

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

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ  
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΚΑΙ Η  
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

Ευρώπα

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Γ. ΧΡΗΣΤΙΔΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΑΠΟΣΤΟΛΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ  
ΛΑΖΑΡΗ ΕΛΕΝΗ

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2003

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6653
----------------------	------



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	1
1.1 ΓΕΝΙΚΑ	3
1.2 Η ΠΟΙΚΙΛΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	3
1.2.1 ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ	4
1.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	4
1.4 ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ	5
1.4.1 Η ΑΝΑΓΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑΣ	8
1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	9
1.5.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΟΙ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ	11
1.5.2 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	12
1.5.3 ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	12
1.5.4 ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	13
1.6 Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	13
1.6.1 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	13
1.6.1.1 Βασικά στοιχεία σχετικά με την επιβολή του Φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	13
1.7 ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ – ΜΕΛΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε	20
2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	20
2.1.1 ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ε	23
2.1.2 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	26
2.1.2.1 Αναφορά στις οδηγίες για την εναρμόνιση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	27
2.1.2.2 Κατάργηση των φορολογικών συνόρων	31
2.1.2.3 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης	35
2.1.2.4 Πετρελαιοειδή	38
2.1.2.5 Αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά	39
2.1.2.6 Άλλοι έμμεσοι φόροι	39
2.1.3 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	40
2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	41
2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ	44
2.3.1 ΕΛΛΑΔΑ	44
2.3.2 ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	46
2.3.3 ΓΑΛΛΙΑ	46
2.3.4 ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	47
2.3.5 ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	47
2.3.6 ΓΕΡΜΑΝΙΑ	48
2.3.7 ΑΥΣΤΡΙΑ	49
2.3.8 ΒΕΛΓΙΟ	49
2.3.9 ΙΡΛΑΝΔΙΑ	50
2.3.10 ΙΤΑΛΙΑ	51
2.3.11 ΟΛΛΑΝΔΙΑ	51
2.3.12 ΔΑΝΙΑ	52
2.3.13 ΣΟΥΗΔΙΑ	52
2.3.14 ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	53
2.3.15 ΙΣΠΑΝΙΑ	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ	55

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ.....	59
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	59
1.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ.....	60
1.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ.....	62
1.1.3 ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	62
1.1.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	64
1.1.5 Ο ΦΟΡΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ.....	65
1.1.6 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	66
1.1.6.1 Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου.....	67
1.1.6.2 Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου.....	69
1.2 ΟΙ ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	74
2.1 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ.....	74
2.1.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	74
2.1.2 ΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	76
2.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.....	76
2.2.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	76
2.2.1.1 Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	77
2.2.1.2 Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.....	77
2.2.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.....	78
2.2.2.1 Έννοια και διακρίσεις των φόρων επί της περιουσίας.....	78
2.2.2.2 Οι φόροι κατοχής περιουσίας.....	79
2.2.2.3 Οι φόροι μεταβίβασης της περιουσίας.....	79
2.2.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.....	81
2.2.3.1 Γενικά.....	81
2.2.3.2 Διακρίσεις των φόρων κατανάλωσης.....	81
2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ.....	82
2.3.1 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	82
2.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ.....	83
2.5 ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΩΝ.....	84
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ.....	91
3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	91
3.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	93
3.3 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	93
3.4 Η ΑΡΧΗ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	94
3.5 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΜΗ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ.....	95
3.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ.....	96
3.6.1 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	97
3.6.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ.....	98
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	100
4.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	100
4.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	101
4.1.1.1 Υποκείμενα του φόρου.....	101
4.1.1.2 Αντικείμενο του φόρου.....	102
4.1.1.3 Προσδιορισμός του φόρου.....	108
4.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	111
4.1.2.1. Εισαγωγή.....	111
4.1.2.2 Υποκείμενα του φόρου.....	111
4.1.2.3 Συντελεστής του φόρου.....	112

4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.....	113
4.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ.....	113
4.2.1.1 Υποκείμενα του φόρου.....	114
4.2.1.2 Αντικείμενο του φόρου.....	114
4.2.1.3 Συντελεστές του φόρου.....	115
4.2.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ.....	115
4.2.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ.....	116
4.2.4 Ο ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	116
4.2.4.1 Συντελεστής του ΦΜΑ.....	116
4.2.5 Ο ΦΟΡΟΣ (ΜΕΓΑΛΗΣ) ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.....	117
4.2.5.1 Ο υπολογισμός του φόρου και οι συντελεστές.....	118
4.3 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ.....	118
4.3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΠΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	118
4.3.1.1 Υποκείμενοι στο φόρο.....	119
4.3.1.2 Αντικείμενο του ΦΠΑ.....	119
4.3.1.3 Βάση επιβολής του φόρου.....	120
4.3.1.4 Συντελεστές του φόρου.....	120
4.3.1.5 Απαλλαγές από το ΦΠΑ.....	122
4.3.1.6 Έκπτωση και επιστροφή του ΦΠΑ.....	122
4.3.1.7 Ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ.....	123
4.3.2 ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.....	124
4.3.3 ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ.....	125
4.3.4 ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	126
4.3.5 ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.....	127
4.4 ΠΙΝΑΚΕΣ ΚΑΙ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΜΕΣΗΣ - ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ Ε.Ε.....	127
4.4.1 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ - ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	127
4.4.2 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ - ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ - ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ	
Ε.Ε ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	131
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	134

# **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ  
ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ Ε.Ε**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

### **1.1 ΓΕΝΙΚΑ**

Η φορολογία αποτελεί βασικό στοιχείο της κυριαρχίας των χωρών, καθώς οι κυβερνήσεις θα ήταν ανίκανες να εφαρμόσουν τις πολιτικές τους χωρίς τους κατάλληλους χρηματικούς πόρους. Αποτελεί επίσης μέσο ρύθμισης της οικονομίας πρόσφορο να επηρεάσει την κατανάλωση, προωθεί την αποταμίευση και κατευθύνει τις μεθόδους οργάνωσης των επιχειρήσεων. Η φορολογική πολιτική έχει συνεπώς σημαντικό ρόλο σε όλα τα κράτη – μέλη και ο τρόπος άσκησής της σ' ένα από αυτά έχει αντίκτυπο όχι μόνο στην ίδια τη χώρα αλλά επίσης και στις γειτονικές. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία χαρακτηρίζεται από την ενιαία αγορά, προέχει τα κράτη – μέλη να συνεργάζονται και όχι να οδεύουν σε αντίθετες κατευθύνσεις όσον αφορά στις φορολογικές τους πολιτικές.

Για την προετοιμασία της εσωτερικής αγοράς χρειάστηκε συνεπώς η θέσπιση ενός συστήματος φορολόγησης της κατανάλωσης, με το πλέον ουδέτερο δυνατό τρόπο. Πράγματι, κατά την εξαγωγή εμπορευμάτων από το ένα κράτος – μέλος στο άλλο, όταν χορηγούνταν επιστροφές φόρων μεγαλύτερες από τα καταβληθέντα ποσά, αυτές ισοδυναμούσαν με εξαγωγικές επιδοτήσεις. Για το λόγο αυτό η Κοινότητα εισήγαγε το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), έστω και εάν εκείνη την εποχή τα κράτη – μέλη είχαν τη δυνατότητα να καθορίσουν τους συντελεστές κατά βούληση.

Με την πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς και με τη δυνατότητα που είχαν πλέον οι καταναλωτές να αγοράζουν εμπορεύματα στο κράτος – μέλος της αρεσκείας τους και να τα εισαγάγουν στη χώρα τους χωρίς έλεγχο στα σύνορα, οι διαφορές μεταξύ συντελεστών φορολογίας στα προϊόντα είχαν ως αποτέλεσμα την εκτροπή του εμπορίου σε ορισμένες περιπτώσεις. Η

στρέβλωση αυτή του ανταγωνισμού κατά την παραγωγή και τη διανομή έχει επίσης και κοινωνικό αντίκτυπο.

Η ανάγκη συνεργασίας δεν ήταν τόσο εμφανής στην περίπτωση της άμεσης φορολογίας, ωστόσο, ορισμένα άτομα έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν να κατοικήσουν και να εργασθούν σε άλλο κράτος για να πληρώνουν λιγότερους φόρους, ενώ οι εταιρείες μπορούν να μειώσουν τους φόρους τους με αποτέλεσμα να σημειωθεί ανταγωνισμός μεταξύ κρατών, για την είσπραξη των φόρων μέσω φορολογικών ελαφρύνσεων.

Τα κράτη – μέλη πρέπει να λαμβάνουν ολοένα και περισσότερες αποφάσεις από κοινού για να προσαρμόσουν τα φορολογικά συστήματά τους στην εξέλιξη της κοινωνίας π.χ. στην αύξηση της μέσης ηλικίας του πληθυσμού κατά τα προσεχή έτη, θέμα το οποίο αποτελεί πρόκληση που ξεπερνά το εθνικό επίπεδο.

Τον Απρίλιο του 1996, δρομολογήθηκε σφαιρική προσέγγιση της φορολογικής πολιτικής. Μέχρι τότε, ήταν πάντα αρκετά δύσκολο να δημιουργηθούν συγχρόνως όλες οι πολιτικές προϋποθέσεις ώστε να σημειωθεί πρόοδος στο χώρο αυτό. Κατόπιν της ανεπίσημης συνάντησης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών στο Mondorf – les – Bains, στις 13 Σεπτεμβρίου 1997, η Προεδρία του Λουξεμβούργου κάλεσε την Επιτροπή για να της υποβάλλει έγγραφο, δυνάμενο να αποτελεί τη βάση. Στόχος αυτής της ανακοίνωσης της Επιτροπής είναι:

- Ο προσδιορισμός συντονισμένης προσέγγισης του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού και
- Ένας ευνοϊκότερος για την απασχόληση προσανατολισμός των φορολογικών δομών των κρατών – μελών

Στο μέλλον, η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα είναι σε



θέση να ορίσει νέες προτεραιότητες, αλλά η ουσία της θα παραμείνει η ίδια: να εξασφαλίζει ότι οι φορολογικές πολιτικές των κρατών – μελών δεν θα έχουν δυσμενείς επιπτώσεις στα άλλα κράτη – μέλη και ότι θα διασφαλισθούν τα κυρίαρχα δικαιώματα των πολιτών και των αντιπροσώπων τους με την ανάληψη κοινής δράσης.

## **1.2 Η ΠΟΙΚΙΛΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ**

### **1.2.1 ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ**

Η φορολογική πολιτική, αποτελεί στοιχείο της εθνικής κυριαρχίας, επηρεάζει την οικονομική πολιτική όλων των κρατών, συμβάλλοντας στη δημιουργία των πόρων για τις δημόσιες δαπάνες και στη διανομή των εσόδων. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι φορολογικές πολιτικές εξαρτώνται κυρίως από τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία εκχωρούν στο τοπικό ή το περιφερειακό επίπεδο, ένα μέρος της αρμοδιότητάς τους, ανάλογα με τη συνταγματική και διοικητική οργάνωση των δημοσίων αρχών και φορέων.

Στον τομέα των φορολογικών επιβαρύνσεων και κοινωνικών εισφορών, η Ευρωπαϊκή δράση έχει συνεπώς μόνο επικουρικό χαρακτήρα: έχει στόχο όχι να εξομοιώσει τα εθνικά συστήματα υποχρεωτικών εισφορών αλλά να τα καταστήσει πιο συμβατά, όχι μόνο μεταξύ τους, αλλά και με τους στόχους της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Συνθήκη ΕΚ).

Η συνθήκη ΕΚ προβλέπει (άρθρο 269) ότι ο προϋπολογισμός της Κοινότητας προέρχεται εξ ολοκλήρου από ιδίους πόρους οι οποίοι αντιστοιχούν με την ικανότητα συνεισφοράς του κάθε κράτους – μέλους. Οι πόροι που καταβάλλονται, προς το παρόν, στον προϋπολογισμό αποτελούνται από τις

γεωργικές εισφορές και τους δασμούς.

### 1.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

- *Άμεση φορολογία:* επιβαρύνει συνήθως τον φορολογούμενο ο οποίος πληρώνει τους φόρους, ως παράδειγμα, μπορούμε να αναφέρουμε το φόρο εισοδήματος, το φόρο εταιρειών, το φόρο περιουσίας καθώς και την πλειονότητα των τοπικών φόρων.
  
- *Έμμεση φορολογία:* αφορά παραγωγικές και καταναλωτικές πράξεις και δεν αποτελεί οριστική επιβάρυνση των φορολογούμενων που την πληρώνουν (έμποροι και βιομήχανοι). Αυτοί ενεργούν εξ ονόματος του κράτους ως φοροσυλλέκτες, και στη συνέχεια ενσωματώνουν το φόρο αυτό στην τιμή που πληρώνει ο τελικός καταναλωτής ο οποίος και επιβαρύνεται τελικά (παράδειγμα έμμεσου φόρου: ο Φ.Π.Α. και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης).
  
- *Κοινωνικές εισφορές ή εισφορές κοινωνικής ασφάλισης:* υποχρεωτικές εισφορές που εισπράττουν οι οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης για να εξασφαλίσουν στους ασφαλιζόμενους εναλλακτικούς πόρους σε ορισμένες περιπτώσεις (ασθένεια, ατύχημα στην εργασία, αναπηρία, γήρας, ανεργία κλπ.). Οι κοινωνικές εισφορές καταβάλλονται από τους μισθωτούς και από τους εργοδότες.

### 1.4 ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Έχοντας οικονομικές και κοινωνικές δομές πολύ διαφορετικές, τα κράτη –

μέλη τα οποία επρόκειτο να κτίσουν την Κοινότητα είχαν επίσης και φορολογικά συστήματα πολύ διαφορετικά, τόσο ως προς τη φορολογική πολιτική, δηλαδή την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των άμεσων και έμμεσων φόρων, όσο και ως προς την τεχνική οργάνωση της φορολογίας. Βραχυπρόθεσμα δεν ήταν δυνατόν να γίνει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος. Μέχρι, όμως, να γίνει εφικτή η φορολογική εναρμόνιση, ορισμένα επείγοντα μέτρα έπρεπε να ληφθούν στο φορολογικό επίπεδο για να λειτουργεί ικανοποιητικά η κοινή αγορά. Αυτά τα μέτρα απέβλεπαν ιδίως στην επίτευξη ενός διπλού στόχου: τη φορολογική ουδετερότητα και την ισότητα των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών – μελών.

#### 1.4.1 Η ΑΝΑΓΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑΣ

Εάν τα κράτη – μέλη μιας κοινής αγοράς είχαν απόλυτη ελευθερία στο φορολογικό πεδίο, θα μπορούσαν σύντομα να αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια των συναλλαγών με φορολογικά εμπόδια. Θα μπορούσαν, πράγματι, ενώ θα μείωναν τους τελωνειακούς δασμούς σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης, να αυξάνουν, συγχρόνως τους εσωτερικούς φόρους έτσι ώστε το συνολικό φορολογικό βάρος επί των εισαγωγών να παραμείνει αναλλοίωτο. Για να μη γίνει αυτό, έπρεπε οι έμμεσοι φόροι, ιδίως οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, να μην μπορούν να επιδράσουν επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δηλαδή χρειαζόταν φορολογική ουδετερότητα μεταξύ της εθνικής παραγωγής και των εισαγωγών που προέρχονται από τους εταίρους. Για να υπάρξει λοιπόν φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή της χώρας κατανάλωσης.

