εμπόδια παρακωλύουν τις συγκεντρώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες είναι αναγκαίες για να επιτρέψουν στις κοινοτικές επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις διαστάσεις της κοινής αγοράς και να γίνουν ανταγωνιστικότερες σε διεθνές επίπεδο. Μιά συγκέντρωση (συγχώνευση, πλειοψηφική συμμετοχή, δημιουργία χολντινγκ κ.λπ.) μπορεί να μην πραγματοποιηθεί εάν κινδυνεύουν να υπάρχουν φορολογήσεις των υπεραξιών του ενεργητικού των δύο εταιρειών ή διπλή φορολόγηση των παρακρατούμενων στην πηγή εισοδημάτων.

2. Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Τα πιο σημαντικά και επείγοντα προβλήματα για την Κοινότητα, ήταν εκείνα τα οποία έθετε η διεθνής φοροδιαφυγή. Πράγματι, εκτός από τις σημαντικές δημοσιονομικές απώλειες για τα κράτη και τη φορολογική αδικία, η διεθνής φοροδιαφυγή γεννά ανώμαλες κινήσεις κεφαλαίων και στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Τα πιο σημαντικά θέματα σε διεθνές πεδίο είναι: η απόκρυψη από ορισμένους φορολογούμενους των δραστηριοτήτων τους έξω από τα σύνορα του κράτους των σε χώρες όπου το επίπεδο φορολόγησης είναι χαμηλό ή όπου ο κίνδυνος ανακάλυψης

είναι μικρός. Οι δυνατότητες φοροδιαφυγής οι οποίες προσφέρονται σε πολυεθνικές επιχειρήσεις, ιδίως χάριν στους χειρισμούς των τιμών διαβίβασης μεταξύ εταιρειών της ίδιας ομάδας και το φορολογικό καθεστώς των εταιρειών «χόλντιγκ», το οποίο είναι ένα πρόβλημα που ξεπερνάει την Κοινότητα, γιατί οι περισσότερες απ' αυτές τις εταιρείες είναι εγκατεστημένες έξω από την Κοινότητα.

Βέβαια, υπήρχαν διμερείς συμφωνίες σ' αυτό το πεδίο, αλλά λόγω της αυξανόμενης περιπλοκότητας της σύγχρονης κοινωνίας, η καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής απαιτούσε, για να είναι αποτελεσματική, μίαν οργάνωση σε διεθνές, και πρώτ' απ' όλα κοινοτικό επίπεδο. Γι' αυτό το Συμβούλιο είχε εκδώσει ένα ψήφισμα, την 10η Φεβρουαρίου 1975, το οποίο καλούσε σε δύο κοινές ενέργειες: στο πεδίο της φορολογικής βάσης, χρειαζόταν σωστή εξακρίβωση των φόρων επί των εισοδημάτων και επί των κερδών, στο πεδίο της είσπραξης των φόρων χρειαζόταν συμπάρσταση για την προσφυγή στη δικαιοσύνη εναντίον των φοροφυγάδων.

Για τη θέση σ' εφαρμογή του ψηφίσματος του 1975, το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, θέσπισε στις 19 Δεκεμβρίου 1977, μίαν οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων. Αυτή η οδηγία καθιέρωσε μιά διαδικασία συστηματικής ανταλλαγής πληροφοριών που επιτρέπουν τη σωστή εξακρίβωση των άμεσων φόρων μέσα στην Κοινότητα. Η ανταλλαγή των πληροφοριών μπορεί να γίνει κατ' αίτηση του ενδιαφερόμενου κράτους-μέλους, αλλά προβλέπεται επίσης και όταν το κράτος αυτό δεν διαθέτει κανένα στοιχείο πάνω στο οποίο να μπορεί να θεμελιώσει την αίτησή του. Η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς αίτηση μπορεί να είναι αυτόματη, σε ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες προσδιορίζονται από κοινού από τις ενδιαφερόμενες διοικητικές αρχές, ή μπορεί να είναι αυθόρμητη, όταν μιά εθνική διοίκηση πιστεύει ότι διαθέτει στοιχεία τα οποία ενδιαφέρουν μίαν άλλη φορολογική αρχή της Κοινότητας, π.χ. όταν έχει λόγους να πιστεύει ότι γίνονται πλασματικές διαβιβάσεις κερδών στο εσωτερικό ομάδας επιχειρήσεων. Γι' αυτόν τον σκοπό, η οδηγία έχει ιδρύσει μιά διαδικασία συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών και της Επιτροπής, η οποία τους επιτρέπει να ανταλασσουν πληροφορίες και εμπειρίες, ιδίως στο πεδίο των τιμών διαβίβασης. Με ψήφισμα της 15ης Μαΐου 1984, το Συμβούλιο ενθαρρύνει τη μηχανοργάνωση των διοικητικών διαδικασιών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές,

Αλλά η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσα στην ενιαία αγορά της δεκαετίας του '90 απαιτεί σκληρότερα μέτρα.

Πράγματι η απελευθέρωση των διακινήσεων των κεφαλαίων απο την 1η Ιουλίου 1994, ενέχει ένα αυξημένο κίνδυνο φοροδιαφυγής. Οι κάτοικοι της Κοινότητας μπορούν πλέον να μεταφέρουν ελεύθερα τις αποταμιεύσεις των σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιοδήποτε κράτος-μέλος, χωρίς τα εξ αυτών έσοδα να δηλώνονται αναγκαστικά στις φορολογικές αρχές του κράτους της κατοικίας των. Καθώς σε πολλά κράτη-μέλη δεν υπάρχει παρακράτηση στην πηγή επί των τόκων που καταβάλλουν οι τράπεζες σε αλλοδαπούς, οι καταθέσεις θα κινδύνευαν να κατευθύνονται κατά προτεραιότητα προς αυτά τα κράτη, διαφεύγοντας κάθε φορολογία. Τέτοιες κινήσεις κεφαλαίων ορμώμενες μόνον απο φορολογικά κίνητρα, θα ήταν αντίθετες προς την έννοια της ορθολογικής κατανομής των πόρων, που είναι ο στόχος της εγκαθίδρυσης ενός κοινοτικού χρηματοοικονομικού χώρου.

Για να μειωθούν οι κίνδυνοι της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και στρέβλωσης του ανταγωνισμού πρέπει λοιπόν: αφενός, να ενισχυθούν ακόμη περισσότερο οι ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών βάσει της οδηγίας της 19ης Δεκεμβρίου 1977 και αφετέρου, να εξαλειφθεί το κίνητρο της επένδυσης σε κράτος-μέλος το οποίο έχει ευνοϊκότερο καθεστώς εκείνου του επενδυτού δια της θέσπισης απ' όλα τα κράτη-μέλη της παρακράτησης στην πηγή με σχετικά χαμηλό συντελεστή. Αυτός ο διπλός στόχος επιδιώκεται απο δυό προτάσεις οδηγιών τις οποίες διεβίβασε η Επιτροπή στο Συμβούλιο τον Φεβρουάριο του 1989.

Σε πίο προηγμένο στάδιο της οικονομικής και νομισματικής ένωσης θα τεθεί ασφαλώς θέμα πίο έντονης εναρμόνισης των άμεσων φόρων μέσα στην Κοινότητα.

Ενόψει των πίο πάνω, η χώρα μας θα πρέπει απο τώρα να μελετήσει προσεκτικά το όλο θέμα και να προχωρήσει σταδιακά στην εναρμόνιση ώστε να μήβρεθεί στο τέλος προ εκπλήξεων. Το πρώτο θέμα που θα έπρεπε να νατιμετωπιστεί απο την Ελλάδα στα πλαίσια της φορολογικής εναρμόνισης είναι η βελτίωση της σχέσης άμεσων προς τους έμμεσους φόρους, ώστε να μειωθεί η συμβολή των τελευταίων και να μπορεί ο ΦΠΑ να ανταποκριθεί στις ανάγκες για έσοδα. Η βελτίωση αυτή μπορεί να γίνει μόνο με τον δραστικό περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος και τη διεύρυνση της βάσης του φόρου αυτού, ώστε να περιληφθούν στο φόρο εισοδήματα που δεν φορολογούνται. Θα πρέπει επιπλέον να προχωρήσει έγκαιρα στις φορολογικές εκείνες μεταβολές που αυξάνουν τα έσοδα, ώστε να ανακουφίσει τον προϋπολογισμό και να περιορίσει τα τεράστια ελλείματα που παρατηρούνται σήμερα. Τέλος, θα

πρέπει να καταβληθεί προσπάθεια να διατηρηθούν για μια μεταβατική περίοδο, όσοι από τους εκτός ΦΠΑ φόρους κατανάλωσης μπορούν να διατηρηθούν και να εναρμονιστούν έτσι ώστε να μην παραβιάζουν την εγχώρια παραγωγή και τις εξαγωγές.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η δημιουργία ενός ενιαίου φορολογικού χώρου μέσα στην Κοινότητα είναι ένας φιλόδοξος στόχος, ακόμη και αν με την ενοποίηση εννοείται η εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών μάλλον παρά η δημιουργία ενός ομοσπονδιακού φορολογικού συστήματος. Η φορολογική ενοποίηση δεν μπορεί παρά να πραγματοποιηθεί σταδιακά, συγχρόνως με την προσέγγιση μεταξύ των κρατών-μελών. Όχι μόνον δεν είναι δυνατή, αλλά δεν είναι καν επιθυμητή. Αυτά τα κράτη έχουν ακόμη οικονομικές διαρθρώσεις και επίπεδα ανάπτυξης και ευημερίας πολύ διαφορετικά. Πρέπει να έχουν και φορολογικά καθεστώτα προσαρμοσμένα στα χαρακτηριστικά των οικονομιών τους.

Βέβαια, όσο καιρό τα φορολογικά καθεστώτα δεν είναι εναρμονισμένα, θα επιδρούν διαφορετικά επί των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ ομοειδών οικονομικών δραστηριοτήτων των κρατών-μελών, οι οποίες θα πρέπει να φέρουν διάφορα φορολογικά βάρη. Αλλά οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, που οφείλονται σε βαρύτερη φορολογία σε ορισμένα κράτη-μέλη σχετικά με άλλα καλύπτονται συνήθως από τις καλύτερες υπηρεσίες που προσφέρει το δημόσιο και από ευνοϊκότερους συναλλαγματικούς όρους. Εάν δεν υπήρχαν αυτά, τα αντίβαρα μέσα σε μία κοινή αγορά όπου η εγκατάσταση είναι ελεύθερη, οι επιχειρήσεις θα πήγαιναν να εγκατασταθούν κατά προτίμηση στο κράτος μέλος το οποίο πρόσφερε τις καλύτερες φορολογικές συνθήκες γι' αυτές και για τα προϊόντα τους. Δεν παρατηρείται όμως, ένα τέτοιο φαινόμενο μέσα στην Κοινότητα, αν και οι συντελεστές των φόρων επί του κύκλου εργασιών (ΦΠΑ) και επί των εισοδημάτων των εταίρων είναι διαφορετικοί από κράτος-μέλος σε κράτος-μέλος, δεν υπήρξε τάση μετανάστευσης γι' αυτόν τον λόγο των επιχειρήσεων ενός κράτους προς ένα άλλο.