Εάν επικρατούσε ο κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής, θα υπήρχε κίνδυνος να δημιουργηθούν ρεύματα συναλλαγών βασισμένα τεχνητά

πάνω στη διαφορά των φόρων και όχι πάνω στα κράτη – μέλη για να πλησιάσουν τους συντελεστές των φόρων τους και θα εξέλειπαν τα φορολογικά σύνορα, εφόσον τα εισαγόμενα εμπορεύματα θα είχαν ήδη φορολογηθεί στη χώρα καταγωγής. Εάν, αντίθετα, εφαρμοζόταν ο κανόνας της φορολογίας της χώρας κατανάλωσης, η παραγωγή θα μπορούσε να συγκεντρωθεί εκεί όπου η φορολογία θα ήταν χαμηλότερη, γιατί όλα τα προϊόντα που θα ανταγωνίζονταν μεταξύ τους μέσα σε μian αγορά, είτε αυτά ήταν εγχώριας παραγωγής είτε εισαγόμενα από τα άλλα κράτη – μέλη, θα επιβαρύνονταν ομοιόμορφα με τον φόρο κατανάλωσης που θα επικρατούσε σε αυτή την αγορά. Με αυτό το σύστημα όμως, αφενός θα έπρεπε να διατηρηθούν τα φορολογικά σύνορα για να καταβληθούν στα εισαγόμενα είδη οι φόροι της χώρας κατανάλωσης, αφετέρου τα κράτη – μέλη δεν θα παρακινούνταν να προσεγγίσουν τους συντελεστές των φόρων τους. Παρά το πρόβλημα αυτό, όμως τα κράτη – μέλη, δεδομένης της ανεπαρκούς ολοκλήρωσης της οικονομίας τους, έδωσαν την προτίμησή τους στο σύστημα της χώρας προορισμού.

Ακόμη και εάν δεν εφαρμοζόταν αμέσως ο κανόνας της φορολογίας της χώρας καταγωγής, η φορολογική ουδετερότητα δεν θα εξασφαλιζόταν εάν ορισμένα κράτη της κοινής αγοράς εφάρμοζαν ένα σύστημα σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών, σύστημα το οποίο εφάρμοζαν τα πέντε από τα έξι αρχικά μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με αυτό το σύστημα, ο φόρος επιβάρυνε το προϊόν σε κάθε συναλλαγή και επομένως η συνολική επιβάρυνσή του εξαρτιόταν όχι μόνο από το φορολογικό συντελεστή, αλλά επίσης και από τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι το στάδιο της τελικής κατανάλωσης (όσο περισσότερες συναλλαγές, τόσο μεγαλύτερη η συνολική επιβάρυνση στο προϊόν). Ένα προϊόν φορολογείτο έτσι ελαφρότερα εάν είχε παραχθεί και διανεμηθεί από διάφορες μικρές επιχειρήσεις, προερχόμενες από ορισμένα κράτη – μέλη ή τρίτα κράτη. Επιπλέον, αυτό το σύστημα δεν επέτρεπε μια πραγματική φορολογική

ουδετερότητα στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, γιατί θα ήταν πολύ δύσκολο να παρακολουθείται ένα εμπόρευμα σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της διανομής τους για να εξακριβωθεί η συνολική επιβάρυνση την οποία έφερε.

Αναγνωρίζοντας αυτή τη δυσκολία, η Συνθήκη της ΕΟΚ, στο άρθρο 97 (το οποίο έχει καταργηθεί), επέτρεπε στα κράτη – μέλη που εισέπρατταν τον φόρο επί του κύκλου εργασιών με σωρευτικό και επαναληπτικό σύστημα να ορίσουν μέσους συντελεστές κατά προϊόν ή ομάδα προϊόντων για τη φορολόγηση που θα επιβάρυνε τα εισαγόμενα προϊόντα ή για τις επιστροφές που θα χορηγούνταν στα εξαγόμενα προϊόντα. Αλλά η Συνθήκη δεν προέβλεπε κανένα κανόνα για τον καθορισμό αυτών των μέσων συντελεστών. Περιοριζόταν να απαγορεύσει στα κράτη – μέλη:

1. Να επιβάλλουν στα προϊόντα άλλων κρατών – μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσης, ανώτερους από εκείνους που επιβάρυναν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα (αρ. 95 Ε.Ο.Κ. ισχύον αρ. 90 ΣΕΚ) και
2. Να επιστρέφουν στα εξαγόμενα προϊόντα εσωτερικούς φόρους μεγαλύτερης αξίας από εκείνη που τους είχε επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα (αρ. 96 Ε.Ο.Κ., ισχύον 91 ΣΕΚ). Επρόκειτο για ανώτατα όρια, τα οποία δεν έπρεπε να ξεπεραστούν, αλλά εντός των οποίων τα κράτη – μέλη μπορούσαν να καθορίσουν ελεύθερα τους μέσους συντελεστές των σωρευτικών τους φόρων.

Επιπλέον, υπήρχαν και άλλοι έμμεσοι φόροι, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, των οποίων οι δομές και οι συντελεστές ήταν πολύ διαφορετικοί στα κράτη – μέλη. Αυτές οι διαφορές εξηγούνταν από λόγους όχι μόνον ιστορικούς αλλά και οικονομικούς και κοινωνικούς. Δεδομένου ότι ο κύριος

λόγος ύπαρξης αυτών των φόρων ήταν η απόδοσή τους, τα κράτη – μέλη και επιβαρύνονταν με υψηλούς φόρους, αλλά όχι σε επικίνδυνα για την υγεία, όπως τα αλκοολούχα ποτά, για να περιορίσει την κατανάλωσή τους, ενώ ένα άλλο αναπτυσσόταν και στα δύο κράτη, που θα καταστρατηγούσε τους στόχους των κρατών. Αυτές οι διαφορές των δομών οδηγούσαν σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, ιδίως όταν στα υποκατάστατα προϊόντα που θα φορολογούνταν ιδιαίτερα σ' ένα κράτος (περίπτωση κρασιού και μπύρας). Προς το συμφέρον της καλής λειτουργίας της κοινής αγοράς και της επίτευξης των αγροτικών, ενεργειακών και μεταφορικών στόχων της Κοινότητας έπρεπε να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις αυτών των φόρων.

## 1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Οι αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο επένδυσης, τις δραστηριότητες, τις θέσεις εργασίας και τα εισοδήματα εξαρτώνται από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων και των συστημάτων κοινωνικής πρόνοιας. Η αυξανόμενη κινητικότητα και διαφοροποίηση των φορολογικών βάσεων έχει ως αποτέλεσμα τον ανταγωνισμό στον οποίο ωθούν τα κράτη – μέλη οι διάφοροι οικονομικοί φορείς, στο μέτρο που οι τελευταίοι είναι σε θέση να διαχωρίζουν τα διάφορα στοιχεία φορολόγησής τους (φορολογικές βάσεις) και να εντοπίζουν για το κάθε στοιχείο το κράτος – μέλος με την ελάχιστη φορολογία. Ο ανταγωνισμός αυτός, με τον οποίο ασκείται η πίεση για μείωση των υποχρεωτικών εισφορών, ενέχει τον κίνδυνο, σε περίπτωση που δεν ελέγχεται, καταστεί ζημιογόνος, θέτοντας σε κίνδυνο την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης καθώς και τη γενική αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων.

### 1.5.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΟΙ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Αμέσως, βέβαια, πίσω από την εναρμόνιση των διαρθρώσεων όλων των έμμεσων φόρων έρχεται η προσέγγιση των συντελεστών τους. Είναι προφανές ότι για να δημιουργηθούν συνθήκες ανταγωνισμού τελείως ουδέτερες μέσα στην κοινή αγορά χρειάζεται ένα κοινό σύστημα φόρων επί της κατανάλωσης το οποίο να έχει όχι μόνο τις ίδιες διαρθρώσεις, αλλά και σχεδόν ίδιους ή καλύτερα τους ίδιους συντελεστές παντού. Οι διάφοροι συντελεστές των φόρων μπορούσαν να επηρεάσουν διαφορετικά την κατανάλωση των διαφόρων προϊόντων μέσα σε μια κοινή αγορά και να στρεβλώσουν τις συνθήκες ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων των κρατών – μελών. Πράγματι εάν το φορολογικό βάρος το οποίο επιβαρύνει ένα προϊόν είναι μικρότερο σε ένα κράτος σε σχέση με ένα άλλο, εάν οι άλλοι όροι του ανταγωνισμού είναι οι ίδιοι στα δύο κράτη, τότε οι επιχειρήσεις που παράγουν αυτό το προϊόν στο πρώτο κράτος βρίσκονται σε ευνοϊκότερη ανταγωνιστική θέση σχετικά με τις ομόλογες επιχειρήσεις του δεύτερου κράτους, γιατί μπορεί να έχουν μεγαλύτερη ζήτηση και υψηλότερα κέρδη στη κύρια αγορά τους.

Μπορεί να διερωτηθεί κανείς εάν, παρά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων και την προσέγγιση των συντελεστών των έμμεσων φόρων, υπάρχει πλήρης φορολογική ουδετερότητα όταν ορισμένα κράτη – μέλη προτρέχουν πολύ περισσότερο από άλλα στους άμεσους φόρους. Βέβαια τα πρώτα κράτη – μέλη φορολογούν λιγότερο τα προϊόντα των εταίρων τους από 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 προτρέχουν λιγότερο ή περισσότερο σε ορισμένες κατηγορίες φόρων επηρεαζόμενα από τις ιστορικές συνήθειες των, τις κοινωνικές διαρθρώσεις τους και τις οικονομικές συνθήκες. Για 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 μιας κοινής αγοράς 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 Ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής.

Πράγματι, οι απαιτήσεις φορολογικής εναρμόνισης αυξάνουν συγχρόνως με την πρόοδο της οικονομικής ολοκλήρωσης. Ενώ η φορολογική ουδετερότητα μέσα σε μια τελωνειακή ένωση επιτυγχάνεται με την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου των εργασιών και επί της κατανάλωσης, μέσα σε μιαν ενιαία αγορά και ακόμα περισσότερο σε μια οικονομική και νομισματική ένωση πρέπει επιπλέον να υπάρξει εναρμόνιση των συντελεστών αυτών των φόρων για να υπάρχει ισότητα των όρων ανταγωνισμού.

Μακρινότερος στόχος είναι η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας για να αναπτυχθεί μέσα στην Ένωση ένα περιβάλλον ευνοϊκό για την επιχειρηματικότητα, την απασχόληση και την προστασία του περιβάλλοντος. Ενώ, η ανάπτυξη της κοινής φορολογικής πολιτικής εξαρτάται από την εξέλιξη της κοινής νομισματικής και οικονομικής πολιτικής, η στενότερη φορολογική εναρμόνιση μπορεί με τη σειρά της να έχει αποτελέσματα διάχυσης επί των κοινών πολιτικών στα πεδία των επιχειρήσεων, της απασχόλησης και του περιβάλλοντος.

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 το 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 θεωρούνται ως κεντρικές εταιρείες, γι' αυτό και ονομάζονται εταιρείες βάσης, 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 συγκέντρωσης 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.

Όμως, σε μια ενιαία αγορά, πρέπει το κόστος της παραγωγής και η αποδοτικότητα των επενδύσιμων κεφαλαίων να μην επηρεάζονται κατά πολύ διάφορο τρόπο από τη διαφορετική φορολογία των κρατών – μελών. Πράγματι, μια ελαφρότερη φορολογία των εταιρειών σε ένα κράτος – μέλος ισοδυναμεί με επιχορήγηση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά. Επιπλέον, τα κράτη που έχουν υψηλούς φόρους επί των κερδών των επιχειρήσεων ή που δεν μεταχειρίζονται ευνοϊκά τα επανεπενδύσιμα κέρδη, μπορεί, όταν εκλείψει οι νομισματικές ανισότητες, να έχουν απώλεια κεφαλαίων, οι οποίες εξαρτώνται περισσότερο από τις φορολογικές παρά από τις οικονομικές συνθήκες, είναι ανεπιθύμητες, γιατί δεν άγουν στη βέλτιστη χρήση των χρηματοοικονομικών πόρων και των άλλων συντελεστών της παραγωγής μέσα στην ΟΝΕ. Επομένως, μια σταδιακή εναρμόνιση των άμεσων φόρων είναι αναγκαία για να εξασφαλίσει την ανόθευτη λειτουργία του ανταγωνισμού μέσα στην ενιαία αγορά.

### 1.5.2 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Το άρθρο 90 της Συνθήκης ΕΚ απαγορεύει κάθε φορολογική διάκριση, με την οποία, άμεσα ή έμμεσα, παρέχεται κάποιο πλεονέκτημα στα εγχώρια προϊόντα σε σχέση με τα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών – μελών.

Εξάλλου, το άρθρο 93 της Συνθήκης ΕΚ θέτει τις βάσεις για την εναρμόνιση του φόρου κύκλου των εργασιών, του ειδικού φόρου κατανάλωσης και άλλων έμμεσων φόρων. Ο Φ.Π.Α., ο οποίος ήταν ο πρώτος φόρος που αποτέλεσε αντικείμενο εναρμόνισης, προσαρμόστηκε το 1992 στις απαιτήσεις της μεγάλης αγοράς χωρίς σύνορα, παράλληλα με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που εναρμονίστηκε με την ίδια ευκαιρία.

### 1.5.3 ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους για τους οποίους απαιτείται κάποια εναρμόνιση, για τους άμεσους φόρους μια τέτοια αναγκαιότητα δεν είναι προφανής και η προσέγγισή τους δεν αναφέρεται ρητά στη Συνθήκη της ΕΚ. Ορισμένες πτυχές της άμεσης φορολογίας δεν απαιτούν ουδεμία εναρμόνιση ή συντονισμό και σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, τα κράτη – μέλη είναι ελεύθερα να αποφασίζουν επί των θεμάτων αυτών. Δεν συμβαίνει το ίδιο στην περίπτωση κατά την οποία οι διατάξεις περί των άμεσης φορολογίας επηρεάζουν τις τέσσερις βασικές ελευθερίες που προβλέπονται στη Συνθήκη ΕΚ, δηλαδή την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών, των ατόμων, των υπηρεσιών και του κεφαλαίου, καθώς και την ελευθερία εγκατάστασης των ιδιωτών και των επιχειρήσεων. Έτσι, οι νομοθεσίες περί φορολογίας στα κράτη – μέλη πρέπει να είναι συμβατές με τις βασικές ελευθερίες της Συνθήκης ΕΚ.

### 1.5.4 ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

Δεν προβλέπεται νομοθετική εναρμόνιση στο θέμα αυτό. Οι κοινωνικές εισφορές δεν εντάσσονται στην καθαυτό φορολογία, έστω και εάν πρόκειται για υποχρεωτικές εισφορές που προβλέπονται στις εθνικές νομοθεσίες, με τις οποίες καθιερώνονται συμφωνίες μεταξύ κοινωνικών εταίρων. Στον τομέα

αυτό, η κοινοτική δράση εστιάζεται στο συντονισμό των εθνικών καθεστώτων για την αποφυγή, μεταξύ άλλων, του κινδύνου διπλής πληρωμής των κοινωνικών εισφορών από τους εργαζομένους (μισθωτοί και ελεύθεροι επαγγελματίες) οι οποίοι μετακινούνται εντός της Κοινότητας. Πολλές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου ερμήνευσαν κατά τον τρόπο αυτό τις διατάξεις του προαναφερόμενου κανονισμού σχετικά με την εφαρμοστέα νομοθεσία.