Επείγουσα για την Κοινή αγορά ήταν η εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και, δι' αυτής, η πραγματοποίηση της φορολογικής ουδετερότητας, δηλαδή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εθνικών προϊόντων και των εισαγόμενων από κράτη-μέλη. Αυτό επιτεύχθηκε κατά μεγάλο μέρος με την υιοθέτηση του συστήματος του ΦΠΑ απ' όλα τα αρχικά κράτη-μέλη, στις αρχές της δεκαετίας του '70, και από τα νέα κράτη-μέλη λίγο μετά την ένταξή τους. Μία εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών τόσο στενή όσο αυτή που επιτεύχθηκε χάρη στην υιοθέτηση απ' όλα τα κράτη ενός ΦΠΑ με ενιαία φορολογική βάση δεν

απαιτείτο απο τη Συνθήκη. Σ' αυτόν τον τομέα έχουμε λοιπόν ήδη ξεπεράσει τις απαιτήσεις της Συνθήκης.

Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι όλα τα φορολογικά προβλήματα της Κοινότητας είχαν έτσι λυθεί. Πρώτ' απ' όλα έπρεπε να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις όλων των φόρων επί της κατανάλωσης. Ενώ όμως η εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών είχε καλά προχωρήσει, ιδίως μετα την θέσπιση της 6ης Οδηγίας για τον ΦΠΑ, η εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης είχε περιοριστεί σε μερικά μέτρα για τους ειδικούς φόρους απί των κατεργασμένων καπνών. Οι προτάσεις της Επιτροπής σ' αυτόν τον τόμέα, που είχαν γίνει ήδη απο το 1972, έμειναν απρώθητες στο τραπέζι του Συμβουλίου. Βέβαια το κλίμα της κρίσης που υπήρχε στον τομέα της ενέργειας απο το 1973 και σε πολλούς άλλους τομείς απο το 1975, δεν ήταν ευνοϊκό για την πρόοδο της κοινοτικής φορολογικής πολιτικής.

Όπως και να έχει, όμως η έλλειψη εναρμόνισης των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επέτρεπε στα κράτη-μέλη συμπεριφορές ασυμβίβαστες με τις διατάξεις του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, τους επέτρεπε δηλαδή, να επιβαρύνουν τα προϊόντα των άλλων κρατών μελών με εσωτερικές φορολογίες υψηλότερες εκείνων οι οποίες επιβέρυναν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Μπρος στο πολιτικό αδιέξοδο η Επιτροπή είχε αναγκαστεί να ακολουθήσει την οδό της δικαιοσύνης. Οι αποφάσεις τις οποίες εξέδωσε το δικαστήριο στις 27 Φεβρουαρίου 1980 επιβεβαίωσαν τη θέση της Επιτροπής ότι έπρεπε να εξαλειφθούν οι διαφορές μεταξύ των κρατών-μελών των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων επίτης κατανάλωσης ορισμένων αλκοολούχων ποτών.

Η οδός φαινόταν έτσι ότι είχε ανοίξει για μιά πολιτική διευθέτηση του προβλήματος και η Επιτροπή παρουσίασε την μιά μετά την άλλη διάφορες συμβιβαστικές προτάσεις. Μάταια, γιατί τα κράτη-μέλη δεν ήθελαν να εγκαταλείψουν την κυριαρχία τους επί των ειδικών φόρων. Καθώς μερικά απ' αυτά σνέχιζαν τις μικροπανουργίες της προστασίας εθνικών προϊόντων, η Επιτροπή ξαναπήρε την οδό της δικαιοσύνης στο πρώτο ήμισυ της δεκαετίας του '80, μέχρις ότου και οι πίο επίμονοι εγκαταλείψουν το παιχνίδι του φορολογικού προστατευτισμού.

Πρέπει κανείς να παραδεχτεί ότι στον τομέα των ειδικών φόρων η Επιτροπή δεν φείστηκε των προσπαθειών της. Αντίθετα επέδειξε αξιέπαινη επιμονή και συγχρόνως ευλυγισία. Χρησιμοποιώντας εναλλάξ την πολιτική οδό και εκείνη της δικαιοσύνης, αλλάζοντας κατεύθυνση όταν πρόσκοπτε σε ουσιώδη εθνικά συμφέροντα κατά την αναζήτηση -τελικά μάταιη- του ελάχιστου κοινού παρονομαστή ο οποίος θα επέτρεπε ένα

συνολικό συμβιβασμό. η Επιτροπή στάθηκε στο ύψος των αποστολών της ως εισηγήτρια των κοινοτικών πολιτικών και φύλακα του κοινοτικού πνεύματος.

Η υπομονή και η επιμονή της Επιτροπής θα μπουν πάλι σε δοκιμασία κατά τη δεύτερη φάση της εναρμόνισης των έμμεσων φόρων, κατά την οποία θα πρέπει να ληφθούν τα αναγκαία μέτρα για την κατάργηση των φορολογικών συνόρων. Αυτή η κατάργηση προϋποθέτει την προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Κατά την πρώτη φάση της εναρμόνισης, είχε αποφευχθεί η αντιπαράθεση της φορολογικής εναρμόνισης και της εθνικής κυριαρχίας, δηλαδή της ελεύθερης χρησιμοποίησης της δημοσιονομικής και της οικονομικής λειτουργίας των φόρων, γιατί, με εξαίρεση τον φόρο εισφοράς επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίων, η κοινοτική δραστηριότητα περιοριζόταν στις διαρθρώσεις και τη βάση των φόρων και δεν εκτεινόταν στους συντελεστές τους. Η αντιπαράθεση δεν μπορεί πλέον ν' αποφευχθεί όταν η φορολογική εναρμόνιση θα επεκταθεί στους συντελεστές.

Καθόσον αφορά τους άμεσους φόρους η διαδικασία εναρμόνισης θα είναι κατ' ανάγκη ακόμα μακρύτερη. Πρέπει να λεχθεί ότι αυτή η εναρμόνιση δεν είναι τόσο απαραίτητη στην οικονομική ολοκλήρωση όσο είναι η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων. Οι διαφορές της άμεσης φορολογίας μεταξύ των κρατών μελών δεν διαταράσσουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές όπως κάνουν οι διαφορές της έμμεσης φορολογίας. Μόνον η εναρμόνιση των φόρων επί των εταιρειών και επί της αποταμίευσης είναι πράγματι απαραίτητη ώστε οι εταιρείες των διαφόρων κρατών-μελών να χαίρουν των ιδίων δίκαιων συνθηκών ανταγωνισμού και να μην υπάρχουν κινήσεις κεφαλαίων προκαλούμενες μόνον και μόνον από τη φορολογία. Αντίθετα μεγάλοι τομείς της άμεσης φορολογίας όπως οι φόροι επί των εισοδημάτων δεν αποτελούν άμεσους στόχους της διαδικασίας εναρμόνισης και η τάση για προσέγγιση των συντελεστών και της προοδευτικότητας των άμεσων φόρων είναι σαφώς μικρότερη. Πάντως η σύγκλιση των φορολογικών συστημάτων, η προσέγγιση των συντελεστών των έμμεσων φόρων, θα απαιτήσει συμψηφισμούς σε άλλους τομείς και τροποποιήσεις των φορολογικών διαρθρώσεων που δεν μπορεί παρά να επιδράσουν επί της άμεσης φορολογίας. Αυτό θα μπορούσε να προκαλέσει διάφορα προβλήματα, ιδίως ως προς τις επιπτώσεις επί του κόστους ζωής, αλλαγές στη διαρθρωση της κατανάλωσης, επομένως και της παραγωγής και των συναλλαγών, και τελικά, ίσως και πολιτικές και κοινωνικές διαταραχές.

Για να υπάρξει πολιτική βούληση για την πρόοδο της φορολογικής εναρμόνισης, πρέπει πρώτα να πειστούν οι κυβερνήσεις των κρατών-μελών να δεχθούν να χάσουν την μεγάλη φορολογική αυτονομία και τον ελεύθερο χειρισμό του φορολογικού μηχανισμού για συγκυριακές ανάγκες, π.χ. την φορολόγηση των επενδύσεων για περιορισμό της προσφοράς, ή τη φορολόγηση των εισοδημάτων για περιορισμό της ζήτησης. Θα πρέπει επίσης να πειστούν τα εθνικά κοινοβούλια να δεχθούν παρέμβαση σε μιά από τις κύριες αρμοδιότητές των, την ψήφιση των δημοσιονομικών νόμων.

Για να μπορέσει να υπάρξει η αναγκαία πολιτική βούληση και να εξασφαλιστεί η έκβαση του εγχειρήματος, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει η εναρμόνιση να γίνει κατά στάδια και τα κράτη-μέλη να διατηρήσουν κατά τα πρώτα στάδια αρκετή ελευθερία χειρισμού των δημοσιονομικών και οικονομικών τους πολιτικών. Κατά τη διάρκεια αυτών των πρώτων σταδίων θα πρέπει να ιδρυθεί μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει τη σταδιακή σύγκλισή τους παράλληλα με τη σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών. Κατά τ' άλλα η διαδικασία της φορολογικής εναρμόνισης θα πρέπει να προχωρεί όπως η πρόοδος της οικονομικής ολοκλήρωσης για να συμπέσουν στο στάδιο της οικονομικής και νομισματικής ένωσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. ΒΙΒΛΙΑ

- **Γεράσιμος Γ. Σαπουντζόγλου:** Προβλήματα εφαρμογής φόρου προστιθέμενης αξίας, Εκδόσεις Ι.Ο.Β.Ε., 1983, σελ. 9-35
- **Ν. Σκλιάς:** Εναρμόνιση Φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Εκδόσεις Σάκκουλας, 1993

II. ΑΡΘΡΑ

- **Θ.Α. Γεωργακόπουλος:** Φορολογική Εναρμόνιση και Δημοσιονομική Ενοποίηση του Ν. Μαραβέγια, Μ. Τσινιζιζέλης (Επιμέλεια) στο "Ευρωπαϊκή Θεωρία και Πολιτική, Εκδόσεις Θεμέλιο", 1991, σελ. 131-154
- **Θ.Α. Γεωργακόπουλος:** Η Φορολογική Εναρμόνιση του Π. Καζάκος (Επιμέλεια) στο "Η Εξέλιξη της Εσωτερικής Αγοράς στην Ευρώπη και στην Ελλάδα", Εκδόσεις Ιωνικής Τράπεζας, σελ. 537-562
- **Γ. Αναστασόπουλος:** Κοινοτικοί κανόνες στον Τομέα της Φορολογίας στην "Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου", 1981, τεύχος 1, σελ. 111-147
- **Δρ. Τ. Νικολόπουλος:** Επιχειρήσεις και Φορολογική Εναρμόνιση, Εφημερίδα "Το Βήμα"
- **Π. Παπαδέας:** Ευρωπαϊκές τάσεις για την φορολογική εναρμόνιση στο "Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας", 1991, σελ. 1716-1805
- **Γ. Α. Προβόπουλος:** Οι συνέπειες για την Ελλάδα απο την προσέγγιση των έμμεσων φόρων στην Κοινότητα στο "Νομική Οικονομική και Πολιτική Διάσταση και Προοπτικές για την Ελλάδα", Εκδόσεις Πανεπιστημίου Αθηνών & Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, 1989, σελ. 167-177

III. ΕΝΤΥΠΑ

- **UTE HALLER:** Φορολογική Εναρμόνιση για ποιά λόγο, Εκδόσεις : Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Δεκέμβρης 1991
- **Ο. Εμμανουηλίδης:** Η Ενιαία Αγορά σήμερα, τί ισχύει πλέον στην Ευρώπη, Εκδόσεις Ιωνική Τράπεζε-Εφημερίδα "Απογευματινή", 1993
- **Υπηρεσία Τεκμηρίωσης, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων Γραφείο στην Ελλάδα:** Οδηγός του νέου καθεστώτος ΦΠΑ χωρίς σύνορα, Εκδόσεις Υπηρεσία επισήμων εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Βρυξέλλες Λουξεμβούργο, 1992

IV. ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Πηγή: Περιοδικό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Τεύχος 2, 1981, σελ. 474-478

ΔΕΚ 27 Φεβρουαρίου 1980

- υπ. 168/78 :** Επιτροπή κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας για διαφοροποιημένη φορολογία στα εισαγόμενα αποστάγματα, (π.χ. ούισκυ) σε σχέση με τα εθνικά αποστάγματα (π.χ. κονιάκ)
- υπ. 169/78 :** Επιτροπή κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας για βαρύτερη φορολογία στα αποστάγματα απο δημητριακά ή ζαχαροκάλαμο σε σχέση με τα αποστάγματα απο οίνο
- υπ. 171/78 :** Επιτροπή κατά του βασιλείου της Δανίας για βαρύτερη φορολογία των εισαγόμενων αλκοολούχων σε σχέση με το εθνικό προϊόν akvarit
- υπ. 170/78 :** Επιτροπή κατά του Ηνωμένου Βασιλείου για βαρύτερη φορολογία των εισαγόμενων αλκοολούχων προερχόμενα απο νωπές σταφίδες (οίνος) σε σχέση με τη φορολόγηση προϊόντων προερχόμενα απο ζύθο
- υπ. 55/79 :** Επιτροπή κατά της Ιρλανδίας για διαφορετικές προθεσμίες πληρωμής των ειδικών φόρων καταναλώσεως εκ των αλκοολούχων ποτών ανάλογα με το αν τα ποτά παράγονται στην ίδια χώρα ή εισάγονται απο άλλα κράτη-μέλη.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Το άρθρο 95 της ΣυνθΕΟΚ θεσπίζει:

"Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα".

"Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων".

"Τα κράτη μέλη καταργούν ή τροποποιούν, το αργότερο στην αρχή του δεύτερου σταδίου, τις υφιστάμενες κατά την έναρξη της ισχύος της παρούσης συνθήκης διατάξεις που είναι αντίθετες προς τους ανωτέρω κανόνες".

Άρθρο 99:

"Η Επιτροπή εξετάζει κατά ποιόν τρόπο οι νομοθεσίες των διαφόρων κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, συμπεριλαμβανομένων και των εξισωτικών μέτρων που εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, δύναται να εναρμονισθούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς".

"Με την επιφύλαξη των άρθρων 100 και 101 η Επιτροπή υποβάλλει προτάσεις στο Συμβούλιο, το οποίο αποφασίζει ομοφώνως".

Άρθρο 100:

"Το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής, εκδίδει ομοφώνως οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση επί της εγκαθιδρύσεως ή της λειτουργίας της κοινής αγοράς".

"Προκειμένου περί οδηγιών, η εκτέλεση των οποίων θα συνεπαγόταν σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη τροποποίηση νομοθετικών διατάξεων, ζητείται η γνώμη της Συνελεύσεως και της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής".

Άρθρο 101:

"Αν η Επιτροπή διαπιστώσει, ότι η διαφορά υφισταμένη μεταξύ των νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού εντός της κοινής αγοράς και επομένως προκαλεί στρέβλωση που πρέπει να εξαλειφθεί, διαβουλεύεται με τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη".

"Αν οι διαβουλεύσεις δεν οδηγήσουν στην εξάλειψη της εν λόγω στρεβλώσεως, το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, εκδίδει τις προς τον σκοπό αυτόν αναγκαίες οδηγίες, ομοφώνως μεν κατά το πρώτο στάδιο, με ειδική δε πλειοψηφία ακολούθως. Η Επιτροπή και το Συμβούλιο δύνανται να λάβουν κάθε άλλο αναγκαίο μέτρο προβλεπόμενο από την παρούσα συνθήκη".

Άρθρο 102:

1. Αν υπάρχει φόβος, η θέσπιση ή η τροποποίηση νομοθετικής, κανονιστικής ή διοικητικής διατάξεως να προκαλέσει στρέβλωση κατά την έννοια του προηγούμενου άρθρου, το κράτος μέλος που θέλει να προβεί στην ενέργεια αυτή συμβουλευτεί την Επιτροπή. Η Επιτροπή, αφού συμβουλευθεί τα κράτη μέλη, συνιστά στα ενδιαφερόμενα κράτη τα κατάλληλα μέτρα για την αποφυγή της σχετικής στρεβλώσεως.

2. Αν το κράτος που θέλει να θεσπίσει ή να τροποποιήσει τις εσωτερικές του διατάξεις δεν συμμορφώνεται με τη σύσταση που του απηύθυνε η Επιτροπή, δεν είναι ιδιαιτέρως να ζητηθεί σύμφωνα με το άρθρο 101 από τα άλλα κράτη μέλη να τροποποιήσουν τις εσωτερικές διατάξεις για να εξαλειφθεί η στρέβλωση αυτή. Οι διατάξεις του άρθρου 101 δεν εφαρμόζονται σαν το κράτος μέλος που αγνοεί τη σύσταση της Επιτροπής προκαλεί στρέβλωση επί ιδία μόνον αυτού ζημία".

Εξάλλου τα κράτη μέλη, κατά το άρθρο 220 της Συνθήκης, συμφωνούν μεταξύ τους για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων προς αποφυγή των διπλών φορολογιών εντός της Κοινότητας.

ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΔΕΚ. 27 Φεβρουαρίου 1980 υπ. 168/78. Επιτροπή των ΕΚ κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, υπ. 169/81, Επιτροπή των ΕΚ κατά Ιταλικής Δημοκρατίας, υπ. 170/78 Επιτροπή των ΕΚ κατά Ηνωμένου Βασιλείου, υπ. 171/78, Επιτροπή των ΕΚ κατά Βασιλείου της Δανίας, υπ. 55/79 Επιτροπή των ΕΚ κατά Ιρλανδίας.

Φορολόγηση αλκοολούχων ποτών

A. Υποθέσεις 168'78, 169/78, 171/78

1. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Διατάξεις της συνθήκης-Αντικείμενο (άρθρο 95 ΣυνθΕΟΚ).

2. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Απαγόρευση διακρίσεως μεταξύ εισαγομένων προϊόντων και ομοειδή εθνικά προϊόντα-Ομοειδή προϊόντα-Εντυπα-Ερμηνεία-Κριτήρια (άρθρο 95 εδ. 1 ΣυνθΕΟΚ).

3. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Φόροι ή φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων-Ανταγωνιστικά προϊόντα -Κριτήρια εκτιμήσεως (άρθρο 95 εδ.2 ΣυνθΕΟΚ).

4. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων στα εθνικά προϊόντα-Παραδεκτό-Οροι-Επέκταση στα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα (άρθρο 95 ΣυνθΕΟΚ).

1. Στις 7 Αυγούστου 1978 η Επιτροπή προσέφυγε ενώπιον του ΔΕΚ, δυνάμει του άρθρου 169 ΣυνθΕΟΚ, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι η Γαλλία, η Ιταλία και η Δανία είχαν παραβεί τις εκ του άρθρου 95 ΣυνθΕΟΚ υποχρεώσεις στο θέμα της διαφοροποιημένης φορολογήσεως των αλκοολούχων ποτών.

Το άρθρο 95 εδ. 1 ΣυνθΕΟΚ ορίζει ότι "κανένα Κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων Κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα". Εξάλλου το εδάφιο 2 του ιδίου άρθρου προσθέτει ότι "κανένα Κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων Κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων".

Οι διατάξεις αυτές, συμπληρωματικές εκείνων που αναφέρονται στην κατάργηση των δασμών και φόρων ισοδύναμου αποτελέσματος (άρθρα 12 επ. ΣυνθΕΟΚ), στοχεύουν στην εξασφάλιση της ελεύθερης διακινήσεως των εμπορευμάτων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού, μέσω της εξαλείψεως οποιασδήποτε μορφής προστασίας εμπορευομένης από την εφαρμογή διαφοροποιημένης εσωτερικής φορολογίας.

Η Επιτροπή είχε διαπιστώσει ότι οι τρεις χώρες εφαρμόζαν διαφοροποιημένη φορολογία (φόροι καταναλώσεως) στα εγχώρια αποστάγματα σε βάρος των εισαγομένων αποσταγμάτων.

2. Το ΔΕΚ αφού ανέλυσε την αγορά των αλκοολούχων ποτών παρατήρησε ότι: ξεχωριστά από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που παρουσιάζουν τα προϊόντα αυτά ως προ τη βασική πρώτη ύλη (αλκοόλη έξ οίνου, εκ φρούτων, δημητριακών κ.λπ.) ή την κατανάλωση (ορεκτικά ή χωνευτικά κ.λπ.), παρουσιάζουν μια αναμφισβήτητη ελαστικότητα στην κατανάλωσή τους και έχουν κοινές ιδιότητες, σε τρόπο ώστε να αποτελούν εναλλακτικές λύσεις για τον καταναλωτή.

Από την ανάλυση αυτή το ΔΕΚ οδηγήθηκε σ' ένα διπλό συμπέρασμα.

Κατά το πρώτο ότι υπάρχει ένα ακαθόριστος αριθμός ποτών που πρέπει να χαρακτηρισθούν "ομοειδή προϊόντα" κατά την έννοια του άρθρου 95 εδ. 1 ΣυνθΕΟΚ. Κατά το δεύτερο, ακόμη και εκεί όπου δεν θα είναι δυνατό να αναγνωριστεί ένας ικανοποιητικός βαθμός ομοιότητας, μεταξύ ενδιαφερομένων πλυστών, εντούτης υπάρχουν μεταξύ όλων των αλκοολούχων κοινά χαρακτηριστικά ικανά για να γίνει δεκτή η ύπαρξη, σε όλες τις περιπτώσεις, μιας ανταγωνιστικής σχέσης, έστω και μερικής.

Εξ αυτού το ΔΕΚ έκρινε ότι το άρθρο 95, λαμβανόμενο συνολικά, δύναται να καλύψει ψχωρίς διάκριση όλα τα ενδιαφερόμενα προϊόντα.

Κατά το άρθρο 95 δηλαδή το φορολογικό εθνικό καθεστώς που εφαρμόζεται σε εθνικά και εισαγόμενα προϊόντα πρέπει να είναι το ίδιο, εφόσον αποδεικνύεται ότι πρόκειται για ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα.

3. Αναλυτικότερα στις κατ' ιδίαν υποθέσεις:

α) υπ. 168/78, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας.