## **1.6 Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ**

### **1.6.1 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ**

Οι έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται από σχετική σταθερότητα στο χρόνο, αλλά διαπιστώνεται κάποια απόκλιση των εθνικών καταστάσεων σε σχέση με τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Αποτέλεσαν από τα πρώτα μέτρα εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο.

Στόχος ήταν να επιτευχθεί εναρμόνιση των έμμεσων φόρων (κοινώς καλούμενοι «φόροι εισφοράς κεφαλαίου») που εισπράττουν τα κράτη – μέλη κατά τη συγκέντρωση κεφαλαίων που αφορούν κεφαλαιουχικές εταιρείες.

#### **1.6.1.1 Βασικά στοιχεία σχετικά με την επιβολή του Φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**

Ο Φ.Π.Α. είναι γενικός φόρος κατανάλωσης σε πλήρη αναλογία με την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών, εισπράττεται κατά τμήματα – σε κάθε φάση του οικονομικού κύκλου – και δεν επηρεάζεται ούτε επηρεάζει τη δομή του εν λόγω κύκλου.

Πρόκειται για γενικό φόρο εφόσον επιβαρύνει όλες τις οικονομικές

δραστηριότητες παραγωγής, διανομής των αγαθών καθώς και παροχής των υπηρεσιών. Είναι φόρος κατανάλωσης διότι επιβαρύνει, σε τελευταία ανάλυση, τις δαπάνες κατανάλωσης των τελικών καταναλωτών και όχι τις επιχειρήσεις. Ο φόρος αυτός είναι ανάλογος προς τις τιμές, έτσι ώστε σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της διανομής να είναι γνωστή η πραγματική φορολογική επιβάρυνση που έχει ενσωματωθεί. Εισπράττεται κατά τμήματα, μέσω του συστήματος εκπτώσεων, χάρη στο οποίο ο φορολογούμενος δύναται να εκπίπτει, από το φόρο που οφείλει για τον κύκλο των εργασιών του, το φόρο που κατέβαλε σε άλλους φορολογούμενους για αγορές που χρησιμοποίησε στο πλαίσιο της φορολογηθείσας δραστηριότητάς του. Με το μηχανισμό αυτό εξασφαλίζεται ο ουδέτερος χαρακτήρας του φόρου, οποιαδήποτε και να είναι η έκταση του οικονομικού κύκλου.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εισήχθη στην Ευρωπαϊκή Ένωση από το 1970, με την πρώτη και δεύτερη «οδηγία Φ.Π.Α.» σε αντικατάσταση των διαφόρων φόρων παραγωγής και κατανάλωσης που εφάρμοζαν τα κράτη – μέλη. Οι φόροι αυτοί με τον σωρευτικό τους αποτέλεσμα ή με την «αλληλουχία τους» αποτελούσαν εμπόδιο στις συναλλαγές – ιδίως στην περίπτωση εισαγωγών – εξαγωγών μεταξύ των κρατών – μελών καθιστώντας δύσκολο τον ακριβή προσδιορισμό του ύψους του φόρου που περιλαμβάνεται στις τιμές των αγαθών και υπηρεσιών. Αντίθετα, ο Φ.Π.Α. έχει το πλεονέκτημα να καθιστά δυνατό τον ακριβή υπολογισμό του φόρου που περιλαμβάνει η τιμή ενός προϊόντος σε όλα τα στάδια της παραγωγής ή της διανομής του. Ο Φ.Π.Α. επελέγη ως έμμεσος φόρος διότι με αυτόν αποφεύγεται το σωρευτικό αποτέλεσμα της αλληλουχίας των φόρων και εξασφαλίζεται φορολογική ουδετερότητα, τόσο σε εσωτερικό επίπεδο όσο και κατά τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών – μελών με τις τρίτες χώρες.

Βασικός στόχος της Κοινότητας ήταν η θέσπιση ομοιόμορφης βάσης του Φ.Π.Α. μέσω της κατάργησης των φορολογικών ελέγχων στα εσωτερικά

σύνορα για κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται μεταξύ των κρατών – μελών, μέσω της προσέγγισης των συντελεστών Φ.Π.Α. και πρόβλεψης μιας μεταβατικής περιόδου προκειμένου να διευκολυνθεί η μετάβαση στο οριστικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών – μελών.

Η απόφαση που ελήφθη το 1970 να χρησιμοποιηθεί ως πηγή χρηματοδότησης του κοινοτικού προϋπολογισμού, υπό τη μορφή ιδίων πόρων, ένα ποσοστό των εσόδων Φ.Π.Α. υπολογισμένου σύμφωνα με εναρμονισμένη βάση, προώθησε την εναρμόνιση του Φ.Π.Α. Η έκτη «οδηγία Φ.Π.Α.» (77/388/ΕΟΚ) είχε ως αποτέλεσμα να εξασφαλιστεί η εφαρμογή του φόρου στις αντίστοιχες συναλλαγές σε όλα τα κράτη – μέλη, έτσι ώστε αυτά να συμβάλλουν με ενιαίο τρόπο στην κοινοτική χρηματοδότηση. Η οδηγία καθόρισε κοινή βάση και αποτελεί από μόνη της νομοθετικό κορμό που περιέχει κοινοτικούς ορισμούς σημαντικών εννοιών και όρων. Κατέστησε αφετέρου δυνατή την ετοιμασία ενός προγράμματος εργασίας για την επιτυχία του στόχου που είχε ήδη επιλεγεί στο πλαίσιο της πρώτης «οδηγίας Φ.Π.Α.»: την κατάργηση των «φορολογικών συνόρων».

Για να επιτευχθεί ο ουδέτερος χαρακτήρας του φόρου, η Επιτροπή πρότεινε το 1987 την άμεση εφαρμογή της αρχής της φορολόγησης στον τόπο καταγωγής, συνοδευόμενη από ένα σύστημα αντιστάθμισης για την αποφυγή μετακινήσεων σημαντικών εσόδων μεταξύ των κρατών – μελών. Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για την ταχεία μετάβαση προς ένα σύστημα φορολογίας στον τόπο καταγωγής δεν είχαν συγκεντρωθεί, ιδίως όσον αφορά στο αντισταθμιστικό σύστημα και την ικανοποιητική προσέγγιση των συντελεστών. Θεσπίστηκε συνεπώς μεταβατικό καθεστώς με το οποίο κατέστη δυνατή η κατάργηση των ελέγχων στα φορολογικά σύνορα, συνδυάζοντας τους κανόνες φορολογίας στον τόπο καταγωγής και προορισμού. Για να εξασφαλιστεί η ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Ένωσης, οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών – μελών δεν έπρεπε πλέον να θεωρούνται ως εισαγωγές ή εξαγωγές. Το

αποτέλεσμα αυτό επετεύχθη με το μεταβατικό καθεστώς, βάσει του οποίου η διάβαση ενός συνόρου δεν επιβαρύνεται πλέον με φόρο, και το οποίο λαμβάνει αποκλειστικά υπόψη του τις φορολογητέες πράξεις, όπως συμβαίνει και στο πλαίσιο του εγχώριου καθεστώτος.

Από το 1993, οι ιδιώτες που μετακινούνται σε άλλο κράτος – μέλος έχουν τη δυνατότητα να αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες για προσωπική τους χρήση με τους ίδιους φόρους φορολογίας που ισχύουν για τους υπηκόους του κράτους αυτού. Μπορούν να επιστρέψουν στη χώρα τους με τα αγαθά χωρίς να φορολογηθούν εκ νέου. Υπάρχουν και εξαιρέσεις οι οποίες κυρίως αφορούν:

- Την αγορά καινούριων οχημάτων (λιγότερο των έξι μηνών ή με λιγότερα από 6.000 Km) σε άλλο κράτος – μέλος. Οι αγορές αυτές φορολογούνται στο κράτος – μέλος προορισμού με το συντελεστή και τους όρους της χώρας αυτής. Πράγματι, το όχημα πρέπει να έχει λάβει τις πινακίδες και να υπόκεινται στο φορολογικό σύστημα του κράτους όπου ο αγοραστής έχει τη «συνήθη» κατοικία του.
- Τις εξ αποστάσεως πωλήσεις από εταιρεία που βρίσκεται σε άλλο κράτος – μέλος. Όταν ο πωλητής αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων, εφαρμόζεται, κατά περίπτωση (ανάλογα με τον όγκο των ετήσιων πωλήσεων του πωλητή στη χώρα του προορισμού), είτε ο συντελεστής του κράτους όπου είναι εγκατεστημένος ο πωλητής.

Έστω και εάν η επιβολή φόρου στον τόπο καταγωγής παραμένει θεμελιώδης αρχή του κοινού καθεστώτος Φ.Π.Α. για τους ιδιώτες, το μεταβατικό καθεστώς διατήρησε παράλληλα διάφορα καθεστώτα φορολόγησης στον τόπο προορισμού για τις επιχειρήσεις, έτσι ώστε ο φόρος να εισπράττεται σε κάθε κράτος – μέλος ανάλογα με το μέγεθος της κατανάλωσης που σημειώθηκε στην επικράτειά του. Πολύ σύντομα διαφάνηκαν δυσκολίες και

θεσπίστηκαν δύο απλουστευτικές οδηγίες (το 1992 και το 1995) για να διορθωθούν οι πλέον πασιφανείς στρεβλώσεις. Οι απλουστεύσεις που εισήχθησαν ήταν περιορισμένες λόγω της διατήρησης των διαφορών στους κανόνες φορολόγησης (στον τόπο καταγωγής ή προορισμού), της μη ομοιόμορφης εφαρμογής της κοινοτικής νομοθεσίας και της ανεπαρκούς προσέγγισης των συντελεστών. Το καθεστώς Φ.Π.Α. που απορρέει είναι εξαιρετικά πολύπλοκο για τους ενδιαφερόμενους φορείς και συντελεί στη διατήρηση ορισμένων στεγανών στην εσωτερική αγορά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παράλληλα, ελήφθησαν νομοθετικές δράσεις για την οριστική εφαρμογή δύο ειδικών καθεστώτων: το πρώτο, για τα μεταχειρισμένα αγαθά, τα έργα τέχνης, τα αντικείμενα αρχαιολογικού ενδιαφέροντος και τα είδη συλλογής και το άλλο για τον επενδυτικό χρυσό.

#### *Το πρόγραμμα εργασίας που πρότεινε το 1996 η Επιτροπή για νέο κοινό σύστημα Φ.Π.Α.*

Μετά τη θέσπιση από το Συμβούλιο του μεταβατικού καθεστώτος Φ.Π.Α., η Επιτροπή παρουσίασε το 1996 ένα πρόγραμμα δράσης με χρονοδιάγραμμα προτάσεων τόσο για τη διευθέτηση των άμεσων προβλημάτων όσο και για τη σταδιακή εισαγωγή ενός κοινού συστήματος Φ.Π.Α. βασιζόμενου στην αρχή της φορολόγησης στον τόπο καταγωγής.

Προς αποφυγή της κριτικής που εκφράζεται σχετικά με το μεταβατικό καθεστώς και με σκοπό να επιτευχθεί ο στόχος της εσωτερικής αγοράς, το νέο καθεστώς Φ.Π.Α. πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Να θέτει τέρμα στον κατακερματισμό της αγοράς σε φορολογικούς χώρους ισάριθμους με τα κράτη – μέλη

➤ Να είναι απλό και σύγχρονο

➤ Να εξασφαλίζει ασφάλεια και έλεγχο της φορολογίας, προκειμένου να διατηρηθεί το επίπεδο εσόδων από τον Φ.Π.Α.

Για τον σκοπό αυτό το πρόγραμμα προβλέπει κοινοτική δράση σε τρεις κατευθύνσεις:

1. Την εξασφάλιση ενιαίας εφαρμογής του φόρου

2. Εκσυγχρονισμό του φόρου

3. Αλλαγή του συστήματος φορολογίας (φορολόγηση στον τόπο καταγωγής)

### *Σταθεροποίηση των φορολογικών εσόδων των κρατών – μελών και προαγωγή της απασχόλησης*

Η πρόθεση των κρατών – μελών να σταθεροποιήσουν τα φορολογικά τους έσοδα προσκρούει στα προβλήματα της γήρανσης του πληθυσμού, της σταδιακής διάβρωσης ορισμένων φορολογικών βάσεων καθώς και στο γεγονός ότι η αυξανόμενη φορολογική επιβάρυνση της εργασίας έχει αρνητικό αντίκτυπο στην απασχόληση. Η πρόθεση αυτή πρέπει επίσης να αντιμετωπίσει το ζημιογόνο φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών – μελών. Πράγματι, σε ένα κλίμα κινητικότητας του κεφαλαίου και χαμηλής κινητικότητας των εργαζομένων, η σταθερότητα – ακόμα και η αύξηση των συνολικών φορολογικών εσόδων επετεύχθη με την προοδευτική αλλοίωση της δομής της φορολογίας η πραγματική φορολογική πίεση αυξήθηκε για τη φορολογική βάση με τη χαμηλότερη κινητικότητα. Έτσι, αφενός, μετά την



αύξηση των κοινοτικών δαπανών σημειώθηκε αύξηση των επιβαρύνσεων στην εργασία σε μερικά κράτη δεδομένου ότι ένα σημαντικό μέρος των δαπανών κοινωνικής ασφάλισης και, αφετέρου, οι φορολογικές απώλειες από τη διάβρωση άλλων φορολογικών βάσεων με μεγαλύτερη κινητικότητα αντισταθμίστηκαν εν μέρει από την υπερβολική φορολόγηση της εργασίας.

Η ανατροπή της τάσης αυτής αποτελεί προτεραιότητα που εξαρτάται από τη δυνατότητα αντιστάθμισης των ζημιών στα δημόσια έσοδα που θα προκαλούσε ενδεχομένως η μείωση των εισφορών που επιβαρύνουν την εργασία. Εφόσον η μείωση της επιβάρυνσης αυτής δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί παρά σταδιακά, σε πρώτη φάση θα ωφεληθούν οι χαμηλόμισθοι και οι λιγότερο καταρτισμένοι, δεδομένου ότι εκεί η αντικατάσταση της εργασίας από το κεφάλαιο έχει το μεγαλύτερο αντίκτυπο και ότι οι κατηγορίες αυτές γνωρίζουν τη μεγαλύτερη ανεργία.

## 1.7 ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

Η ανακοίνωση της Επιτροπής που συζητήθηκε στη Βερόνα το 1996 υπογράμμιζε το γεγονός ότι ο φορολογικός συντονισμός σε κοινοτικό επίπεδο επιβραδύνεται από δύο εμπόδια: τον κανόνα της ομοφωνίας για κάθε απόφαση επί του θέματος, καθώς και την επιμέρους προσέγγιση των θεμάτων φορολογικής πολιτικής. Η Επιτροπή και τα κράτη – μέλη θεώρησαν ότι με μια συντονισμένη δράση στο φορολογικό τομέα θα ήταν δυνατόν να αποφευχθεί η ακούσια εγκατάλειψη της εθνικής κυριαρχίας των κρατών – μελών προς όφελος των δυνάμεων της αγοράς αποκλειστικά. Αποφάσισαν τη σύσταση ομάδας υψηλού επιπέδου για να προχωρήσουν σε στενότερο συντονισμό των φορολογικών πολιτικών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο: ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ – ΜΕΛΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.**

Εν όψει των έντονων συζητήσεων που συντελούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση για το θέμα της φορολογικής εναρμόνισης στις συναντήσεις του Συμβουλίου της Ecofin, αλλά και εν όψει των εθνικών φορολογικών μεταρρυθμίσεων που λαμβάνουν χώρα στα κράτη – μέλη, παρουσιάζονται σε συνοπτική μορφή τα φορολογικά συστήματα των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η έκθεση αποκαλύπτει τις μεγάλες διαφορές στον τρόπο φορολόγησης νομικών και φυσικών προσώπων καθώς επίσης και τις διαφοροποιήσεις των φορολογικών συντελεστών όσον αφορά στην άμεση αλλά και έμμεση φορολόγηση των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Οι βασικοί συντελεστές φορολόγησης των κερδών των εταιρειών στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κυμαίνονται από 28% (Ιρλανδία, Φινλανδία, Σουηδία) μέχρι και 45% (Γερμανία) διαμορφώνοντας έτσι το μέσο όρο 34%. Τα ποσοστά αυτά παρουσιάζονται αναλυτικότερα στον πίνακα 1.