Η Επιτροπή είχε κατηγορήσει τη Γαλλία ότι τα άρθρα 403 και 406 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (Code general des Impots) επέβαλαν διαφοροποιημένη φορολογία στα εισαγόμενα αποστάγματα (π.χ. ουίσκυ) σε σχέση με τα εθνικά αποστάγματα (π.χ. κονιάκ).

Το ΔΕΚ έκρινε ότι η Γαλλία εφαρμόζοντας διαφοροποιημένη φορολογία επί των αλκοολούχων ποτών όπως προκύπτει από τις διατάξεις των ως άνω άρθρων 403 και 406 παραβίασε ως προς τα προϊόντα τα εισαγόμενα από τα άλλα Κράτη μέλη, τις υποχρεώσεις που προκύπτουν εκ του άρθρου 95 ΣυνθΕΟΚ.

β) υπ. 169/78, Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας.

Σύμφωνα με την προσφυγή της Επιτροπής ο ιταλικός νόμος 1034 της 18ης Δεκεμβρίου 1970 επέβαλε βαρύτερη φορολογία σε αποστάγματα από δημητριακά ή ζαχαροκάλαμο (ουίσκυ, ρούμι), σε σχέση με αποστάγματα προερχόμενα από ούζο.

Το ΔΕΚ έκρινε ότι με την εφαρμογή διαφοροποιημένης φορολογίας σε βάρος των εισαγομένων αποσταγμάτων η Ιταλία παραβίασε, όσον αφορά τα εισαγόμενα από τα άλλα Κράτη μέλη προϊόντα, τις υποχρεώσεις που προκύπτουν εκ του άρθρου 95 ΣυνθΕΟΚ.

γ) υπ. 171/78, Επιτροπή κατά Βασιλείου της Δανίας.

Στη Δανία ο νόμος 151 της 4ης Απριλίου 1978 επέβαλε ένα πολύπλοκο σύστημα φορολογίας. Η ευνοϊκή όμως πρόβλεψη της διαφοροποιημένης φορολογήσεως σε σχέση με τα εισαγόμενα αποστάγματα αφορούσε εξ όλων των εθνικών ποτών μόνο ένα: το akvarit.

Το ΔΕΚ έκρινε και εδώ ότι με την εφαρμογή διαφοροποιημένης φορολογήσεως στα αλκοολούχα ποτά, η Δανία δεν εκτέλεσε, όσον αφορά τα εισαγόμενα από τα άλλα Κράτη μέλη προϊόντα, τις υποχρεώσεις της εκ του άρθρου 95 ΣυνθΕΟΚ. Ας σημειωθεί ότι στην υπόθεση αυτή το ΔΕΚ είχε την ευκαιρία να κρίνει τη σχέση μεταξύ των άρθρων 95 και 99 (περί εναρμονίσεως των φορολογικών νομοθεσιών των Κρατών μελών) ΣυνθΕΟΚ.

Σχετικά το ΔΕΚ απέκλεισε κάθε δυνατότητα υπαγωγής της απαγορεύσεως της διαφοροποιημένης φορολογήσεως που προβλέπει το άρθρο 95 στην προϋπόθεση της πραγματοποιήσεως του προ ράγματος εναρμονίσεως που αναφέρεται στο άρθρο 99. Το ΔΕΚ σημείωσε ότι οι διατάξεις των δύο άρθρων της ΣυνθΕΟΚ επιδιώκουν διαφορετικούς στόχους. Οι πρώτες αφορούν την άμεση κατάργηση των φορολογικών πρακτικών που εισάγουν διακρίσεις ή προστασία. Οι δεύτερες τείνουν στην άμβλυνση των εμποδίων στις συναλλαγές που προκύπτουν από τις διαφορές ανάμεσα σε εθνικά φορολογικά συστήματα, ακόμη και όταν τα συστήματα αυτά εφαρμόζονται κατά τρόπο που δεν συνιστά διάκριση.

Β. υπ. 170/78, Επιτροπή κατά Ην. Βασιλείου

1. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Διατάξεις της συνθήκης-Αντικείμενο -Απαγόρευση διακρίσεως μεταξύ εισαγομένων προϊόντων και ομοειδών εθνικών προϊόντων (άρθρο 895 ΣυνθΕΟΚ).

2. Φορολογικές διατάξεις - Εσωτερικοί φόροι - Φόροι ή φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων - Ανταγωνιστικά προϊόντα - Κριτήρια εκτιμήσεως - Παρούσα κατάσταση της αγοράς και πιθανότητες εξελίξεως - Τρόποι αποδείξεως του προστατευτικού αποτελέσματος (άρθρο 95 εδ. 2 ΣυνθΕΟΚ).

3. Φορολογικές διατάξεις - Εσωτερικοί φόροι - Φόροι ή φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων-Ανταγωνιστικά προϊόντα - Βαθμός πιθανής υποκαταστάσεως - Κριτήρια εκτιμήσεως - Συνήθειες της καταναλώσεως - Μη επαρκές κριτήριο (άρθρο 95 εδ. 2 ΣυνθΕΟΚ).

Στην υπόθεση αυτή, με την προσφυγή της η Επιτροπή ζητούσε να διαπιστωθεί ότι στο Ην.Βασίλειο ο ιελαφροί οίνοι που παράγονται από νωπές σταφυλές υποβάλλονταν σε φορολόγηση ανώτερη από την επιβαλλόμενη στο ζύθο, με αποτέλεσμα να προστατεύεται η τελευταία.

2. Το ΔΕΚ υιοθέτησε μερικώς τις απόψεις της Επιτροπής: ότι ο οίνος και ο ζύθος είναι μέχρι ενός σημείου υποκατάστατα μεταξύ τους ,δηλαδή ανταγωνιστικά προϊόντα. Και ότι το φορολογικό σύστημα της χώρας εμπεριέχει μια προστατευτική τάση υπέρ του ζύθου (ο φόρος για τον οίνο ήταν 5 φορές ψηλότερος εκείνου του ζύθου) έναντι του εισαγομένου οίνου.

Εξάλλου το ΔΕΚ αναγνώρισε τις βρετανικές απόψεις: οι διαφορές μεταξύ των δύο ποτών, είναι σημαντικές, δεδομένου ότι ο οίνος είναι γεωργικό προϊόν, ενώ ο ζύθος κυρίως βιομηχανικό προϊόν. Επομένως, λόγω των μεγάλων διαφορών στη δομή των τιμών οι φορολογικές συγκρίσεις είναι ιδιαίτερα δύσκολες.

Κάτω από αυτές τις συνθήκες το Δικαστήριο έκρινε ότι έλειπε ένα ουσιαστικό στοιχείο: η γνώμη της Επιτροπής για τη σχέση ίσης φορολογήσεως των δύο προϊόντων που αυτή θεωρεί ανταγωνιστικά.

Ετσι το ΔΕΚ αποφάσισε να μην εκδόσει οριστική απόφαση για την υπόθεση. Κάλεσε δε τους διαδίκους να επανεξετάσουν το ζήτημα αυτό υπό το πρίσμα των νομικών εκτιμήσεων του Δικαστηρίου και να υποβάλλουν τα αποτελέσματα της εξετάσεως αυτής μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1980.

Ας σημειωθεί τέλος ότι το ΔΕΚ ως προς τη σχέση επιβαρύνσεως μεταξύ του οίνου και του ζύθου, επιβεβαίωσε μεταξύ των κριτηρίων φορολογήσεως, το μόνο που μπορεί να επιτρέψει μια ικανοποιητική σύγκριση, με αντικειμενικό όμως χαρακτήρα, αποτελεί η εκτίμηση της φορολογικής επιβαρύνσεως σε σχέση με τον αλκοολομετρικό βαθμό των δύο ποτών.

Γ. υπ. 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας.

1. Φορολογικές διατάξεις - Εσωτερικοί φόροι - Διάκριση -Κριτήρια εκτιμήσεως - Αποτελεσματική συνέπεια φόρων που επιβαρύνουν τα εθνικά προϊόντα και τα εισαγόμενα προϊόντα αντίστοιχα - Αποφασιστικό κριτήριο (άρθρο 95 εδ. 1 ΣυνθΕΟΚ).

2. Φορολογικές διατάξεις - Εσωτερικοί φόροι - Φορολογική διάκριση - Αιτιολογία - Ανιση τιμή συναλλάγματος εθνικού νομίσματος - Απαράδεκτο (άρθρο 95 ΣυνθΕΟΚ).

3. Φορολογικές διατάξεις-Εσωτερικοί φόροι-Εναρμόνιση των νομοθεσιών-Προηγούμενος όρος στην εφαρμογή του άρθρου 95-όχι (άρθρα 95, 99,100 ΣυνθΕΟΚ).

1. Στις 9 Απριλίου 1979 η Επιτροπή άσκησε προσφυγή κατά της Ιρλανδίας ζητώντας να διαπιστωθεί από το ΔΕΚ ότι η ιρλανδική νομοθεσία (Imposition of duties no 221) (excise duties) order του 1975) προέβλεπε διαφορετικές προθεσμίες πληρωμής των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των αλκοολούχων ποτών, ανάλογα αν τα ποτά παράγονται στην ίδια την χώρα ή εισάγονται από άλλα Κράτη μέλη.

2. Το ΔΕΚ αποδεχτηκε την άποψη της Επιτροπής και έκρινε ότι η Ιρλανδία με την εφαρμογή διακρίσεως στα εισαγόμενα από τα άλλα Κράτη μέλη προϊόντα, των διατάξεων σχετικά με την προθεσμία πληρωμών των φόρων των αλκοολούχων ποτών, παραβίασε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 95 εδ. 1 ΣυνθΕΟΚ.

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 23ης Ιουλίου 1990

σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και αναταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

(90/434/ΕΟΚ)

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Εχοντας υπόψη:

τις διατάξεις της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 100,

την πρόταση της Επιτροπής,

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής,

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου,

Εκτιμώντας:

ότι οι συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες ευρισκόμενες σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι ιαυαγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς, ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών, ότι, κατά συνέπεια, για τις πράξεις αυτές επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς.

ότι ορισμένες φορολογικές διατάξεις θέτουν σήμερα σε μειονεκτική θέση τις πράξεις αυτές σε σύγκριση με πράξεις που αφορούν εταιρείες του ίδιου κράτους μέλους ότι επιβάλλεται να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση.

ότι δεν είναι δυνατόν να επιτευχθεί ο στόχος αυτός με την επέκταση σε κοινοτικό επίπεδο των εσωτερικών καθεστώτων που ισχύουν στα κράτη μέλη, διότι οι διαφορές μεταξύ καθεστώτων είναι ενδεχόμενο να προκαλέσουν στρεβλώσεις ότι μόνον ένα κοινό φορολογικό καθεστώς μπορεί να αποτελέσει ικανοποιητική λύση ως προς τα ζητήματα αυτά.

ότι στο κοινό φορολογικό καθεστώς πρέπει να αποφεύγεται η φορολογία σε περίπτωση συγχώνευσης, διάσπασης, εισφοράς ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών, ενώ παράλληλα θα διασφαλίζονται τα δημοσιονομικά συμφέροντα του κράτους της εισφέρουσας ή εξαγορασιαίας εταιρείας.

ότι, όσον αφορά τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις και εισφορές ενεργητικού, οι πράξεις αυτές θα έχουν κανονικά ως αποτέλεσμα είτε τη μετατροπή της εισφέρουσας εταιρείας σε μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας είτε την προσάρτηση του ενεργητικού σε μόνιμη εγκατάσταση της τελευταίας.

ότι το καθεστώς αναβολής, μέχρι την ουσιαστική της πραγματοποίηση, της φορολογίας της υπεραξίας των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εφαρμοζόμενο επί των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται στη μόνιμη εγκατάσταση, επιτρέπει την αποφυγή φορολογίας της αντίστοιχης υπεραξίας ενώ παράλληλα εξασφαλίζει και τη μεταγενέστερη φορολογία της από το κράτος της εισφέρουσας εταιρείας όταν πλέον η υπεραξία θα έχει πραγματοποιηθεί.

ότι πρέπει επίσης να οριστεί το εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς σε ορισμένες προβλέψεις, αποθεματικά ή χζημίες της εισφέρουσας εταιρείας και να διευθετηθούν τα φορολογικά προβλήματα που τίθενται όταν μία από τις δύο εταιρείες συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης.

ότι η χορήγηση στους εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων της λήπτριας ή εξαγοράζοντας εταιρείες δεν πρέπει καθ' ευστή να οδηγεί στην επιβολή οποιασδήποτε φορολογίας των εταίρων αυτών,

ότι πρέπει να προβλεφθεί η δυνατότητα για τα κράτη μέλη να αρνηθούν την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας όταν η πράξη συγχώνευσης - διάσπασης - εισφοράς ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών έχει ως σκοπό τη φοροαπάτη ή τη φοροδιαφυγή ή έχει ως αποτέλεσμα για μια εταιρεία, είτε αυτή συμμετέχει στην πράξη είτε όχι, να μην πληροί πλέον τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την εκπροσώπηση των εργαζομένων στα όργανα της εταιρείας.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

ΤΙΤΛΟΣ Ι

Γενικές διατάξεις

Αρθρο 1

Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία στις περιπτώσεις συγχώνευσης, διάσπασης, εισφορών ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιρειών δύο ή περισσότερων κρατών.

Αρθρο 2

Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

α) **συγχώνευση**, η πράξη με την οποία:

- μια ή περισσότερες εταιρείες μεταβιβάζουν, συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύνονται χωρίς εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, σε αλλη προϋπάρχουσα εταιρεία έναντι παροχής στους εταίρους τους παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της άλλης εταιρείας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων ή ελλείπει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών,
- δύο ή περισσότερες εταιρείες μεταβιβάζουν, συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύνονται χωρίς εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, σε μια νέα εταιρεία που ιδρύουν, έναντι διανομής στους εταίρους τους παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της νέας εταιρείας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων, ή ελλείπει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών,
- μια εταιρεία συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύεται, χωρίς εκκαθάριση, μεταβιβάζει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, στην εταιρεία η οποία κατέχει το σύνολο των τίτλων των παραστατικών του εταιρικού της κεφαλαίου.

β) **διάσπαση** : η πράξη με την οποία μια εταιρεία, συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή την οποία λύεται χωρίς εκκαθάριση,

μεταβιβάζει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, σε δύο ή περισσότερες προυπάρχουσες ή νέες εταιρείες, έναντι αναλογικής διανομής στους εταίρους της τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων αυτών ή, ελλείπει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών.

γ) **εισφορά ενεργητικού:** η πράξη με την οποία μια εταιρεία, χωρίς να λυθεί, εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε μια άλλη εταιρεία έναντι παραδόσεως τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.

δ) **ανταλλαγή μετοχών:** η πράξη με την οποία μια εταιρεία αποκτά συμμετοχή στο κεφάλαιο άλλης εταιρείας σε ποσοστό το οποίο της παρέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας αυτής, έναντι παροχής στους εταίρους της δεύτερης αυτής εταιρείας, σε αντάλλαγμα των τίτλων τους, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της πρώτης και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων αυτών, ή ελλείπει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών.

ε) **εισφέρουσα εταιρεία:** η εταιρεία που μεταβιβάζει τα περιουσιακά της στοιχεία, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, ή που εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της.

στ) **λήπτρια εταιρεία:** η εταιρεία που δέχεται τα περιουσιακά στοιχεία, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, ή το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας της εισφέρουσας εταιρείας.

ζ) **αποκτώμενη εταιρεία:** η εταιρεία στην οποία μια λαλη αποκτά συμμετοχή με ανταλλαγή τίτλων.

η) **αποκτώσα εταιρεία:** η εταιρεία που αποκτά συμμετοχή με ανταλλαγή τίτλων.

θ) **κλάδος δραστηριότητας:** το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας και τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Άρθρο 3

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία:

α) που περιβάλλεται μια από τις μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα.

β) που, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει τη φορολογική της κατοικία στο κράτος αυτό και, σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος, δεν θεωρείται ότι η φορολογική της κατοικία είναι εκτός της Κοινότητας,

γ) που, επιπλέον, υπόκειται, χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια, σε έναν από τους παρακάτω φόρους:

- *mpot des societes/ vennootschapsbelasting* στο Βέλγιο,
- *selskabsskat* στην Δανία,
- *Korperschaftsteuer* στην Γερμανία,
- φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα,
- *impuesto sobre sociedades* στην Ισπανία,
- *impot sur les societes* στην Γαλλία,
- *corporation tax* στην Ιρλανδία,
- *imposta sul reddito delle persone giuridiche* στην Ιταλία,
- *impot sur le revenu des collectivites* στο Λουξεμβούργο,
- *vennootschapsbelasting* στις Κάτω Χώρες,
- *imposto sobre o redimento das pessoas colectivas* στην Πορτογαλία,
- *corporation tax* στο Ηνωμένο Βασίλειο,

ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως αντικαταστήσει στο μέλλον έναν από τους παραπάνω φόρους.

ΤΙΤΛΟΣ ΙΙ

Κανόνες που ισχύουν στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις και ανταλλαγές μετοχών.

Άρθρο 4

1. Η συγχώνευση ή διάσπαση δεν συνεπάγεται καμμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας.

Νοούνται ως:

- φορολογητέα αξία: η αξία που θα είχε χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό κέρδους ή ζημίας προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική βάση για την επιβολή φόρου εισοδήματος, κερδών ή υπεραξίας της εισφέρουσας εταιρείας, αν αυτά τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού επωλούντο κατά τη συγχώνευση ή διάσπαση αλλά ανεξάρτητα από μια τέτοια πράξη,

- μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού: τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της εισφέρουσας εταιρείας, τα οποία, λόγω συγχώνευσης ή διάσπασης, προσαρτώνται πράγματι στη μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας, η οποία μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται στο κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας και τα οποία συμβάλλουν στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης.

2. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις διατάξεις της παραγράφου 1 με την προϋπόθεση ότι η λήπτρια εταιρεία θα υπολογίζει τις νέες αποσβέσεις, και τις υπεραξίες ή μειώσεις αξιών τις σχετικές με τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού με τους ίδιους όρους που θα μπορούσε να το κάνει η εισφέρουσα εταιρεία ή οι εισφέρουσες εταιρείες αν δεν είχε γίνει η συγχώνευση ή η διάσπαση.

3. Σε περίπτωση που, βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους της εισφέρουσας εταιρείας, επιτρέπεται στη λήπτρια εταιρεία να υπολογίζει τις νέες αποσβέσεις και τις υπεραξίες ή μειώσεις αξιών τις σχετικές με τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού με όρους διαφορετικούς από εκείνους που προβλέπονται στην απράγραφο 2, η παράγραφος 1 δεν ισχύει για τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού για τα οποία η λήπτρια έκανε χρήση της ευχερείας αυτής.

Αρθρο 5

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε οι κανονικά συσταθείσες από την εισφέρουσα εταιρεία αφορολόγητες προβλέψεις ή αποθεματικά και εκτός από εκείνες ή εκείνα πο υποέρχονται από μόνιμες εγκαταστάσεις το υεξωτερικού, να αναλαμβάνονται, με τους ίδους όρους απαλλαγής φόρου, από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρείας οι οποίες βρίσκονται στο κράτος στο δίκαιο του οποίου υπάγεται η εισφέρουσα εταιρεία, οπότε και υποκαθίσταται η λήπτρια εταιρεία στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας.

Αρθρο 6

Εφόσον τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, σε περίπτωση που οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 γίνονται μεταξύ εταιρειών του κράτους της εισφέρουσας εταιρείας, διατάξεις που επιτρέπουν να αναλαμβάνει η λήπτρια εταιρεία ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη, επεκτείνουν το ευεργέτημα των ψδιατάξεων αυτών ώστε να επιτρέπεται η ανάληψη, από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρείας οι οποίες βρίσκονται στο έδαφός τους, των ζημιών της εισφέρουσας εταιρείας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη.

Αρθρο 7

1. Όταν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας, η υπεραξία που δημιουργείται για τη λήπτρια εταιρεία λόγω της ακύρωσης της συμμετοχής της δεν φορολογείται.

2. τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από την παράγραφο 1 όταν η συμμετοχή της λήπτριας εταιρείας στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπερβαίνει το 25%.

Αρθρο 8

1. Η παροχή, επ^a ευκαιρία συγχώνευσης, διάσπασης ή ανταλλαγής μετοχών, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας ή αποκτώσας εταιρείας σε εταίρο της εισφέρουσας ή αποκτώμενης εταιρείας, σε αντάλλαγμα τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης αυτής εταιρείας, δεν πρέπει να συνεπάγεται αυτή καθ' αυτή, καμία φορολόγηση του εισοδήματος, των κερδών ή των υπεραξιών αυτού του εταίρου.

2. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν την παράγραφο 1 με την προϋπόθεση ότι ο εταίρος δεν θα αποδώσει, στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογική αξία από όση είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν από την συγχώνευση, τη διάσπαση ή την ανταλλαγή μετοχών.

Η εφαρμογή της παραγράφου 1 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να φορολογούν το κέρδος που προκύπτει από τη μεταγενέστερη εκχώρηση των τίτλων που ελήφθησαν με τον ίδιο τρόπο, όπως και το κέρδος που προκύπτει από την εκχώρηση των τίτλων που υπήρχαν πριν από την απόκτηση.

Ως "φορολογική αξία" νοείται η αξία που θα εχρησιμοποιείτο ως βάση για τον ενδεχόμενο υπολογισμό κέρδους ή ζημίας, προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική βάση για την επιβολή φόρου εισοδήματος, κερδών ή υπεραξίας στον εταίρο της εταιρείας.

3. Σε περίπτωση που ένας εταίρος έχει τη δυνατότητα, βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους στο οποίο έχει την κατοικία του, να επιλέγει φορολογική μεταχείριση διαφορετική από εκείνη που υποβλέπεται στην παράγραφο 2, η παράγραφος 1 δεν ισχύει για τους παραστατικούς τίτλους, για τους οποίους ο εν λόγω εταίρος έχει κάνει χρήση αυτού του δικαιώματος επιλογής.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α)

α) Οι εταιρείες του βελγικού δικαίου που αποκαλούνται "societe anonyme/naamloze vennootschap", "societe en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen", "societe privee a responsabilite limitee/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τα οποία λειτουργούν υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου,

β) οι εταιρείες του δανικού δικαίου που αποκαλούνται "aktieselskab" και "anpartsselskab",

γ) οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" και "bergrechtliche Gewerkschaft",

δ) η ανώνυμη εταιρεία του ελληνικού δικαίου,

ε) οι εταιρείες του ισπανικού δικαίου που αποκαλούνται "sociedad anonima", "sociedad comanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada", καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που λειτουργούν υπό καθεστών ιδιωτικού δικαίου.