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

	ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
<i>Εντός Ο.Ν.Ε.</i>		
Αυστρία	34	
Βέλγιο	39%	
Γαλλία	33,33%	
Γερμανία	45%	Φόρος Εμπορίου 15-25%
Ιρλανδία	28%	
Ισπανία	35%	1-2%
Ιταλία	37%	16,2%
Λουξεμβούργο	31%	9,09%. Φόρος Παγίων 0,7-1%
Ολλανδία	35%	
Πορτογαλία	35%	10%
Φινλανδία	28%	
Ελλάδα	30%, 40%	
<i>Εκτός Ο.Ν.Ε.</i>		
Δανία	34%	
Ηνωμένο Βασίλειο	31%	
Σουηδία	28%	

*Πίνακας συντελεστών φορολόγησης των Εταιρειών στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

**Πηγή:** Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 1999

Το σύστημα φορολόγησης, όμως των κερδών των εταιρειών, ποικίλει μεταξύ των κρατών – μελών. Έτσι, τα περισσότερα κράτη – μέλη φορολογούν τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός τους με σταθερό συντελεστή που εφαρμόζεται:

- Είτε στο συνολικό κέρδος από τις συναλλαγές των εταιρειών σε ολόκληρο τον κόσμο ή
- Μόνο στα κέρδη που πηγάζουν από τις συναλλαγές των εταιρειών μέσα στο κράτος – μέλος ή

- Στα κέρδη των εταιρειών που προέρχονται από συναλλαγές με άλλα κράτη – μέλη που η φορολογία τους διέπεται από διμερείς συμβάσεις

Τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που επιβάλλουν σταθερό συντελεστή φορολόγησης στα κέρδη των εταιρειών είναι η Αυστρία, η Ιταλία, η Ολλανδία, η Πορτογαλία, η Δανία, η Φινλανδία και η Σουηδία.

Σε ορισμένα κράτη – μέλη όμως, ο συντελεστής φορολόγησης διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος των κερδών ή των ακαθάριστων εσόδων ή και με τη μορφή των εταιρειών που υπόκεινται σε φόρο. Αυτά τα κράτη – μέλη είναι η Ιρλανδία, η Γαλλία, το Λουξεμβούργο, η Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ελλάδα. Συγκεκριμένα στην Ιρλανδία ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής είναι 28% και αυξάνεται σε 36% ανάλογα με το ύψος των φορολογητέων κερδών. Αντίθετα στη Γερμανία ο υψηλότερος συντελεστής είναι 45% και μειώνεται στο 30% για τις εταιρείες που πραγματοποιούν διανομή κερδών στους μετόχους τους. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση πληρωμής φόρου από την εταιρεία επί των διανεμόμενων κερδών, οι μέτοχοι έχουν το δικαίωμα ισόποσης έκπτωσης φόρου από τον φόρο που τους αναλογεί. Τέλος, το Ηνωμένο Βασίλειο, εκτός από τον βασικό συντελεστή του 31% που ισχύει για τις μεγάλες εταιρείες, υπάρχει και ο γνωστός «φορολογικός συντελεστής μικρών εταιρειών» που κυμαίνεται στο 21% και αφορά στις εταιρείες με κέρδη που δεν ξεπερνούν τις 300.000 €.

Άλλα κράτη – μέλη έχουν ιδιαίτερες ρυθμίσεις σε ότι αφορά στην φορολόγηση των κερδών των εταιρειών, όπως η Ισπανία, η οποία επιτρέπει απαλλαγή μέχρι και 35% του πληρωτέου φόρου για τις εταιρείες που πραγματοποιούν έξοδα έρευνας και ανάπτυξης μέσα στη χώρα, εξαγωγική δραστηριότητα και επαγγελματική επιμόρφωση του προσωπικού τους. Τέλος, η Φινλανδία επιβάλλει ξεχωριστή φορολόγηση στα κέρδη που προκύπτουν από το βασικό αντικείμενο των επιχειρήσεων από αυτά που προκύπτουν από άλλες

δραστηριότητες, αποκλείοντας τη μεταφορά ζημιών από τη μία στην άλλη κατηγορία.

Εκτός, όμως από τους βασικούς συντελεστές φορολόγησης των κερδών, σε ορισμένα κράτη – μέλη οι εταιρείες επιβαρύνονται με τοπικούς φόρους ανάλογα με την περιοχή στην οποία είναι εγκατεστημένες. Η επιβολή αυτών των τοπικών φόρων αντανακλά, κατά κάποιον τρόπο, την ισχύ της τοπικής αυτοδιοίκησης στα συγκεκριμένα κράτη – μέλη. Ένα από αυτά είναι η Γερμανία, η οποία επιβάλλει, εκτός από το κυμαινόμενο συντελεστή φορολόγησης στα κέρδη των εταιρειών, φόρο εμπορίου που κυμαίνεται από 15% μέχρι και 25%. Επίσης, τοπικούς φόρους επιβάλλει η Ισπανία της τάξεως 1 με 2%, η Ιταλία με 16,2% και η Πορτογαλία με 10% που αποτελούν επιπρόσθετη επιβάρυνση στον φόρο των εταιρικών κερδών. Τέλος, το Λουξεμβούργο επιβάλλει στις εταιρείες δύο ειδών δημοτικούς φόρους, ανάλογα πάντα με την περιοχή που είναι εγκατεστημένες, που αφορούν σε φόρο στα κέρδη των εταιρειών με συντελεστή 9,09% (πόλη του Λουξεμβούργου) και φόρο στα ακίνητα πάγια στοιχεία τους με συντελεστές από 0,7% μέχρι και 1%. Έτσι, ο ανώτατος συντελεστής των φορολογικών κερδών των εταιρειών στο Λουξεμβούργο φθάνει συνολικά το 41,9%.

### **2.1.1 ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α) ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ε.**

Οι βασικοί συντελεστές Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κυμαίνονται από 15% ο κατώτερος (Λουξεμβούργο και Γερμανία) έως και 25% ο ανώτερος (Σουηδία και Δανία), όπως φαίνεται και αναλυτικά στον πίνακα 2.

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

	ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
<i>Εντός Ο.Ν.Ε.</i>		
Αυστρία	20%	10%
Βέλγιο	21%	0%, 1%, 6%, 12%
Γαλλία	20,6%	5,5%
Γερμανία	15%	7%
Ιρλανδία	21%	12,5%
Ισπανία	16%	4%, 7%
Ιταλία	19%	4%, 10%, 16%
Λουξεμβούργο	15%	3%, 4%, 6%, 8%, 12%
Ολλανδία	17,5%	6%
Πορτογαλία	17%	5%, 12%
Φινλανδία	22%	6%, 12%
Ελλάδα	18%	8%
<i>Εκτός Ο.Ν.Ε.</i>		
Δανία	25%	
Ηνωμένο Βασίλειο	17,5%	0%, 5%
Σουηδία	25%	6%, 12%

*Πίνακας Βασικών Συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

**Πηγή:** Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 1999

Σε όλα τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ισχύει ο ίδιος τρόπος υπολογισμού του πληρωτέου φόρου, δηλαδή χρέωσης Φ.Π.Α. από τον προμηθευτή στα αγαθά ή υπηρεσίες που προσφέρει με απαλλαγή του για τον Φ.Π.Α. αγοράς των αγαθών και των εξόδων του και πληρωμή της διαφοράς που προκύπτει. Όμως, για κάποιες συναλλαγές, υπεύθυνος για την απόδοση του φόρου καθίστανται ο αποδέκτης των υπηρεσιών και όχι ο προμηθευτής. Σαν γενικός κανόνας, η πηγή προσφοράς των αγαθών ή η τοποθεσία εγκατάστασης του προμηθευτή τους προσδιορίζει το κράτος – μέλος στο οποίο συντελείται η οικονομική δραστηριότητα. Υπάρχουν ωστόσο οι ακόλουθες εξαιρέσεις όσον αφορά στον προσδιορισμό της πηγής προσφοράς των αγαθών:

- Για την ακίνητη περιουσία πηγή προσφοράς θεωρείται η τοποθεσία της γης
- Για τα κινητά αγαθά πηγή προσφοράς θεωρείται το μέρος στο οποίο βρίσκεται το αγαθό
- Για τα συνέδρια, εκθέσεις, εκπαίδευση και τη μόρφωση πηγή προσφοράς είναι ο τόπος στον οποίο λαμβάνουν χώρα
- Τέλος για τις χρηματοοικονομικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες, το leasing εξοπλισμού, την χρήση πνευματικής ιδιοκτησίας και τη διαφήμιση, πηγή προσφοράς θεωρείται η χώρα στην οποία βρίσκεται ο αποδέκτης των υπηρεσιών.

Η Συνθήκη Ε.Ο.Κ. ήταν πολύ επιφυλακτική 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 που προέρχονται από εταιρικές χώρες. Κατά τα άλλα, η Συνθήκη αρκείτο στο να καλέσει την Επιτροπή να εξετάσει κατά κάποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Ως προς τους άμεσους φόρους η Συνθήκη δεν ζητούσε καμία εναρμόνιση ή άλλη κοινοτική ενέργεια.

Οι φορολογικοί στόχοι της Συνθήκης επετεύχθησαν σε σύντομο χρονικό διάστημα. Οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα **σύγχρονο φόρο επί του κύκλου των εργασιών, το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, 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 χρειαζόνταν για την είσπραξη του Φ.Π.Α. και των ειδικών φόρων κατανάλωσης

στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων.

Η εφαρμογή του κανόνα ότι μέσα στην εσωτερική αγορά, πρέπει τα εμπορεύματα να κυκλοφορούν τελείως ελεύθερα και για αυτό πρέπει να φορολογούνται στη χώρα καταγωγής ή προορισμού, οδήγησε στο τέλος της δεκαετίας του '80, **στην προσέγγιση των συντελεστών του Φ.Π.Α. και των ειδικών φόρων** κατανάλωσης. Συγχρόνως έπρεπε 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. Σα γενικότερο κανόνα μπορούμε να πούμε ότι μέσα στην οικονομική και νομισματική ένωση η φορολογική εναρμόνιση πρέπει να προοδεύει με τον ρυθμό της οικονομικής ολοκλήρωσης.

### 2.1.2 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί οι οποίοι επιβαρύνουν τον κύκλο των 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 από την πραγματοποίηση κερδών ή ζημιών από τις επιχειρήσεις, αλλά οι οποίοι εκπίπτονται από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Οι τελωνειακοί δασμοί είναι ένα είδος έμμεσων φόρων. Για αυτό, μετά από την κατάργησή τους μέσα σε μια 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 από τη Συνθήκη Ε.Ο.Κ., η οποία στα άρθρα 95 και 98 περιλάμβανε διατάξεις προορισμένες να τον αποφύγουν και επιπλέον, στο άρθρο 99, καλούσε την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς οι φόροι επί του κύκλου των εργασιών, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και οι άλλοι έμμεσοι



φόροι.

Πράγματι, η Επιτροπή των σωρευτικών και επαναληπτικών φόρων επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι εφαρμόζονταν σε πέντε από τα έξι αρχικά κράτη – μέλη, είχε την ιδιότητα να επιβαρύνει την τιμή κατανάλωσης ενός προϊόντος ανάλογα με τον αριθμό των συναλλαγών που είχαν χρειαστεί να γίνουν μέχρι να φτάσουν στον τελικό καταναλωτή. Το σύστημα επιβάρυνε περισσότερο την παραγωγή των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) και ευνοούσε τεχνητά τις κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, γιατί σε αυτές τα διάφορα στάδια παραγωγής και διανομής ενός προϊόντος δεν φορολογούνταν χωριστά. Οι κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις είχαν έτσι ένα σοβαρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και θα μπορούσαν να εκδιώξουν από την αγορά ή να απορροφήσουν μία τις μικρές ανταγωνίστριες επιχειρήσεις. Αλλά, επίσης, ο καθορισμός μέσων συντελεστών, που ζητούσε η Συνθήκη για τους συμψηφισμούς στα σύνορα αυτών των φόρων, δεν απέκλειε τη δυσμενή μεταχείριση των εξαγωγών από τα κράτη – μέλη. Για τους λόγους αυτούς, η Επιτροπή πείστηκε, ήδη στις αρχές της δεκαετίας του '60, ότι η μόνη ριζική λύση στα προβλήματα που έθεταν οι σωρευτικού φόροι ήταν η αντικατάστασή τους από το σύστημα του φόρου επί της προστιθέμενης αξίας.

#### **2.1.2.1 Αναφορά στις Οδηγίες για την εναρμόνιση του Φόρου προστιθέμενης αξίας**

Όταν υιοθετήθηκε για πρώτη φορά στη Γαλλία, το 1954, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, θεωρήθηκε ως ένας ακόμη φόρος επί του κύκλου των εργασιών ή επί της κατανάλωσης και δεν προκάλεσε το ενδιαφέρον άλλων χωρών. Μόνον μετά το 1962, χρόνο δημοσίευσης των δύο εκθέσεων, τις οποίες είχε ζητήσει η Επιτροπή και οι οποίες συνιστούσαν την υιοθέτησή του από όλα τα κράτη – μέλη της Ε.Ο.Κ., έγινε φανερό το ενδιαφέρον του Φ.Π.Α. για την

Κοινότητα. Μετά από πρόταση της Επιτροπής, το Συμβούλιο θέσπισε στις 11 Απριλίου 1967, δύο οδηγίες για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών – μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Αυτές οι δύο οδηγίες έθεσαν τις βάσεις του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας και μια τρίτη, που θεσπίστηκε το 1969, τον εισήγαγε πράγματι στα φορολογικά συστήματα των κρατών – μελών.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας του 1967, ο Φ.Π.Α. είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης, δηλαδή ένας φόρος επί όλων των δαπανών για αγαθά και υπηρεσίες. Ο φόρος επιβάλλεται σε όλα τα στάδια μιας οικονομικής δραστηριότητας επί της προστιθέμενης αξίας, σε κάθε στάδιο. Καταβάλλεται από όλους εκείνους οι οποίοι παρενέβησαν στην παραγωγή ή τη διανομή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας αλλά δεν είναι στοιχείο του κόστους όλων αυτών των ενδιάμεσων και δεν εμφανίζεται στις δηλώσεις τους ως δαπάνη, γιατί τελικά το βάρος του φόρου το φέρουν οι τελικοί καταναλωτές.

Ο φόρος είναι ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και δεν σχετίζεται με τον αριθμό των συναλλαγών οι οποίες έγιναν τα προηγούμενα στάδια εκείνου, επί του οποίου επιβάλλεται. Σε κάθε συναλλαγή, το ποσό του Φ.Π.Α., υπολογιζόμενο επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, μειώνεται κατά το ποσό των φόρων οι οποίοι έχουν ήδη επιβαρύνει το κόστος των διάφορων στοιχείων του κόστους παραγωγής. Το συνολικό ποσό που περνάει από χέρι σε χέρι σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή της διανομής φόρου ανακτάται σε κάθε πώληση εκτός της τελευταίας, προς τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος αγοράζει το προϊόν ή την υπηρεσία για προσωπική του χρήση. Ο φόρος καταβάλλεται στο Κράτος από τον πωλητή κάθε συναλλαγής. Αυτός όμως δεν φέρει το βάρος του Φ.Π.Α. γιατί ο αγοραστής του έχει ήδη προκαταβάλλει το ποσόν του φόρου. Ο φόρος ο οποίος καταβλήθηκε σε προηγούμενα στάδια επί των παραδόσεων ειδών ή των προσφορών υπηρεσιών προς την επιχείρηση την υποκείμενη στο Φ.Π.Α, καθώς και ο φόρος επί των

εισαγωγών εκπίπτουν από τον φόρο επί του κύκλου των εργασιών αυτής της επιχείρησης.

Δεδομένης της έκπτωσης των ήδη καταβληθέντων φόρων, ο Φ.Π.Α. είναι ουδέτερος ως προς τον εσωτερικό ανταγωνισμό, δηλαδή δεν ευνοεί τις κάθετα ολοκληρωμένες επιχειρήσεις, όπως έκαναν οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου των εργασιών. Αλλά ο Φ.Π.Α. είναι επίσης ουδέτερος ως προς το διεθνή ανταγωνισμό, δηλαδή δεν ευνοεί τα εγχώρια προϊόντα. Ο υπολογισμός του ήδη καταβληθέντος φόρου είναι εύκολος, γιατί φαίνεται σε όλες τις αποδείξεις και τα έγγραφα που συνοδεύουν το προϊόν.

Η έκτη οδηγία του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών θέσπισε ένα πακέτο κοινών κανόνων ως προς το πεδίο επιβολής του φόρου, ιδίως ως προς τους υποκείμενους σε αυτόν, τις φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες δραστηριότητες, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου, τη φορολογική βάση, τους τρόπους επιβολής των διάφορων φορολογικών συντελεστών, τις απαλλαγές και τα ειδικά καθεστώτα. Όλα αυτά τα θέματα, αποκαλούμενα στην κοινοτική ορολογία «ομοιόμορφη φορολογική βάση», είναι πολύ σημαντικά για την Κοινότητα γιατί ένα μέρος του Φ.Π.Α. που εισπράττουν τα κράτη – μέλη αποτελεί πηγή του κοινοτικού προϋπολογισμού. Επιπλέον, η έκτη οδηγία εναρμόνισε τους κανονισμούς και τις φορολογικές διαρθρώσεις στα θέματα των παροχών υπηρεσιών, της αγροτικής παραγωγής, των μικρών επιχειρήσεων και των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τις εισαγωγές και τις εξαγωγές.

Μια ειδική οδηγία αποσκοπεί στο να εκσυγχρονίσει τους ισχύοντες κανόνες για τον Φ.Π.Α., έτσι ώστε να ληφθεί υπόψη η ανάπτυξη του ηλεκτρονικού εμπορίου και να θεσπιστεί ένα σαφές και προβλέψιμο κανονιστικό περιβάλλον για όλους τους προμηθευτές και να εναρμονίσει τους κανόνες φορολόγησης του ψηφιακού ηλεκτρονικού εμπορίου. Να καταστήσει την τήρηση αυτών των κανόνων όσο το δυνατόν ευκολότερη και απλούστερη,

ιδίως, στους τομείς των προμηθειών, των ηλεκτρονικών δικτύων, των υπηρεσιών σχετικών με λογισμικό και με υπολογιστές γενικότερα καθώς και των υπηρεσιών παροχής πληροφοριών, πολιτισμού, τέχνης, αθλητισμού, επιστημών, εκπαίδευσης ή αναψυχής.

Αυτοί οι κανόνες επιτρέπουν στα κράτη – μέλη την υπαγωγή στον Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά καθώς και των ραδιοηλεκτρονικών υπηρεσιών που παρέχονται είτε με συνδρομή είτε με πληρωμή κατά θέαση για κατανάλωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ίδιων υπηρεσιών όταν καταναλώνονται εκτός της Ένωσης.

Η έκτη οδηγία είχε θέσει την αρχή ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο δικαιούται τις απαλλαγές ή τις επιστροφές των φόρων, σε όποια χώρα και αν κάνει τις φορολογούμενες δαπάνες. Μια όγδοη οδηγία σε αυτό το πεδίο που θέσπισε το Συμβούλιο το 1979 καθορίζει τον τρόπο επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας ως προς τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών τις οποίες έκαναν σε κράτος – μέλος της Ε.Κ.

Η δέκατη οδηγία αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας στις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών. Μια τροποποίηση της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη – μέλη που το επιθυμούν να εφαρμόσουν δοκιμαστικά επί μία τριετία μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. σε δύο, ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σε τρεις κατηγορίες υπηρεσιών εντατικής εργασίας, όπως οι μικρο – υπηρεσίες επιδιόρθωσης, ανακαίνισης κατοικιών, καθαρισμού και κομμωτικής.

Δεδομένου ότι ορισμένες τρίτες χώρες δεν επιβάλλουν Φ.Π.Α. στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, αυτές οι υπηρεσίες υπόκεινται σε Φ.Π.Α. στην Κοινότητα στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη υπηρεσιών, ενώ οι υπηρεσίες που παρέχονται από κοινοτικούς φορείς σε καταναλωτές τρίτων χωρών, δεν φορολογούνται στην Κοινότητα.

### 2.1.2.2 Κατάργηση των φορολογικών συνόρων

Μια από τις μεγάλες προκλήσεις της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών – μελών. Μέχρι τότε, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για το εσωτερικό ενός κράτους φορολογούνταν διαφορετικά από εκείνα που προορίζονταν για εξαγωγή. Κατά την εξαγωγή το προϊόν απαλλασσόταν κάθε φορολογίας, αλλά, στο πέρασμα των συνόρων, υποβαλλόταν στον Φ.Π.Α. και σε τυχόν άλλους έμμεσους φόρους του κράτους κατανάλωσης. Οι φόροι επί των εισαγόμενων ειδών, ίσοι με τους φόρους επί των ομοειδών εγχώριων προϊόντων, αποτελούσαν έσοδο του κράτους κατανάλωσης.

Η προστασία την οποία πρόσφερε αυτό το σύστημα κατά της λαθρεμπορίας και της φοροδιαφυγής εξαρτιόταν από τους ελέγχους στα σύνορα. Χωρίς εξακρίβωση στα σύνορά του ότι είχαν πράγματι εξαχθεί τα αγαθά για τα οποία ζητιόταν επιστροφή των φόρων, θα ήταν πολύ εύκολο για ανέντιμους επιχειρηματίες να ζητούν απαλλαγή των φόρων για εξαγωγή και να διαθέτουν τα εμπορεύματα στην εσωτερική αγορά του κράτους των, είτε σε τιμές κατώτερες των φορολογούμενων ομοειδών προϊόντων, πράγμα που θα διαστρέβλωνε τον εσωτερικό ανταγωνισμό, είτε σε κανονικές τιμές των φορολογηθέντων αντίστοιχων ειδών, πράγμα που θα τους απέφερε υψηλά παράνομα κέρδη. Για να αποφεύγονται οι απώλειες φορολογικών εσόδων και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, υπήρχαν οι έλεγχοι στα σύνορα των απαλλαγών των εξαγωγών και των φορολογήσεων των εισαγωγών.

Αυτοί οι έλεγχοι όμως συνιστούσαν τα λεγόμενα φορολογικά σύνορα. Για να καταργηθούν αυτά τα σύνορα θα έπρεπε οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές να έχουν την ίδια μεταχείριση όπως οι αγορές και οι πωλήσεις σε μίαν εσωτερική αγορά. Η επιτροπή πρότεινε, πράγματι, να φορολογούνται, ήδη από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003, όλες οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με τους

εσωτερικούς φόρους της χώρας καταγωγής. Αλλά το Συμβούλιο δεν ακολούθησε την Επιτροπή. Στα πορίσματα που εξέδωσε στις 9 Οκτωβρίου 1989, κατ' ομοφωνία (όρος απαραίτητος για να αντιπαρέλθει την πρόταση της Επιτροπής) υπογράμμιζε ότι οι όροι δεν μπορούσαν ακόμη να πληρωθούν για την φορολόγηση στη χώρα καταγωγής και ότι, επομένως, ήταν αναγκαίο να συνεχιστεί, για μια περιορισμένη περίοδο, η είσπραξη του Φ.Π.Α. και των ειδικών φόρων στο κράτος κατανάλωσης.

Μια οδηγία σχετικά με την **προσέγγιση των συντελεστών Φ.Π.Α.**, συμπληρώνει το κοινό σύστημα Φ.Π.Α., τροποποιώντας την οδηγία της 17<sup>ης</sup> Μαΐου 1977 και προβλέπει ότι, κατά την περίοδο εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος Φ.Π.Α. (από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1993 έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1998), τα κράτη μέλη θα εφαρμόζουν έναν κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. που δεν θα είναι κατώτερος του 15%. Στην πραγματικότητα, ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. ποικίλει μεταξύ 15% και 25% στα διάφορα κράτη – μέλη. Έτσι, το 2002 ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. ήταν:

- 25% στη Σουηδία και στη Δανία,
- 22% στη Φινλανδία,
- 21% στο Βέλγιο και την Ιρλανδία,
- 20% στην Ιταλία και στην Αυστρία,
- 19,6% στη Γαλλία,
- 19% στην Ολλανδία,
- 18% στην Ελλάδα,
- 17,5% στο Ηνωμένο Βασίλειο,
- 17% στην Πορτογαλία,
- 16% στη Γερμανία και στην Ισπανία και
- 15% στο Λουξεμβούργο.

Όλοι οι προσαυξημένοι συντελεστές καταργήθηκαν, πράγμα που οδήγησε σε

σημαντική μείωση των τιμών κατανάλωσης σε ορισμένους τομείς, όπως του αυτοκινήτου.

Τα κράτη μέλη έχουν, όμως, την ευχέρεια να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές, ύψους τουλάχιστον 5%, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά και μόνον ορισμένα είδη και υπηρεσίες κοινωνικού και πολιτισμικού χαρακτήρα όπως για παράδειγμα τα τρόφιμα, τα φαρμακευτικά προϊόντα, οι μεταφορές προσώπων, τα βιβλία, εφημερίδες και τα περιοδικά, η είσοδος σε θεάματα, μουσεία κλπ, τα καλλιτεχνικά έργα και τα συγγραφικά δικαιώματα, οι κοινωνικές κατοικίες, η κατάλυση σε ξενοδοχεία, οι κοινωνικές εκδηλώσεις και η νοσοκομειακή περίθαλψη. Επιτρέπεται, για μια μεταβατική περίοδο, η διατήρηση των υφιστάμενων μηδενικών και «εξαιρετικά μειωμένων» (κάτω του 5%) συντελεστών, καθώς και των μειωμένων συντελεστών που ισχύουν για τη στέγαση – εκτός από τις εργατικές κατοικίες – τις υπηρεσίες εστιατορίου και τα παιδικά ενδύματα και υποδήματα.

**Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α.** επέτρεψε την κατάργηση των τελωνειακών διαδικασιών. Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο επί των εμπορευμάτων φορολογούνται στη χώρα του προορισμού. Στις πωλήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων υποκειμένων στο Φ.Π.Α., δηλαδή στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο πωλητής απαλλάσσει του φόρου τις αποστολές που κάνει σε πελάτες σε άλλα κράτη – μέλη. Στην περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. δηλώνει σε ξεχωριστό πλαίσιο το σύνολο των απαλλαγμένων ενδοκοινοτικών πωλήσεών του. Σε μια άλλη (συνήθως τριμηνιαία) δήλωση αναφέρει τον αριθμό Φ.Π.Α. των πελατών του σε άλλα κράτη – μέλη καθώς και το σύνολο των πωλήσεών του σε καθέναν από αυτούς. Ο αγοραστής εφαρμόζει τον Φ.Π.Α. επί της αγοράς του σε ένα άλλο κράτος – μέλος. Οφείλει να δηλώσει το σύνολο αυτών των αγορών σε ξεχωριστό πλαίσιο της κανονικής δήλωσης του Φ.Π.Α. και να ζητήσει την απαλλαγή αυτού του Φ.Π.Α.

**Οι ιδιώτες που ταξιδεύουν από κράτος σε κράτος** της Κοινότητας καταβάλλουν τον Φ.Π.Α. στη χώρα όπου αγοράζουν αγαθά και δεν υπόκεινται πλέον σε καμιά άλλη φορολογία και σε καμιά διαδικασία όταν περνούν από το ένα κράτος στο άλλο. Κατά συνέπεια καταργήθηκαν οι απαλλαγές των αγορών από καταστήματα αφορολογητών ειδών (duty free), στα λιμάνια, τα αεροδρόμια κ.λ.π. για τα ενδοκοινοτικά ταξίδια.

Στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος, η έβδομη οδηγία Φ.Π.Α. εισήγαγε ορισμένα ειδικά καθεστώτα. **Για τις πωλήσεις από απόσταση** (δι' αλληλογραφίας) σε ιδιώτες ή άλλους μη υποκείμενους στον Φ.Π.Α., ο φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που ισχύει στη χώρα προορισμού όταν το ύψος των πωλήσεων που γίνονται από έναν προμηθευτή προς αυτή τη χώρα ξεπερνάει τα 100.000 € το χρόνο. Τα νέα οχήματα (αυτοκίνητα, πλοία, αεροπλάνα) που αποτελούν μέρος των διαχειριστικών αποθεμάτων του πωλητή και που δεν έχουν διανύσει πάνω από 3.000 χιλιόμετρα, φορολογούνται στη χώρα στα μητρώα της οποίας εγγράφονται, δηλαδή, κατά κανόνα στη χώρα καταγωγής του αγοραστή, ενώ τα μεταχειρισμένα οχήματα φέρουν το συντελεστή του Φ.Π.Α. που ισχύει στη χώρα του πωλητή. **Οι θεσμικοί μη υποκείμενοι στον Φ.Π.Α.** (οι δημόσιες διοικήσεις) και οι **απαλλασσόμενοι υποκείμενοι** (τράπεζες, ασφάλειες) μπορούν να αγοράζουν αγαθά σε άλλα κράτη καταβάλλοντας τον Φ.Π.Α. που ισχύει στη χώρα προέλευσης, εφόσον οι αγορές τους δεν ξεπερνούν ένα όριο οριζόμενο από κάθε κράτος – μέλος. **Για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα** και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας οι πωλήσεις μεταξύ ιδιωτών δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και εκείνες που γίνονται από μεταπωλητές ή εμπόρους φορολογούνται στο κράτος παράδοσης επί του περιθωρίου κέρδους και όχι επί της συνολικής τιμής του αγαθού.