στ) οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται "societe en commandite par actions", "societe a responsabilite limitee", , καθώς και δημόσιοι οργανισμοί και επιχειρήσεις βιομηχανικού και εμπορικού χαρακτήρα,

ζ) οι εταιρείες του ιρλανδικού δικαίου που αποκαλούνται "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", τα νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα υπό το καθεστώς των "Industrial and Provident Societies Acts" ή οι "building societies" που είναι εγγεγραμμένες υπό το καθεστώς των "Building Societies Acts".

η) οι εταιρείες του ιταλικού δικαίου που αποκαλούνται "societa per azioni", "societa in accomandita per azino", "societa a responsabilita limitata", καθώς και οι δημόσιοι και ιδιωτικοί φορείς που ασκούν εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες,

θ) οι εταιρείες του δικαίου του Λουξεμβούργου που υποκαλούνται "societe anonyme", "societe en commandite par actions" και "societe a responsabilite limitee".

ι) οι εταιρείες του ολλανδικού δικαίου που αποκαλούνται "naamloze vennootschap" και "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

ια) οι εμπορικές ή οι αστικές υπό εμπορική μορφή εταιρείες, καθώς και άλλα νομικά πρόσωπα ασκούντα εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες που έχουν συσταθεί βάσει του πορτογαλικού δικαίου,

ιβ) οι εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου.

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 23ης Ιουλίου 1990

σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για της μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

(90/435/ΕΟΚ)

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Εχοντας υπόψη:

τις διατάξεις της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 100,

την πρόταση της Επιτροπής,

τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου,

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής,

Εκτιμώντας:

ότι οι συνενώσεις εταιρειών που υευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς, ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών, ότι, κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς,

ότι συνενώσεις τέτοιου είδους μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία ομίλων μητρικών και θυγατρικών εταιρειών,

ότι οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών που ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη διαφέρουν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και είναι, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοσμένες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος, ότι, συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που

ευρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθεται σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους, ότι πρέπει να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση με τη θέσπιση ενός κοινού καθδεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα,

ότι όταν μια μητρική εταιρεία, ως εταίρος της θυγατρικής της, λαμβάνει διανεμηθέντα κέρδη, το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας πρέπει:

- ή να μην φορολογήσει τα κέρδη αυτά,

- ή να τα φορολογήσει επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία να εκπέσει, από το ποσό του φόρου της, το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά,

ότι πρέπει επίσης, προκειμένου να εξασφαλισθεί η φορολογική ουδετερότητα, να απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα διανεμηθέντα κέρδη μιας θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, ότι επιβάλλεται, ωστόσο, να επιτραπεί στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, και στην Ελληνική Δημοκρατία, λόγω της ιδιαιτερότητας του οικείου συστήματος φόρου επί των εταιρειών, και στην Πορτογαλική Δημοκρατία για δημοσιονομικούς λόγους, να συνεχίσουν να εισπράττουν προσωρινά παρακράτηση στην πηγή.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

- στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς εταιρείες αυτού του κράτους και προέρχονται από θυγατρικές τους εταιρείες άλλων κρατών μελών,

- στις διανομές κερδών που υπραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

2. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή διατάξεων διεθνών συμβάσεων που είναι αναγκαίες για να αποφεύγονται φορολογικές απάτες και καταχρήσεις.

Αρθρο 2

Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία:

α) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους τους απαριθμούμενους στο παράρτημα.

β) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος αυτό και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Κοινότητας, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος, σχετικής με τη διπλή φορολογία.

γ) η οποία επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους χωρίς δυνατότητα επιλογής και χωρίς να απαλλάσσεται η ίδια:

- impot des societes/vennootschapsbelasting στο Βέλγιο,
- selskabsskatat στην Δανία,
- Körperschaftsteuer στην Γερμανία,
- φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα,
- impuesto sobre sociedades στην Ισπανία,
- impot sur les societes στην Γαλλία,
- corporation tax στην Ιρλανδία,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche στην Ιταλία,
- impot sur le revenu des collectivites στο Λουξεμβούργο,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas στην Πορτογαλία
- corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο

ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Αρθρο 3

1. Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας:

α) η ιδιότης της μητρικής εταιρείας αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις του αρθρου 2 και συμμετέχει κατά 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που συγκεντρώνει τις ίδιες προϋποθέσεις:

β) ως θυγατρική εταιρεία νοείται η εταιρεία στο κεφάλαιο της οποίας υφίσταται η κατά το στοιχείο α) συμμετοχή.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα:

- να αντικαθιστούν, με διμερή συμφωνία, το κριτήριο της συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής δικαιωμάτων ψήφου,

- να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας στις εταιρείες τους που δεν διατηρούν επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη τη συμμετοχή την απαιτούμενη για το χαρακτηρισμό τους ως μητρικών εταιρειών ή στις εταιρείες τους στις οποίες εταιρεία άλλου κράτους μέλους δεν διατηρεί επί δύο τουλάχιστον συνεχή έτη συμμετοχή αυτού του είδους.

Άρθρο 4

1. Όταν μητρική εταιρεία, υπό την ιδιότητά της ως εταίρου της θυγατρικής εταιρείας της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία,

- είτε δεν φορολογεί τα κέρδη αυτά,

- είτε τα φορολογεί, επιτρέποντας όμως παράλληλα στην εταιρεία αυτή να εκπέσει από το ποσό του φόρου της το τμήμα του φόρου της θυγατρικής εταιρείας, που αναλογεί στα κέρδη αυτά και, ενδεχομένως, το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που υεισπράττει το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική εταιρεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων παρέκκλισης του άρθρου 5, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος εθνικού φόρου.

2. Τα κράτη μέλη διατηρούν πάντως την ευχέρεια να προβλέψουν ότι τα θάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρείας. Εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπήν, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5% των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρεία.

3. Η παράγραφο 1 ισχύει μέχρις ότου τεθεί πράγματι σε εφαρμογή ένα κοινό σύστημα φορολόγησης των εταιρειών.

Το Συμβούλιο θεσπίζει σε εύθετο χρόνο τις διατάξεις που θα ισχύσουν από την ημερομηνία που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο και εφεξής.

Άρθρο 5

1. Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά γτη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Ελληνική Δημοκρατία μπορεί να παρακρατεί στην πηγή το φόρο επί των διανεμομένων κερδών τα οποία καταβάλλονται σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, επί όσο διάστημα η χώρα αυτή δεν επιβάλλει φόρο εταιρειών επί των διανεμομένων κερδών. Πάντως, το ύψος της παρακράτησης αυτής δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τα οριζόμενα από τις διμερείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δικαιούται, επί όσο χρονικό διάστημα φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή κατώτερο κατά 11 τουλάχιστον μονάδες από το συντελεστή που ισχύει για τα μη διανεμόμενα κέρδη και το αργότερο μέχρι τα μέσα του 1996, να επιβάλλει ως αντισταθμιστικό φόρο παρακράτηση στην πηγή ύψους 5% επί των διανεμομένων κερδών από τις θυγατρικές εταιρείες της.

4. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί να επιβάλλει παρακράτηση στην πηγή επί των διανεμομένων κερδών που καταβάλλουν θυγατρικές εταιρείες της σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, το βραδύτερο μέχρι το τέλος του ογδού έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή της παρούσας οδηγίας.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων των υφισταμένων διμερών συμβάσεων μεταξύ της Πορτογαλίας και άλλου κράτους μέλους, ο συντελεστής της εν λόγω παρακράτησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15% κατά την πρώτη πενταετία της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 4 και το 10% κατά την τελευταία τριετία.

Πριν από το τέλος του ογδού έτους, το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα, μετά από σχετική πρόταση της Επιτροπής, για τυχόν παράταση της ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.

Άρθρο 6

Το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρεία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών τα οποία η μητρική εταιρεία δέχεται από τη θυγατρική της.

Αρθρο 7

1. Ο όρος παρακράτηση στην πηγή" όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα οδηγία δεν περιλαμβάνει την προκαταβολή (precompte) του φόρου επί των εταιρειών στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η θυγατρική, η οποία προκαταβολή πραγματοποιείται σε συνδυασμό με τη διανομή κερδών στη μητρική εταιρεία.

2. Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που σκοπό έχουν να εξαλείψουν ή να ελαφρύνουν τη διπλή φορολογία των μερισμάτων, και ιδίως τις διατάξεις σχετικά με την πληρωμή τυχόν πιστώσεων φόρου στους δικαιούχους μερισμάτων.

Αρθρο 8

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που απαιτούνται για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία πριν την 1η Ιανουαρίου 1992. Ενημερώνουν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των βασικών διατάξεων εσωτερικού δικαίου που θεσπίζουν στον τομέα που διέπδει η παρούσα οδηγία.

Αρθρο 9

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη

Βρυξέλλες, 23 Ιουλίου 1990.

Ο Πρόεδρος

G. CARLI

Πίνακας των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α)

α) Οι εταιρείες του βελγικού δικαίου που αποκαλούνται "societe anonyme/naamloze vennootschap", "societe en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen", "societe privee a responsabilite limitee/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τα οποία λειτουργούν υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου,

β) οι εταιρείες του δανικού δικαίου που αποκαλούνται "aktieselskab" και "anpartsselskab",

γ) οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" και "bergrechtliche Gewerkschaft",

δ) η ανώνυμη εταιρεία του ελληνικού δικαίου,

ε) οι εταιρείες του ισπανικού δικαίου που αποκαλούνται "sociedad anonima", "sociedad comaditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada", καθώς και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που λειτουργούν υπό καθεστών ιδιωτικού δικαίου.

στ) οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται "societe en commandite par actions", "societe a responsabilite limitee", , καθώς και δημόσιοι οργανισμοί και επιχειρήσεις βιομηχανικού και εμπορικού χαρακτήρα,

ζ) οι εταιρείες του ιρλανδικού δικαίου που αποκαλούνται "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", τα νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα υπό το καθεστώς των "Industrial and Provident Societies Acts" ή οι "building societies" που είναι εγγεγραμμένες υπό το καθεστώς των "Building Societies Acts".

η) οι εταιρείες του ιταλικού δικαίου που αποκαλούνται "societa per azioni", "societa in accomandita per azino", "societa a responsabilita limitata", καθώς και οι δημόσιοι και ιδιωτικοί φορείς που ασκούν εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες,

θ) οι εταιρείες του δικαίου του Λουξεμβούργου που αποκαλούνται "societe anonyme", "societe en commandite par actions" και "societe a responsabilite limitee".