Η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα και ο **κίνδυνος απατών** που προκύπτει καθιστούν απαραίτητη μια διοικητική συνεργασία στο πεδίο της



άμεσης φορολογίας. Το σύστημα, που θέσπισε από το Συμβούλιο στις 11 Νοεμβρίου 1991, βασίζεται ουσιαστικά σε τακτικές ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων διοικήσεων των κρατών – μελών σχετικά με το ενδοκοινοτικό εμπόριο. Το σύστημα λειτουργεί επί τη βάσει ενός τηλεοπτικού δικτύου που συνδέει τα κράτη – μέλη και επιτρέπει την ταχεία και αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Το πρόγραμμα **FISCALIS** αποσκοπεί να διασφαλίσει την αποτελεσματική και ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στο πεδίο της έμμεσης φορολογίας με την ανταλλαγή πληροφοριών, συμβάλλοντας ώστε οι αρμόδιοι υπάλληλοι να αποσκοπήσουν υψηλό κοινό επίπεδο γνώσης αυτού του δικαίου και της εφαρμογής του μέσω της καλής αρχικής και συνεχούς κατάρτισης.

### 2.1.2.3 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Μέσα σε μια φορολογικά ολοκληρωμένη Κοινότητα θα πρέπει να διατηρηθούν, δίπλα στον Φ.Π.Α. 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 ένα περιορισμένο αριθμό ειδών με ένα φορολογικό βάρος πολύ μεγαλύτερο από αυτό που φέρει μεγάλο πλήθος των προϊόντων, τα οποία επιβαρύνονται μόνο με τον Φ.Π.Α., του οποίου οι συντελεστές είναι λίγοι και χαμηλοί. Εάν καταργούνται οι διάφοροι ειδικοί φόροι που υπάρχουν στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα έπρεπε αυτά να αντισταθμίσουν τις απώλειες εσόδων τους με μια σημαντική αύξηση των συντελεστών του Φ.Π.Α., πράγμα που θα είχε πληθωριστικές τάσεις στις οικονομίες τους. Έτσι, π.χ. τα επεξεργασμένα 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 Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Εξάλλου, οι ειδικοί φόροι αντιπροσωπεύουν μέσα στο σύνολο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους ένα εύκαμπτο στοιχείο. Λόγω του γεγονότος ότι είναι μεμονωμένοι, οι ειδικοί φόροι μπορεί 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 ενεργειακής εξάρτησης.

Αλλά ενώ έπρεπε να διατηρηθούν μερικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης μέσα στην Κοινότητα, έπρεπε να εξασφαλιστούν δύο όροι για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς:

- Να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις τους ώστε να καταργηθούν οι φορολογήσεις που έπλητταν άμεσα ή έμμεσα περισσότερο τα εισαγόμενα σχετικά με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα και
- Να εναρμονιστούν και οι συντελεστές τους έτσι ώστε να εκλείψουν στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών – μελών οι φορολογήσεις των εισαγόμενων και οι απαλλαγές των εξαγόμενων προϊόντων, οι οποίες διατάρασσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά.

Για την επίτευξη αυτών των όρων, μια οδηγία ορίζει το γενικό καθεστώς για την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους προϊόντων, τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Αντίθετα από το εναρμονισμένο σύστημα Φ.Π.Α., το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει οριστικό χαρακτήρα. Η φορολογική απαίτηση, τόσο για τα παραγόμενα στην Κοινότητα όσο και για τα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται με τη διάθεση

των προϊόντων στην κατανάλωση και ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα της πραγματικής κατανάλωσης. Τα κράτη – μέλη έχουν την ευχέρεια να εισάγουν ή να διατηρούν ειδικούς φόρους επί των άλλων προϊόντων (π.χ. αυτοκινήτων) ή υπηρεσιών, υπό τον φόρο ότι αυτοί οι φόροι δεν απαιτούν διαδικασίες ελέγχου στα ενδοκοινοτικά σύνορα.

Οι ειδικοί φόροι καταβάλλονται από τον παραλήπτη στη χώρα προορισμού. Ως προς τις εμπορικές συναλλαγές το καθεστώς είναι παρόμοιο με εκείνο που ισχύει σε ένα κράτος η κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους υπό αναστολή γίνεται μέσω συνδεδεμένων φορολογικών αποθηκών και υπό την κάλυψη ενός συνοδευτικού εγγράφου εναρμονισμένου σε κοινοτικό επίπεδο. Η καταβολή του οφειλόμενου φόρου στη χώρα προορισμού μπορεί να γίνεται από φορολογικό εκπρόσωπο εγκατεστημένο σε αυτή τη χώρα και οριζόμενο από τον αποστολέα. Έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα που επιτρέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών – μελών για να προλαμβάνονται οι φορολογικές απάτες. Οι ιδιώτες έχουν τη δυνατότητα να αγοράζουν τα προϊόντα της αρεσκείας τους για προσωπική τους χρήση σε άλλο κράτος – μέλος καταβάλλοντας την τιμή που ισχύει σε αυτό το κράτος, συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων.

Η οδηγία 92/78 εναρμονίζει τις διαρθρώσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης που βαρύνουν τα μεταποιημένα καπνά στα κράτη – μέλη, λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού την τιμή λιανικής πώλησης. Η οδηγία 92/79 σχετικά με την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα προβλέπει ότι ο συνολικός ειδικός φόρος κατανάλωσης (πάγιος ειδικός φόρος συν αναλογικός ειδικός φόρος υπολογιζόμενος επί της ανώτατης τιμής λιανικής πώλησης, εκτός Φ.Π.Α.) πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον στο 57% της τιμής πώλησης. Η οδηγία 92/80 σχετικά με την προσέγγιση των φόρων στα μεταποιημένα καπνά εκτός τσιγάρων (πούρα, πουράκια, λεπτοκομμένα καπνά για την κατασκευή

στριφτών τσιγάρων και άλλα καπνά για κάπνισμα) ορίζει ελάχιστους συντελεστές των συνολικών ειδικών φόρων κατανάλωσης επ' αυτών των προϊόντων, αλλά αφήνει την ελευθερία στα κράτη - μέλη να επιβάλλουν, είτε πάγιο ειδικό φόρο ανά μονάδα προϊόντος είτε αναλογικό ειδικό φόρο υπολογιζόμενο επί της ανώτατης τιμής λιανικής πώλησης, είτε μικτό ειδικό φόρο συνδυάζοντας τα δύο παραπάνω στοιχεία. Η οδηγία για τους φόρους κατανάλωσης επί των μεταποιημένων καπνών κωδικοποιήθηκε το 1995.

#### 2.1.2.4 Πετρελαιοειδή

Η οδηγία 92/81 για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή, που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή θέρμανσης, τα υποβάλλει σε ειδικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται ανά 1000 λίτρα προϊόντος, για τα βαριά πετρέλαια, το υγροποιημένο αέριο πετρελαίου (υγραέριο) και το μεθάνιο, ανά 1000 χιλιόγραμμα. Η οδηγία 92/82 καθορίζει τους ελάχιστους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή στα εξής επίπεδα:

- 337 ευρώ ανά 1000 λίτρα βενζίνης με μόλυβδο,
- 287 ευρώ ανά 1000 λίτρα αμόλυβδης βενζίνης,
- 245 ευρώ ανά 1000 λίτρα πετρελαίου ντίζελ και κηροζίνης που χρησιμοποιούνται σε κινητήρες σταθερής θέσης,
- 13 ευρώ ανά 1000 χιλιόγραμμα πετρελαίου κίνησης,
- 100 ευρώ ανά 1000 χιλιόγραμμα υγροποιημένου αερίου πετρελαίου (υγραερίου) και μεθανίου που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων,
- 36 ευρώ ανά 1000 χιλιόγραμμα υγροποιημένου αερίου πετρελαίου και μεθανίου που χρησιμοποιούνται σε κινητήρες σταθερής θέσης και
- 0 ευρώ για το υγροποιημένο αέριο πετρελαίου, μεθάνιο και κηροζίνη που

χρησιμοποιούνται για θέρμανση.

Τα κράτη – μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μειώσεις ή απαλλαγές από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για ορισμένα πετρελαιοειδή που χρησιμοποιούνται για ειδικούς σκοπούς. Κοινοί κανόνες επιδιώκουν την καταπολέμηση των απατών σχετικά με τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου που δεν έχουν φορολογηθεί με τον κανονικό συντελεστή, ο οποίος εφαρμόζεται στα προϊόντα αυτά όταν χρησιμοποιούνται ως καύσιμα.

#### **2.1.2.5 Αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά**

Η οδηγία 92/83 αφορά στην εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά. Η οδηγία 92/84 καθορίζει τους ελάχιστους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά στα εξής επίπεδα:

- 550 ευρώ ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης,
- 45 ευρώ ανά εκατόλιτρο για τα ενδιάμεσα προϊόντα,
- 0 ευρώ για το κρασί και
- 1,87 ευρώ ανά εκατόλιτρο ανά βαθμό αλκοόλης για τη μπύρα.

#### **2.1.2.6 Άλλοι έμμεσοι φόροι**

Εκτός από τον Φ.Π.Α. και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπάρχουν διάφοροι έμμεσοι φόροι των οποίων η εναρμόνιση είναι αναγκαία για την ευρωπαϊκή οικοδόμηση. Τέτοιοι φόροι είναι εκείνοι επί των ασφαλιστηρίων και

εκείνοι επί των επιβατηγών αυτοκινήτων, οι οποίοι διαφέρουν πολύ μεταξύ των κρατών – μελών. Πολύ σημαντικοί, από την άποψη του ανταγωνισμού, είναι οι φόροι εισφοράς και τα τέλη χαρτοσήμου που πλήττουν τους κεφαλαιουχικούς τίτλους (μετοχές και ομολογίες), γιατί οι διαφορές τους επιτρέπουν διπλές φορολογήσεις και στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και αποτελούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Για να αποφευχθούν αυτά τα προβλήματα μια οδηγία του 1969 σχετικά με τους έμμεσους φόρους τους επιβαλλόμενους επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, προέβλεπε την εναρμόνιση των φόρων εισφοράς και την κατάργηση των τελών χαρτοσήμου που θεωρούνταν ανεπιθύμητοι από οικονομική άποψη. Αλλά, η εφαρμογή αυτής της οδηγίας κατέδειξε ότι οι φόροι εισφοράς μπορούσαν να οριστούν σε πολύ υψηλό επίπεδο, ιδίως σε ορισμένες περιπτώσεις αναδιάρθρωσης επιχειρήσεων. Γι' αυτό, τροποποιήθηκε για να ελαφρύνει το φορολογικό βάρος και να διευκολύνει έτσι την εισφορά νέων κεφαλαίων στις επιχειρήσεις.

### 2.1.3 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

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 επί του εισοδήματος και οι φόροι επί της περιουσίας. Το άρθρο 92 της Συνθήκης Ε.Κ. απαγορεύει όσον αφορά στους φόρους αυτούς τους συμψηφισμούς στα σύνορα, δηλαδή την εφαρμογή απαλλαγών και επιστροφών κατά την εισαγωγή από άλλα κράτη – μέλη, ή τη θέσπιση εξισωτικών εισφορών κατά την εισαγωγή από άλλα κράτη – μέλη. Εξαιρέσεις από αυτόν τον κανόνα δεν μπορούν να παρασχεθούν παρά μόνο εάν

τα προβλεπόμενα μέτρα έχουν προηγουμένως εγκριθεί για μια περιορισμένη περίοδο από το Συμβούλιο. Εκτός από αυτή τη διάταξη, η Συνθήκη της Ε.Κ. δεν ασχολείται με τους άμεσους φόρους και δεν ζητάει την εναρμόνισή τους.

Ενώ η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων χρειαζόταν, ήδη από την αρχή, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγές και στον ελεύθερο ανταγωνισμό, για να μπορέσουν να καταργηθούν τα φορολογικά σύνορα, η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν φαινόταν απαραίτητη στο στάδιο της κοινής αγοράς. Με το χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα απαιτούσαν μian ελάχιστη εναρμόνιση των άμεσων φόρων. Πράγματι, η προσέγγιση των οικονομικών πολιτικών των κρατών – μελών προϋποθέτει έναν συντονισμό των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιούν. Επίσης, η διευκόλυνση της δημιουργίας βιομηχανικών επιχειρήσεων ανταγωνιστικών σε διεθνές επίπεδο απαιτεί την μη υπερφορολόγηση των επιχειρήσεων που δρουν σε περισσότερα του ενός κράτη – μέλη σχετικά με εκείνες που έχουν μόνο εθνικές δραστηριότητες. Η Επιτροπή είχε κάνει προτάσεις με αυτό το σκοπό ήδη από το 1969. Χρειάστηκαν 21 χρόνια διαβουλεύσεων πριν το Συμβούλιο εγκρίνει τρεις προτάσεις βασικές για την πέραν από τα σύνορα συνεργασία και συγχώνευση των επιχειρήσεων.

## 2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τα πιο σημαντικά και επείγοντα προβλήματα για την Κοινότητα στο πεδίο των άμεσων φόρων 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. Γι' αυτό, μια οδηγία του 1977

θέσπισε την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών – μελών στον τομέα των άμεσων φόρων. Αυτή η οδηγία καθιέρωσε μια διαδικασία συστηματικής ανταλλαγής πληροφοριών για τη σωστή εξακρίβωση των άμεσων φόρων μέσα στην Κοινότητα.

Η απελευθέρωση, όμως, των διακινήσεων των κεφαλαίων σύμφωνα με την οδηγία της 24<sup>ης</sup> Ιουνίου 1988 ενέχει έναν αυξημένο κίνδυνο φοροδιαφυγής. Οι κάτοικοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορούν πλέον να μεταφέρουν ελεύθερα τις αποταμιεύσεις τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος, χωρίς τα εξ αυτών έσοδα να δηλώνονται αναγκαστικά στις φορολογικές αρχές του κράτους της κατοικίας τους. 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 από 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 να ενισχυθούν ακόμη περισσότερο οι ανταλλαγές πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών βάσει της οδηγίας της 19<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1977. Από την άλλη, να εξαλειφθεί το κίνητρο της επένδυσης σε κράτος – μέλος το οποίο έχει ευνοϊκότερο καθεστώς εκείνου του επενδυτή δια της θέσπισης από όλα τα κράτη – μέλη της παρακράτησης στην πηγή με σχετικά χαμηλό συντελεστή. Αυτοί οι στόχοι επιδιώκονται από την οδηγία του Συμβουλίου για την εξασφάλιση ενός ελάχιστου επιπέδου πραγματικής φορολόγησης των εισοδημάτων της αποταμίευσης υπό μορφή τόκων στην Κοινότητα.

Σύμφωνα με αυτήν την οδηγία, κάθε κράτος – μέλος οφείλει να γνωστοποιεί αυτόματα στα άλλα κράτη – μέλη πληροφορίες σχετικά με



εισοδήματα αποταμιεύσεων των κατοίκων τους. Ωστόσο, η Αυστρία, το Βέλγιο και το Λουξεμβούργο θα εφαρμόσουν κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου (μέχρι το τέλος του 2009) μια προσωρινή κράτηση επί των τόκων των αποταμιεύσεων των μη μόνιμων κατοίκων τους. Ο συντελεστής παρακράτησης καθορίζεται σε 15% κατά τα πρώτα έτη της μεταβατικής περιόδου και σε 20% για το υπόλοιπο διάστημά της, και το ποσοστό των μεταβιβαζόμενων εσόδων στο κράτος κατοικίας από το κράτος παρακράτησης στην πηγή, καθορίζεται σε 75%. Για να διαφυλαχθεί η ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών χρηματαγορών, τα ευρωπαϊκά όργανα επιδιώκουν συζητήσεις με βασικές τρίτες χώρες, όπως οι Η.Π.Α., η Ελβετία, το Λιχτενστάιν, το Μονακό, η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος, με σκοπό να προωθήσουν τη θέσπιση ισοδύναμων μέτρων στις χώρες αυτές.

Καθώς με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας τα κεφάλαια δείχνουν όλο και μεγαλύτερη κινητικότητα, τα κράτη έχουν την τάση να μεταθέτουν το φορολογικό βάρος προς λιγότερο ευκίνητες βάσεις, όπως η εργασία, κινδυνεύοντας να ωθήσουν την οικονομική δραστηριότητα προς τη μαύρη αγορά εργασίας ή και να επιδεινώσουν τις αρνητικές επιπτώσεις επί της απασχόλησης. Τα πιο σημαντικά θέματα στο διεθνές πεδίο είναι:

- η απόκρυψη των δραστηριοτήτων από ορισμένους φορολογούμενους, δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται κυρίως έξω από τα σύνορα του κράτους, σε χώρες όπου το επίπεδο φορολόγησης είναι χαμηλό ή όπου ο κίνδυνος ανακάλυψης είναι μικρός.
- Οι δυνατότητες φοροδιαφυγής που προσφέρεται σε πολυεθνικές επιχειρήσεις, ιδίως χάρη στους χειρισμούς των τιμών μεταβίβασης μεταξύ των εταιρειών της ίδιας ομάδας και
- Το φορολογικό καθεστώς «holding» το οποίο είναι ένα πρόβλημα που ξεπερνάει την Ευρωπαϊκή Ένωση, γιατί οι περισσότερες από αυτές τις

εταιρείες είναι εγκατεστημένες εκτός της επικράτειάς της.

Η Επιτροπή προτείνει να επεκταθεί σε όλα τα ενεργειακά προϊόντα το κοινοτικό σύστημα ελάχιστων συντελεστών, το οποίο ισχύει σήμερα μόνο για τα προϊόντα πετρελαίου. Τα Ευρωπαϊκά Συμβούλια της Βιέννης και της Κολωνίας συμφώνησαν με την Επιτροπή, το Δεκέμβριο 1998 και τον Ιούνιο 1999, και τόνισαν την ανάγκη του να καταστούν τα φορολογικά συστήματα στην Ευρώπη πιο ευνοϊκά για την απασχόληση. Μετά την ολοκλήρωση της οικονομικής και νομισματικής ένωσης θα τεθεί ασφαλώς θέμα πιο στενής εναρμόνισης των άμεσων φόρων μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Παράλληλα, οι τακτικές συναντήσεις των γενικών διευθυντών των υπευθύνων για την άμεση φορολογία αποτελούν ένα μέσο συνεργασίας, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προοδευτικό συντονισμό των εθνικών φορολογικών πολιτικών.

## **2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ**

Αν και σε κάθε κράτος – μέλος όλα τα φυσικά πρόσωπα υπόκεινται σε φόρο για το εισόδημα που αποκτούν σε ολόκληρο τον κόσμο, υπάρχουν μεγάλες διαφορές σε ό,τι αφορά στον τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και του πληρωτέου φόρου. Από την ανάλυση των συστημάτων αυτών είναι εμφανής η διαφορά στον τρόπο που κάθε κράτος – μέλος ορίζει αλλά και αντιλαμβάνεται την φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων.

### **2.3.1 ΕΛΛΑΔΑ**

Στη χώρα μας, ο πληρωτέος φόρος υπολογίζεται βάσει συντελεστών πάνω

στο συνολικό καθαρό εισόδημα των φυσικών προσώπων που προέρχεται από μισθούς και συντάξεις και λοιπά εισοδήματα π.χ. ενοικίαση γης και κτιρίων, τόκοι και μερίσματα, βιομηχανικές, εμπορικές, αγροτικές επιχειρήσεις και επαγγελματικές αμοιβές. Εκτός από τα παραπάνω, τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα φόρου και για μέρος των κερδών από επιχειρηματικούς συνεταιρισμούς ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης στις οποίες έχουν μερίδιο. Για κάθε κατηγορία εισοδήματος ισχύουν διαφορετικοί κανονισμοί και ελαφρύνσεις κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Γενικά τα εισοδήματα των συζύγων φορολογούνται ξεχωριστά, αν και τα ανδρόγυνα υποχρεούνται σε κοινές φορολογικές δηλώσεις. Οι τόκοι από καταθέσεις φορολογούνται στην πηγή τους με ποσοστό 15%. Στη χώρα μας, ο υπολογισμός της φορολογικής επιβάρυνσης των φυσικών προσώπων διέπεται επίσης από κριτήρια διαμορφωμένα ανάλογα με το κόστος διαβίωσης, αγοράς και συντήρησης παγίων στοιχείων (αυτοκίνητα, σκάφη αναψυχής κλπ.) την αποπληρωμή δανείων κα. Τα έξοδα διαβίωσης ή αγορά παγίων στοιχείων χρήσης μπορεί να δικαιολογηθεί με την σύναψη δανείου, την πώληση περιουσίας ή την νόμιμη εισαγωγή συναλλάγματος. Όταν η διαφορά, ανάλογα με το δηλωθέν εισόδημα και το «αντικειμενικά υπολογισμένο», δεν ξεπερνά το ποσοστό 20%, η φορολογική επιβάρυνση στηρίζεται στο δηλωθέν εισόδημα. Τα νέα μέτρα που αναμένεται να τεθούν σε ισχύ για τα εισοδήματα στο νέο φορολογικό νομοσχέδιο περιλαμβάνουν την αύξηση του αφορολόγητου ορίου των φυσικών προσώπων, μισθωτών, συνταξιούχων και άλλων φορολογούμενων, την αύξηση των εκπτώσεων φόρου για τα παιδιά, τη μείωση του συντελεστή φορολογίας των προσωπικών εταιρειών και την τιμαριθμοποίηση των κλιμακίων της φορολογικής κλίμακας.

### 2.3.2 ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ

Το υποκείμενο σε φορολόγηση εισόδημα των φυσικών προσώπων υπολογίζεται μετά την αφαίρεση κάποιων ελαφρύνσεων (προσωπικών και άλλων) είτε από το αποκτηθέν εισόδημα είτε από το ποσό του φόρου που προκύπτει. Τα εισοδήματα συζύγων αξιολογούνται και φορολογούνται ξεχωριστά. Σε γενικές γραμμές τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο υπόκεινται σε φόρο πάνω στο εισόδημα που αποκτάται σε οποιαδήποτε χώρα του κόσμου. Σε ειδικές περιπτώσεις, όμως, κάποια πρόσωπα είναι δυνατόν να μην επιβαρυνθούν καθόλου φόρο. Όπως στην περίπτωση που οι υπηρεσίες προσφέρονται εκτός του κράτους - μέλους και ο εργοδότης, ή ο συνεταιρισμός στον οποίο έχει μερίδιο ο υποκείμενος του φόρου, δεν βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο ή στην Ιρλανδία ή στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο κατοικεί λιγότερο από 3 χρόνια στο Ηνωμένο Βασίλειο και προσφέρει υπηρεσίες σε άλλη χώρα. Ανάλογες περιπτώσεις ισχύουν και για το εισόδημα που προέρχεται από επενδύσεις, οι νόμοι όμως που διέπουν ανάλογες περιπτώσεις είναι αρκετά περίπλοκοι. Στο φορολογητέο εισόδημα από την εργασία ενός υπαλλήλου στο Ηνωμένο Βασίλειο προστίθεται και η αξία όλων των αντισταθμιστικών ωφελειών που απολαμβάνει λόγω της εργασίας του (εκτός από αυτά βέβαια που αφορούν αποκλειστικά στην διεκπεραίωσή της) και ο συνολικός φόρος που αναλογεί σε αυτή αφαιρείται στη πηγή υπό το καθεστώς του συστήματος «PAYE», δηλαδή κατά την καταβολή του μισθού.

### 2.3.3 ΓΑΛΛΙΑ

Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα των φυσικών προσώπων στην Γαλλία υπολογίζεται βάσει ενός ειδικού συστήματος καταμερισμού «βαρών»: ένα «βάρος» για καθένα από τα πρώτα δύο παιδιά, και ένα «βάρος» για κάθε

παραπάνω παιδί. Ο φόρος που αναλογεί πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό «βαρών», έτσι ώστε να διαμορφωθεί το συνολικό ποσό του φόρου. Οι περισσότερες ελαφρύνσεις, που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα αφορούν σε έξοδα παιδιών, ποσά που δίνονται για φιλανθρωπικούς σκοπούς, επισκευές κυρίας κατοικίας και κάποιους τύπους επενδύσεων. Φορολογικές ελαφρύνσεις που αφορούσαν σε τόκους στεγαστικών δανείων και δόσεις ασφαλειών ζωής αποσύρθηκαν το 1997. Τα ανδρόγυνα υπόκεινται σε φόρο μαζί για το συνολικό εισόδημά τους και γι' αυτό των παιδιών τους, αν υπάρχει. Όλα τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο στη Γαλλία επιβαρύνονται με εισφορές κοινωνικού χαρακτήρα της τάξης περίπου του 4% των μισθών τους.

#### 2.3.4 ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ

Στην Φινλανδία το εισόδημα των φυσικών προσώπων χωρίζεται σε κεφαλαιουχικό εισόδημα και άλλο συνολικό αποκτηθέν εισόδημα. Τα έξοδα της κάθε κατηγορίας αφαιρούνται ξεχωριστά από την συγκεκριμένη κατηγορία και μόνο. Το κεφαλαιουχικό εισόδημα προέρχεται από απόδοση και κέρδος από την πώληση ιδιοκτησίας και φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 28%. Το υπόλοιπο εισόδημα που προκύπτει από άλλες δραστηριότητες (π.χ. εργασία) φορολογείται βάσει κλίμακας. Επιπρόσθετα, τα φυσικά πρόσωπα στην Φινλανδία επιβαρύνονται με τοπικούς φορολογικούς συντελεστές (15 – 19,5%) στο συνολικό τους εισόδημα (εκτός του κεφαλαιουχικού) ανάλογα με το Δήμο, αλλά και με εκκλησιαστικό φόρο (1-2%).

#### 2.3.5 ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ

Οι κάτοικοι του Λουξεμβούργου υπόκεινται σε φόρο στο Λουξεμβούργο για το συνολικό εισόδημά τους σε όλο τον κόσμο. Τα φυσικά πρόσωπα που δεν

κατοικούν στο Λουξεμβούργο υποχρεούνται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που αποκτούν στο Λουξεμβούργο. Τα ανδρόγυνα υπόκεινται σε φόρο για το συνολικό εισόδημά τους. Οι εργοδότες πρέπει να αφαιρούν τον φόρο που αναλογεί στους μισθούς των υπαλλήλων στην πηγή, βάσει δημοσιευμένων πινάκων που λαμβάνουν υπόψη ελαφρύνσεις λόγω παιδιών και βασικών εξόδων. Επιπρόσθετα, ένας αριθμός συγκεκριμένων εξόδων αφαιρείται προς την διαμόρφωση του τελικού φορολογητέου εισοδήματος. Τα πιο συχνά από αυτά είναι: ασφαλιστικές εισφορές, κόμιστρα ασφαλειών ζωής, τόκοι δανείων, μετοχές σε εταιρείες που εδρεύουν στο Λουξεμβούργο. Επιπρόσθετα, τα φυσικά πρόσωπα επιβαρύνονται με τοπικούς φόρους (οι ίδιοι με αυτούς που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις αλλά με διαφορετικές ελαφρύνσεις) στο εισόδημα που προκύπτει από εμπορικές δραστηριότητες.

### 2.3.6 ΓΕΡΜΑΝΙΑ

Όλοι οι κάτοικοι της Γερμανίας είναι υποκείμενοι φόρου για τα εισοδήματά τους σε ολόκληρο τον κόσμο. Ειδικές περιπτώσεις φορολογικής επιβάρυνσης υπάρχουν για φυσικά πρόσωπα που δεν κατοικούν συνέχεια στη Γερμανία αλλά φορολογούνται σαν κάτοικοι εάν τουλάχιστον το 90% του εισοδήματός τους φορολογείται στη Γερμανία. Ο φορολογικός συντελεστής στη Γερμανία φτάνει σταδιακά στο 53% και επιπρόσθετα, τα φυσικά πρόσωπα επιβαρύνονται με 7,5% στον πληρωτέο φόρο. Εάν το εισόδημα περιλαμβάνει επιμερισμένα κέρδη, ο επιπρόσθετος φόρος του 7,5% αφαιρείται από το πληρωτέο ποσό εάν πληρωθεί από την εταιρεία. Τα ανδρόγυνα μπορούν να επιλέξουν την πληρωμή φόρου στο συνολικό τους εισόδημα, ενώ ειδικοί μειωμένοι συντελεστές ισχύουν για την πώληση επιχείρησης, μεριδίου σε συνεταιρισμό ή μετοχικού μεριδίου μεγαλύτερου του 25% από φυσικά πρόσωπα. Το εισόδημα από επιχείρηση υπόκεινται σε φορολόγηση σύμφωνα με

τους κανονισμούς που ισχύουν για το εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες των εταιρειών. Τέλος, αν και δεν υπάρχουν τοπικοί φόροι στη Γερμανία, τα φυσικά πρόσωπα (ακόμα και οι αλλοδαποί) ανάλογα σε ποια θρησκευτική κοινότητα ανήκουν, υπόκεινται σε επιβάρυνση που ανέρχεται στο 9% του πληρωτέου φορολογικού ποσού τους, η οποία όμως αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημά τους.

### 2.3.7 ΑΥΣΤΡΙΑ

Στην Αυστρία όλα τα άτομα που μένουν τουλάχιστον 6 μήνες τον χρόνο στο έδαφος της χώρας επιβαρύνονται κανονικά με τον φόρο που αναλογεί σε όλους τους κατοίκους. Οι υπόλοιποι έχουν μερική επιβάρυνση. Η φορολογική επιβάρυνση των μόνιμων κατοίκων μειώνεται για τους εργαζόμενους και τους συνταξιούχους καθώς και τους παντρεμένους, ανάλογα με τον αριθμό των παιδιών όταν μόνο ένας εκ των δύο συζύγων έχει εισόδημα. Δίνονται επίσης φοροελαφρύνσεις σε όλους τους φορολογούμενους που έχουν παιδιά ανάλογα με την ηλικία των δεύτερων. Στους μισθωτές επιβάλλεται φόρος που αφαιρείται άμεσα από τους μισθούς τους, ενώ εάν έχουν εισοδήματα και από άλλες πηγές υποχρεούνται στην σύνταξη φορολογικών δηλώσεων. Επίσης, η Αυστρία επιβάλλει παρακρατούμενο φόρο 25% στους τόκους των καταθέσεων σε Αυστριακές τράπεζες και ομόλογα όταν οι πληρωμές των τόκων γίνονται στην Αυστρία.

### 2.3.8 ΒΕΛΓΙΟ

Οι κάτοικοι του Βελγίου υπόκεινται σε φόρο για το συνολικό εισόδημά τους από όλες τις πηγές του. Τα εισοδήματα των παντρεμένων υπολογίζονται συνολικά για τον προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή με δύο

εξαιρέσεις:

- Όταν και οι δύο σύζυγοι έχουν εισόδημα από το επάγγελμά τους, φορολογείται χωριστά το χαμηλότερο εισόδημα εκ των δύο.
- Εάν μόνο ένας εκ των δύο συζύγων έχει εισόδημα από επάγγελμα το 50% αυτού διανέμεται στον άλλο σύζυγο και φορολογείται ξεχωριστά. Η φορολόγηση γίνεται με τιμαριθμική αναπροσαρμογή των διαδοχικών τμημάτων του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος σε συντελεστές που ποικίλουν από 25% μέχρι 55%. Οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με δημοτικούς φόρους 6% - 10% των βασικών συντελεστών και 3% πρόσθετη επιβάρυνση ως συμβολή για καταστάσεις κρίσης.