ι) οι εταιρείες του ολλανδικού δικαίου που αποκαλούνται "naamloze vennootschaft" και "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

ια) οι εμπορικές ή οι αστικές υπό εμπορική μορφή εταιρείες, καθώς και άλλα νομικά πρόσωπα ασκούντα εμπορικές και βιομηχανικές δραστηριότητες που έχουν συσταθεί βάσει του πορτογαλικού δικαίου,

ιβ) οι εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου.

ΣΥΜΒΑΣΗ

για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεων των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων

(90/436/ΕΟΚ)

ΤΑ ΥΨΗΛΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΣΤΗ ΣΥΝΘΗΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ,

ΕΠΙΘΥΜΩΝΤΑΣ να θέσουν σε εφαρμογή το άρθρο 220 της συνθήκης, σύμφωνα με το οποίο έχουν αναλάβει τη δέσμευση να αρχίζουν διαπραγματεύσει για να εξασφαλίσουν, προς όφελος των κατοίκων τους, την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΣ ΥΠΟΨΗ τη σημασία της εξάλειψης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

ΑΠΟΦΑΣΙΣΑΝ, να συνάψουν την παρούσα σύμβαση και όρισαν προς το σκοπό αυτό ους πληρεξούσιους:

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΩΝ ΒΕΛΓΩΝ:

Philippe de SCHOUTHEETE de TERVARENT,

Πρέσβυς.

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΗΣ ΔΑΝΙΑΣ:

Niels HELVEG PETERSEN

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ:

Theo WAIGEL,

Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών,

Jurgen TRUMPF,

Πρέσβυς.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Ιωάννης ΠΑΛΑΙΟΚΡΑΣΣΑΣ,

Υπουργός Οικονομικών.

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΗΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ:

Carlos SOLCHAGA CATALAN,

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΓΑΛΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Jean VIDAL,

Πρέσβυς.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

Albert REYNOLDS,

Υπουργός Οικονομικών.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΤΑΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Stefano DE LUCA.

Υφυπουργός Οικονομικών

Η ΑΥΤΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΥΨΗΛΟΤΗΣ Ο ΜΕΓΑΛΟΣ ΔΟΥΚΑΣ ΤΟΥ
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ:

Jean-Claude JUNCKER,

Υπουργός Προϋπολογισμού, Υπουργός Οικονομικών

Υπουργός Εργασίας.

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΩΝ ΚΑΤΩ ΧΩΡΩΝ:

P.C. NIEMAN,

Πρέσβυς.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΠΟΡΤΟΓΑΛΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Miguel BELEZA,

Υπουργός Οικονομικών

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ
ΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΒΡΕΤΑΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΑΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

David H. A. HANNAY KCMG,

Πρέσβυς

ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ, συνελθόντες στα πλαίσια του Συμβολίου, και μετά την ανταλλαγή των πληρεξουσίων εγγράφων τους που βρέθηκαν ενάξει,

ΣΥΜΦΩΝΗΣΑΝ ΤΑ ΕΞΗΣ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Άρθρο Ι

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται όταν, για φορολογικούς σκοπούς τα κέρδη που περιλαμβάνονται στα κέρδη μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους συμπεριλαμβάνονται ή είναι πιθανόν να συμπεριληφθούν και στα κέρδη μιας επιχείρησης άλλου συμβαλλόμενου κράτους, λόγω του γεγονότος ότι οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 και εφαρμόζονται είτε άμεσα είτε έμμεσα είτε σε αντίστοιχες διατάξεις της νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους δεν τηρήθηκαν.

2. Για την εφαρμογή της παρούσης σύμβασης, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης συμβαλλόμενου κράτους η οποία ευρίσκεται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος θεωρείται ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο ευρίσκεται.

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης και όταν κάποια από τις σχετικές επιχειρήσεις είχε ζημίες αντί κερδών.

Αρθρο 2

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος.

2. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση είναι, συγκεκριμένα οι εξής:

α) Στο Βέλγιο:

-impôt des personnes physiques/personenbelasting,

-impôt des societes/vennootschapsbelasting,

-impôt des personnes morales/rechtspersonenbelasting,

-impôt des non-residents/belasting der niet-verblijfhouders,

-taxe communale et taxe d' agglomeration additionneles a l' import des personnes physisques/aanvullende gemmendtebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting.

β) Στη Δανία:

-selskabsskat

-indkomstskat til staten

-kommunal indkomstskat

-amtskommunal indokomstskat

-saerling indkomstskat

kirkeskat

-undbytteskat

-renteskat

-royaltyskat

-frigorelsesafgift.

γ) στη Γερμανία:

-Einkommensteuer

-Korperschaftsteuer,

-Gewerbesteuer, εφόσον τη βάση του υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελούν τα κέρδη χρήσεως.

δ) στην Ελλάδα:

-φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,

-φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,

-εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης.

ε) στην Ισπανία:

-impuesto sobre la renta de las personas físicas.

-impuesto sobre sociedades.

στ) στην Γαλλία:

-impôt sur le revenu

-impôt sur les sociétés.

ζ) στην Ιρλανδία:

-income tax,

-corporation tax.

η) στην Ιταλία:

-imposta sul reddito delle persone fisiche,

-imposta sul reddito delle persone giuridiche,

-imposta locale sui redditi.

θ) στο Λουξεμβούργο:

-impôt sur le revenu des personnes physiques

-impôt sur le revenu des collectivités,

-impôt commercial, εφόσον τη βάση υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελού τα κέρδη χρήσεως.

ι) στις Κάτω Χώρες:

-inkomstenbelasting,

-vennoootschapssbelasting.

κ) στην Πορτογαλλία:

-imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,

-imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,

derrama para os municípios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

λ) στο Ηνωμένο Βασίλειο:

-income tax,

-corporation tax.

3. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται επίσης στους παρνομοιότυπους ή ανάλογους φόρους που ενδέχεται να θεσπιστούν μετά την ημερομηνία υπογραφής της, οι οποίοι θα προσετίθεντο ή θα αντικαταθιστούσαν του σημερινούς φόρους. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών αλληλοενημεώνονται όσον αφορά τις τροποποιήσεις που επέρχονται στις αντίστοιχες νομοθεσίες τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Τμήμα 1

Ορισμοί

Άρθρο 3

1. Κατά την έννοια της παρούσας σύμβασης ο όρος "αρμόδια αρχή" αναφέρεται στις κατωτέρω αρχές:

-στο Βέλγιο:

le Misnistre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του

le Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στη Δανία:

Skatteministeren ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στη Γερμανία:

Der Bundesminister de Finanzen ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στην Ελλάδα:

Στον Υπουργό των Οικονομικών ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στην Ισπανία:

El Ministro de Economia y Hacienda ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στην Γαλλία:

Le Ministre charge du Budget ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στην Ιρλανδία:

The Revenue Commisioners ή σε εξουσιοδοτημένους εκπρόσωπους τους,

-στην Ιταλία:

Il Ministro delle Finanze ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στο Λουξεμβούργο:

Le Minsistre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

-στις κάτω Χώρες:

De Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.

-στην Πορτογαλία:

O Minsistro das Financas ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.

The Commissioners of Inland Revenue ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.

2. Εκτός αν από τα συμφραζόμενα προκύπτει άλλως, οι όροι εκείνοι οι οποίοι δεν ορίζονται στην παρούσα σύμβαση έχουν την ίδια έννοια όπως και στο κείμενο της σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Τμήμα 2

Αρχές που εφαρμόζονται στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και καταλογισμού κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση

Αρθρο 4

Η εφαρμογή της παρούσας σύμβασης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. Όταν:

α) μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει αμέσως ή έμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή έμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους

και, σε κάθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους ή που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν ανα συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής.

2. Όταν μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο έδαφος αυτού του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση, ανέπτυξε δραστηριότητες πανομοιότυπες ή ανάλογες υπό συνθήκες πανομοιότυπες ή ανάλογες και συνεργαζόταν τελείως ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

Άρθρο 5

Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, κατ' εφαρμογή των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4, ενημερώνει εγκαίρως την επιχείρηση για την πρόθεσή του και της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση, ούτως ώστε να μπορέσει και αυτή να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο συμβαλλόμενο κράτος.

Ωστόσο, το συμβαλλόμενο κράτος που παρέχει τέτοιες πληροφορίες δεν πρέπει να παρεμποδίζεται να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη διόρθωση.

Αν μετά την ανακοίνωση των σχετικών πληροφοριών, οι δύο επιχειρήσεις και το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεχθούν τη διόρθωση, τα άρθρα 6 και 7 δεν εφαρμόζονται.

Τμήμα 3

Διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διοικητική διαιτησία

Άρθρο 6

1. Όταν, σε μία από τις περιπτώσεις που εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση δυνάμει του άρθρου 1, μια επιχείρηση κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 δεν έχουν τηρηθεί, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερομένων συμβαλλομένων κρατών, να υποβάλλει την υπόθεσή της στην αρμόδια αρχή του συμβαλλομένου κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της. Η υπόθεση πρέπει να υποβληθεί σε τρία

χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση του μέτρου το οποίο συνεπάγεται ή ενδέχεται να συνεπάγεται διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1.

Η επιχείρηση ενημερώνει ταυτόχρονα την αρμόδια αρχή κάθε άλλου συμβαλλομένου κράτους που μπορεί να αφορά η υπόθεση. Στη συνέχεια, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμέσως τις αρμόδιες αρχές των άλλων αυτών συμβαλλομένων κρατών.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν η ένσταση της φαίνεται βάσιμη και ιαδυνατεί να δώσει ή ίδια ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με φιλικό διακανονισμό, με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερομένου συμβαλλομένου κράτους, ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, βάσει των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4. Ο διακανονισμός εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των προθεσμιών που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των οικείων συμβαλλομένων κρατών.

Άρθρο 7

1. Εάν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές δεν ακταλήξουν σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εντός προθεσμίας δύο οετών από την πρώτη υποβολή της υπόθεσης σε μια από τις αρμόδιες αρχές βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1, συγκροτούν μια συμβουλευτική επιτροπή την οποία επιφορτίζουν να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τόπο εξάλειψης της εν λόγω διπλής φορολογίας.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερομένων συμβαλλομένων κρατών. Ομως, όταν ένα δικαστήριο έχει επιληφθεί της υπόθεσης, η διετής πρόθεσμία του πρώτου εδαφίου αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη οριστική η απόφαση που υελήφθη κατά τον τελευταίο βαθμό δικαιοδοσίας, στα πλαίσια αυτών των εθνικών μέσων θεραπείας.

2. Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής δεν εμποδίζει ένα συμβαλλόμενο κράτος να κινήσει, ή να συνεχίσει για την ίδια υπόθεση, δικαστική δίωξη ή διαδικασίες που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

3. Στην περίπτωση που η εθνική νομοθεσία ενός συμβαλλομένου κράτους δεν πειτρέπει στις αρμόδιες αρχές να παρεκκλίνουν από τις αποφάσεις των δικαστικών τους αρχών, η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνον εάν η συνδεδεμένη επιχείρηση του κράτους αυτού άφησε να παρέλθει η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή παραιτήθηκε αυτής της προσφυγής πριν από την έκδοση της απόφασης. Η διάταξη αυτή δεν

θιγεί την προσφυγή, εφόσον η προσφυγή αφορά στοιχεία άλλα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6.

4. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν παρέκκλιση από τις προθεσμίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, εφόσον συμφωνήσουν και οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5. Στο μέτρο που οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν εφαρμόζονται, δεν θίγονται τα δικαιώματα καθεμίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως προβλέπονται από το άρθρο 6.

Άρθρο 8

1. Η αρμόδια αρχή ενός συμβαλλομένου κράτους δεν υποχρεούται να κινήσει τη διαδικασία φιλικού διακανονισμού ή να συστήσει τη συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 όταν έχει κριθεί οριστικά, μέσω δικαστικής ή διοικητικής διαδικασίας, ότι μια από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που υποβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων.

2. Όταν μια δικαστική ή διοικητική διαδικασία, που επιδιώκει να διαπιστώσει εάν μια από τις εν λόγω επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που υποβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων, διεξάγεται παράλληλα με μια από τις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7 οι αρμόδιες αρχές μπορούν να αναστείλουν τις τελευταίες αυτές διαδικασίες μέχρι να ολοκληρωθεί η σχετική δικαστική ή διοικητική διαδικασία.

Άρθρο 9

1. Η συμβουλευτική επιτροπή που αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1 περιλαμβάνει, εκτός του προέδρου:

- δύο αντιπροσώπους κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής, κατόπιν συμφωνίας μεταξύ αρμοδίων αρχών ο αριθμός αυτός μπορεί να μειωθεί σε έναν,

- άρτιο αριθμό ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από κοινού, βάσει του καταλόγου προσωπικοτήτων που προβλέπεται στην παράγραφο 4 ή, ελλείψει συμφωνίας, με κλήρωση που διενεργούν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές.

2. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις περί διορισμού των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων, και ταυτόχρονα με το διορισμό αυτό, διορίζεται και ένας αναπληρωτής για καθεμία από αυτές, για την

περίπτωση κατά την οποία οι ανεξάρτητες προσωπικότητες κωλύονται να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους.

3. Σε περίπτωση κλήρωσης, κάθε αρμόδια αρχή μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση οποιασδήποτε ανεξάρτητης προσωπικότητας εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που έχουν συμφωνηθεί με των προτέρων μεταξύ των ενδιαφερομένων αρμοδίων αρχών, καθώς και μία από τις εξής περιπτώσεις:

- η προσωπικότητα αυτή ανήκει σε μία από τις οικίες φορολογικές διοικήσεις ή ασκεί καθήκοντα για λογαριασμό μιας από αυτές,

- κατέχει ή κατείχε σημαντική συμμετοχή σε μία ή σε καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή είναι, ή υπήρξε, υπάλληλος ή σύμβουλος τους,

- δεν παρέχει επαρκείς εγγυήσεις αντικειμενικότητας για τη ρύθμισή της ή των υπό κρίση υποθέσεων.

4. Ο κατάλογος των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων περιλαμβάνει το σύνολο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που ορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη. Προς το σκοπό αυτό, κάθε συμβαλλόμενο κράτος ορίζει πέντε πρόσωπα και ενημερώνει σχετικά τον γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είναι υπήκοοι συμβαλλομένου κράτους και να κατοικούν στα όρια του εδάφους στο οποίο εφαρμόζεται η παρούσας συνθήκη. Πρέπει να διαθέτουν επαγγελματική επάρκεια και ανεξαρτησία.

Τα συμβαλλόμενα κράτη μπορούν να τροποποιήσουν τον κατάλογο του πρώτου παραγράφου ενημερώνοντας αμέσως τον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

5. Οι αντιπρόσωποι και οι ανεξάρτητες προσωπικότητες που ορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 εκλέγουν πρόεδρο, βάσει του καταλόγου που αναφέρεται στην παράγραφο 4, με την επιφύλαξη του δικαιώματος της κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής να ζητήσει την εξαίρεση της εκλεγόμενης με τον τρόπο αυτό προσωπικότητας, εφόσον συντρέχει μια από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 3.

Ο πρόεδρος πρέπει να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση, στη χώρα του, ανώτατου δικαστικού λειτουργήματος ή να είναι νομομαθής εγνωσμένων ικανοτήτων.

6. Τα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο για κάθε στοιχείο το οποίο πληροφορούνται στα πλαίσια της

διαδικασίας. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα ενδεδειγμένα μέτρα για την καταστολή οποιασδήποτε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου. Ανακοινώνουν χωρίς καθυστέρηση τα μέτρα που έλαβαν στην Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία τα γνωστοποιεί στα άλλα συμβαλλόμενα κράτη.

7. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε η συμβουλευτική επιτροπή να μπορεί να συνεδριάζει αμέσως μόλις της υποβληθεί η υπόθεση.

Άρθρο 10

1. Για τις ανάγκες της διαδικασίας του άρθρου 7, οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, μπορούν, να παράσχουν στην επιτροπή όλες τις πληροφορίες, τα αποδεικτικά μέσα ή τα έγγραφα που τους φαίνονται χρήσιμα για τη λήψη απόφασης. Οι επιχειρήσεις και οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερόμενων συμβαλλομένων κρατών υποχρεούνται να ανταποκρίνονται σε κάθε αίτημα γτης συμβουλευτικής επιτροπής όσον αφορά την παροχή πληροφοριών, αποδεικτικών μέσων ή εγγράφων. Πάντως, αυτόδ δεν μπορεί να επιβάλλει στις αρμόδιες αρχές το υενδιαφερόμενου κράτους την υποχρέωση:

α) να λαμβάνουν διοικητικά μέτρα κατά παρέκκλιση της εθνικής νομοθεσίας τους ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής.

β) να παρέχουν πληροφορίες οι οποίες δεν θα μπορούσαν να δοθούν βάσει της εθνικής τους νομοθεσίας ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής.

γ) να παρέχουν πληροφορίες που θα αποκάλυπτα εμπορικά, βιομηχανικά ή επαγγελματική μυστικά, ή παραγωγική διαδικασία, ή πληροφορίες των οποίων η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετα προς τη δημόσια τάξη.

2. Καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί, εφόσον το ζητήσει, να εκθέσει τις απόψεις της ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής. Εάν το ζητήσει η επιτροπή αυτή, καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, υποχρεούται να παραστεί ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιόν της.

Άρθρο 11

1. Η συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 γνωμοδοτεί εντός προθεσμίας εξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία της υπεβλήθη η υπόθεση.

Η συμβουλευτική επιτροπή οφείλει να βασίσει τη γνώμη της στις διατάξεις του άρθρου 4.

2. Η συμβουλευτική επιτροπή εκφέρει τη γνώμη της με απλή πλειοψηφία των μελών της. Οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές, μπορούν να συμφωνήσουν συμπληρωματικούς διαδικαστικούς κανόνες.

3. Τα έξοδα της διαδικασίας της συμβουλευτικής επιτροπής, εκτός των εξόδων στα οποία προβαίνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατανέμονται εξίσου μεταξύ των ενδιαφερομένων συμβαλλομένων κρατών.

Άρθρο 12

1. Οι αρμόδιες αρχές που είναι διάδικοι στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 7 λαμβάνουν, κατόπιν κοινής συμφωνίας και βάσει των διατάξεων του άρθρου 4, απόφαση που υεξασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία γνωμοδότησε η συμβουλευτική επιτροπή.

Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να λάβουν απόφαση που υαποκλίνει από τη γνώμη της Επιτροπής. Εάν δεν καταλήξουν σε σχετική συμφωνία, υποχρεούνται να συμμορφωθούν με τη γνώμη αυτή.

2. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν τη δημοσίευση της απόφασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1, υπό την προϋπόθεση ότι συμφωνούν και οι ενδιαφερόμενες πειχειρήσεις.

Άρθρο 13

Ο οριστικός χαρακτήρας των αποφάσεων που λαμβάνουν τα συμβαλλόμενα κράτη, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δεν εμποδίζει την προσφυγή στις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7.

Άρθρο 14

Για την εφαρμογή της παρούσας σύμβασης, η διπλή φορολογία των κερδών θεωρείται ότι έχει εξαλειφθεί:

α) εάν τα κέρδη έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόν οκράτος ή

β) εάν το ποσό του φόρου που υεπιβάλλεται στα κέρδη αυτ'α σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 15

Η παρούσα σύμβαση δεν θίγει ευρύτερες υποχρεώσεις όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες ενδέχεται να απορρέουν από άλλες συμβάσεις στις οποίες συμμετέχουν ή πρόκειται να συμμετάσχουν τα συμβαλλόμενα κράτη, ή από το εθνικό δίκαιο των κρατών αυτών.

Άρθρο 16

1. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της παρούσας σύμβασης αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής που ορίζεται στο άρθρο 227 παράγραφος 1 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

2. Η παρούσα σύμβαση δεν έχει εφαρμογή:

- στα γαλλικά εδάφη που αναφέρονται στο παράρτημα IV της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας,
- στις νήσους Φερόε και στη Γροιλανδία.

Άρθρο 17

Η παρούσα σύμβαση θα κυρωθεί από τα συμβαλλόμενα κράτη. Τα έγγραφα επικυρώσεως κατατίθενται στον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 18

Η παρούσα σύμβαση θα τίθεται σε ισχύ την πρώτη ημέρα του τρίτου μηνός που ακολουθεί την κατάθεση του εγγράφου επικυρώσεως του υπογράφοντος κράτους το οποίο θα προβεί τελευταίο στη διατύπωση αυτή. Η σύμβαση εφαρμόζεται στις διαδικασίες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 6 παράγραφο 1 οι οποίες θα κινηθούν μετά την ημερομηνία αυτή.

Άρθρο 19

Ο Γενικός Γραμματέας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενημερώνει τα υπογράφοντα κράτη όσον αφορά:

- α) την κατάθεση κάθε εγγράφου επικυρώσεως,
- β) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας σύμβασης,
- γ) τον κατάλογο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη, καθώς και τις τροποποιήσεις του ακταλόγου αυτού, που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 4.

Άρθρο 20

Η διάρκεια ισχύος της παρούσης σύμβασης ορίζεται σε πέντε έτη. Εξι μήνες πριν από την παρέλευση της πενταετίας, τα συμβαλλόμενα κράτη θα συνέλθουν για να αποφασίσουν την παράταση της ισχύος της παρούσας σύμβασης και κάθε άλλο σχετικό μέτρο που θα πρέπει ενδεχομένως να ληφθεί.

Άρθρο 21

Κάθε συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να ζητήσει οποτεδήποτε την αναθεώρηση της παρούσας σύμβασης. Στην περίπτωση αυτή συγκαλεδίται αναθεωρητική διάσκεψη από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 22

Η παρούσα σύμβαση συντάσσεται σε ένα μόνον αντίτυπο στην αγγλική, γαλλική, γερμανική, δανική, ελληνική, ιρλανδική, ισπανική, ιταλική, ολλανδική, και πορτογαλική γλώσσα, και τα δέκα κείμενα είναι εξίσου αυθεντικά. Κατατίθεται στο αρχείο της Γενικής Γραμματείας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ο Γενικός Γραμματέας διαβιβάζει επικυρωμένο αντίγραφο στην κυβέρνηση καθενός από τα υπογράφοντα κράτη.