### 2.3.9 ΙΡΛΑΝΔΙΑ

Στην Ιρλανδία οι μόνιμοι κάτοικοι και διαμένοντες στη χώρα υπόκεινται σε φόρο για τα εισοδήματά τους από όλες τις πηγές του. Υπάρχουν, όμως διάφορες εξαιρέσεις:

- για τους ιδιώτες που μένουν στην Ιρλανδία αλλά δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι η φορολογική επιβάρυνση αφορά τα εισοδήματα που δημιουργήθηκαν στην Ιρλανδία ή το Ηνωμένο Βασίλειο ή που εμβάστηκαν στην Ιρλανδία από άλλες χώρες.
- για τους μη μόνιμους κατοίκους της Ιρλανδίας, η φορολογική επιβάρυνση αφορά στα εισοδήματα που δημιουργήθηκαν στην Ιρλανδία. Τα ανδρόγυνα μπορούν να φορολογηθούν στο συνολικό τους εισόδημα, ενώ δεν υπάρχει πρόσθετη επιβάρυνση στο εισόδημα που προέρχεται από επενδύσεις. Τέλος, για το εισόδημα που αποκτάται στο Ηνωμένο



Βασίλειο, οι ιδιώτες επιβαρύνονται φορολογικά στην Ιρλανδία ανεξάρτητα εάν το ποσό εμβάστηκε στην τελευταία ή όχι.

### 2.3.10 ΙΤΑΛΙΑ

Στην Ιταλία οι κάτοικοι επιβαρύνονται με τους φορολογικούς συντελεστές εισοδήματος για το συνολικό τους φορολογικό εισόδημα που αποκτάται μέσα στην Ιταλία αλλά και στο εξωτερικό μετά την αφαίρεση κάποιων προσωπικών και άλλων ελαφρύνσεων. Οι ιδιώτες που δεν κατοικούν μόνιμως στην Ιταλία επιβαρύνονται με φόρο μόνο για το εισόδημα που αποκτούν στην Ιταλία. Οι Ιταλοί επιβαρύνονται, όμως, και με τοπικούς φόρους για το εισόδημα που αποκτάται μόνο στην Ιταλία. Η τοπική φορολογική επιβάρυνση δεν επιβάλλεται στους μισθούς και ημερομίσθια, επαγγελματικές αμοιβές, εισοδήματα από ακίνητα και μερίσματα και στα εισοδήματα που φορολογούνται στην πηγή τους. Το φορολογητέο εισόδημα που υπόκειται στους τοπικούς φόρους, απολαμβάνει σημαντικές μειώσεις και ελαφρύνσεις όταν το εισόδημα προέρχεται από επιχειρήσεις. Ενώ οι τοπικοί φόροι δεν αφαιρούνται για σκοπούς υπολογισμού του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος, ή αντιστάθμιση μεταξύ των δύο τύπων φόρων, εισοδήματος και τοπικών, είναι δυνατή. Ο φορολογικός συντελεστής των τοπικών φόρων είναι 16,2%.

### 2.3.11 ΟΛΛΑΝΔΙΑ

Οι κάτοικοι της Ολλανδίας υπόκεινται σε φόρο για το συνολικό τους εισόδημα που αποκτήθηκε σε όλον τον κόσμο μετά την αφαίρεση προσωπικών ελαφρύνσεων για ιδιώτες, ανδρόγυνα και ανύπαντρους με παιδιά. Ο φόρος εισοδήματος και κοινωνικής ασφάλισης περιλαμβάνονται σε ένα συντελεστή που επιβάλλεται στο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της φορολογικής

κλίμακας. Ειδικές εξαιρέσεις ισχύουν για τους ανθρώπους της τρίτης ηλικίας. Ωστόσο ειδικοί συντελεστές ισχύουν για ορισμένους τύπους εισοδήματος, όπως για παράδειγμα το κέρδος από την πώληση ή ρευστοποίηση μιας επιχείρησης που φορολογείται με συντελεστή 45%. Οι μισθοί και τα ημερομίσθια υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με επιστροφή ή πρόσθετη πληρωμή της διαφοράς βάσει της τελικής φορολογικής υποχρέωσης του ιδιώτη.

### 2.3.12 ΔΑΝΙΑ

Στη Δανία, οι τρεις τύποι εισοδήματος που πρέπει να υπολογιστούν για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος είναι:

- α) Το προσωπικό εισόδημα
- β) Το εισόδημα που προέρχεται από επενδύσεις και
- γ) Το κανονικό φορολογητέο εισόδημα

Ακόμα πρέπει να υπολογισθεί το εισόδημα που προέρχεται από μερίσματα και κέρδη ή απώλειες από την πώληση μετοχών τα οποία φορολογούνται με ξεχωριστό τρόπο. Το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται ως το σύνολο του προσωπικού εισοδήματος (μισθοί, αμοιβές από υποαπασχόληση κλπ) συν ή μείον το εισόδημα που προέρχεται από επενδύσεις (εισοδήματα από τόκους κλπ) μείον τις διάφορες εκπτώσεις.

### 2.3.13 ΣΟΥΗΔΙΑ

Στην Σουηδία το εισόδημα των ιδιωτών χωρίζεται σε αποκτηθέν εισόδημα, κεφαλαιουχικό εισόδημα και εισόδημα από επιχειρήσεις. Στα παραπάνω επιβάλλονται τοπικοί και εθνικοί φόροι κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι σε

περίπτωση ζημιών του κεφαλαιουχικού τύπου εισοδήματος οι φορολογούμενοι δικαιούνται φοροαπαλλαγή ίση με το 30% της ζημιάς.

### 2.3.14 ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ

Στην Πορτογαλία οι κάτοικοι του κράτους – μέλους αλλά και όλοι οι ιδιώτες που αποκτούν εισόδημα στη Πορτογαλία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στο οικογενειακό τους εισόδημα που προέρχεται από οποιαδήποτε χώρα του κόσμου. Κάτοικος θεωρείται κάποιος που μένει στην Πορτογαλία περισσότερες από 183 ημέρες το χρόνο ή που έχει στην κατοχή του σπίτι στην Πορτογαλία που θεωρείται συνήθης κατοικία του κατά την 31η Δεκεμβρίου του εκάστοτε οικονομικού έτους. Τα εισοδήματα που φορολογούνται αφορούν αυτά που προέρχονται σχεδόν από όλες τις πηγές, όπως μισθοί και ημερομίσθια, επαγγελματικές αμοιβές, ασφάλιση και εφάπαξ ωφέλειες, επιχειρήσεις, αγροτικές δραστηριότητες, επενδύσεις, ενοικίαση ακινήτων, κέρδη από πώληση κεφαλαιουχικών αγαθών, συντάξεις, ακόμη και κέρδη από τυχερά παιχνίδια. Η Πορτογαλία έχει ένα σύστημα εκπτώσεων από το μικρό εισόδημα εκ των οποίων οι πιο σημαντικές είναι έξοδα επαγγέλματος, ιατρικά έξοδα, εκπτώσεις λόγω σχολείων των παιδιών, ασφάλιστρα και συμβολές σε πρόσθετα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, δωρεές κλπ. Ξεχωριστές εκπτώσεις για τους φορολογούμενους και τα παιδιά τους αφαιρούνται από το πληρωτέο φόρο. Στην περίπτωση ανδρόγυνων φορολογούμενων, το οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα διαιρείται δια δύο. Αυτό πολλαπλασιάζεται με φορολογικούς συντελεστές και μειώνεται με το αφαιρετέο ποσό ανά κλιμάκιο. Τέλος, τα μερίσματα από εισηγμένες εταιρείες, τόκοι και πώληση κεφαλαιουχικών αγαθών φορολογούνται με σταθερούς συντελεστές εάν ο φορολογούμενος επιλέξει να μην τα συμπεριλάβει στο υπόλοιπο εισόδημά του.

### 2.3.15 ΙΣΠΑΝΙΑ

Σύμφωνα με τη φορολογική μεταρρύθμιση του 1992, στην Ισπανία οι κάτοικοι του κράτους – μέλους υπόκεινται σε φόρο για το εισόδημά τους από όλες τις χώρες του κόσμου σύμφωνα με συντελεστές. Όπως στην Πορτογαλία, κάτοικος θεωρείται κάποιος που μένει στη Ισπανία περισσότερες από 183 ημέρες το χρόνο, αλλά και αυτός του οποίου η έδρα επιχείρησης ή επαγγελματικής ή οικονομικής δραστηριότητας βρίσκεται στην Ισπανία. Οι ιδιώτες υπόκεινται και σε τοπικούς φόρους οι οποίοι προσδιορίζονται είτε βάσει κοινής κλίμακας (με συντελεστές από 3% - 8,4%) για όλο το κράτος – μέλος είτε ειδικής τοπικής κατά περίπτωση. Τέλος, ξεχωριστή εθνική και τοπική κλίμακα συντελεστών φορολόγησης ισχύει για την περίπτωση όπου τα μέλη οικογενειών επιλέξουν να φορολογηθούν με βάση το συνολικό εισόδημα της οικογένειας που συνήθως περιλαμβάνει τους δύο συζύγους και τα παιδιά κάτω των 18 ετών.

Σε όλα τα κράτη – μέλη, οι υποκείμενοι στον φόρο που επιβαρύνονται με διπλή φορολόγηση (δηλαδή υπόκεινται σε φόρο σε περισσότερες από μία χώρες) απολαμβάνουν φοροαπαλλαγή με την ύπαρξη διμερών συμβάσεων ή βάσει κανόνων που ισχύουν στο κάθε Κράτος – Μέλος. Για παράδειγμα το Ηνωμένο Βασίλειο έχει συνάψει διμερείς συμβάσεις με πάνω από 100 χώρες στον κόσμο. Στην Ελλάδα, η απαλλαγή που δίνεται δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την καταβολή φόρου που θα λάμβανε χώρα εάν το εισόδημα αυτό είχε αποκτηθεί στο ίδιο Κράτος – Μέλος ή είναι ισόποση με την επιβάρυνση του φορολογούμενου στην άλλη χώρα. Ενώ στη Γερμανία όταν μέρος του εισοδήματος των φυσικών προσώπων απαλλάσσεται από επιβάρυνση, στο υπόλοιπο φορολογητέο εισόδημα επιβάλλεται ο συντελεστής που αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό του εισοδήματος (εσωτερικού και εξωτερικού)

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ**

Η δημιουργία ενός ενιαίου φορολογικού χώρου μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση 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 μπορούσε να πραγματοποιηθεί παρά σταδιακά, συγχρόνως με τη σύγκλιση των εθνικών οικονομικών. Επείγουσα, όμως για την κοινή αγορά ήταν η εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου των εργασιών και, δια 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 από με την υιοθέτηση του συστήματος Φ.Π.Α. από όλα τα αρχικά κράτη – μέλη, στις αρχές της δεκαετίας του '70, και από τα νέα κράτη – μέλη λίγο μετά την ένταξή τους. Μια εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών τόσο στενή όσο αυτή που επιτεύχθηκε χάρη στην υιοθέτηση από όλα τα κράτη ενός Φ.Π.Α. με ενιαία φορολογική βάση δεν απαιτείτο από την αρχική συνθήκη. Σε αυτόν τον τομέα, λοιπόν, τα κράτη – μέλη ξεπέρασαν τις απαιτήσεις της Συνθήκης της Ρώμης.

Είκοσι χρόνια αργότερα, υπό την πίεση της ολοκλήρωσης της εσωτερική αγοράς που απαιτούσε την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, τα κράτη – μέλη αποφάσισαν επιτέλους να εναρμονίσουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, πράγμα που δείχνει ότι, όπου υπάρχει πολιτική βούληση, τα τεχνικά προβλήματα της Ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης μπορούν πάντα να λύνονται. Πράγματι, η εναρμόνιση των συντελεστών του Φ.Π.Α. καθώς και των διαρθρώσεων και των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που έγινε το 1992, σήμαινε μεγάλες αναδιατάξεις των φορολογικών εσόδων των κρατών – μελών, τα οποία βασίζονται κατά μεγάλο μέρος στους έμμεσους

φόρους. Κι όμως παρά τις αντιρρήσεις και τις απαισιόδοξες προβλέψεις των φορολογικών εμπειρογνομόνων τους μπόρεσαν να πραγματοποιήσουν αυτή την εναρμόνιση, και μάλιστα υπό αντίξοες συγκυριακές συνθήκες χωρίς ιδιαίτερες αναταράξεις των οικονομιών τους. Αυτό το γεγονός τείνει να καταδειξεί ότι η διαδικασία πολυεθνικής ολοκλήρωσης έχει δυναμικά αποτελέσματα, τα οποία παραβλέπουν συχνά οι συντηρητικές εκτιμήσεις.

Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων είναι πολύ σημαντική, όχι μόνο για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αλλά επίσης για την σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών, των κρατών – μελών. Τα νέα καθεστώτα του Φ.Π.Α. και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν, να επενδύουν σε όλα τα κράτη – μέλη χωρίς να υπόκεινται σε ελέγχους και διατυπώσεις συνδεδεμένους με το πέρασμα των συνόρων. Οι ιδιώτες μπορούν να πηγαίνουν να αγοράζουν όπου θέλουν μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να φέρνουν στην χώρα τους αγαθά που προορίζονται για την προσωπική τους χρήση χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή ελέγχους στα σύνορα.

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. Με την πρόοδο της ΟΝΕ, όμως, θα πρέπει να υπάρχει μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει τη σταδιακή σύγκλισή τους παράλληλα με τη σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών. Αυτός ο συντονισμός δεν χρειάζεται αν έχει ως στόχο την καθιέρωση ομοιόμορφων φορολογικών συντελεστών, αλλά την εξάλειψη των στρεβλώσεων στη ενιαία αγορά, την ανάπτυξη φορολογικών δομών ευνοϊκών για την απασχόληση και την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων. Πράγματι, όλα τα κράτη – μέλη έχουν κοινά προβλήματα, ιδίως εκείνο της διαφυγής κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους και ακόμη και εκείνο

του μεταξύ τους ανταγωνισμού για την προσέλκυση κεφαλαίων με παράλληλη επιβάρυνση της εργασίας. Θέτοντας από κοινού ένα μέρος της εθνικής κυριαρχίας τους για να παίρνουν συλλογικά μέτρα, τα κράτη – μέλη θα μπορούσαν αν αντιμετωπίσουν καλύτερα τον διεθνή ανταγωνισμό και να αποτρέψουν τις δυνάμεις της χρηματαγοράς, δηλαδή τους κερδοσκόπους, να τους περιορίζουν αυτή την κυριαρχία.

Το οριστικό καθεστώς Φ.Π.Α. πρέπει να ανταποκρίνεται σε ορισμένα βασικά κριτήρια. Πρέπει πρώτα από όλα αν είναι όσο απλούστερο γίνεται για όλες τις επιχειρήσεις, και ιδίως για τα ΜΜΕ, για να βελτιώσει την ανταγωνιστικότητα όσον αφορά την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών. Επιπλέον, πρέπει να εξασφαλίσει το νόμιμα συμφέροντα των κρατών – μελών στο δημοσιονομικό πεδίο μη προκαλώντας μείωση των φορολογικών εσόδων σε κοινοτικό επίπεδο ούτε μεταφορές φορολογικών εσόδων μεταξύ των Κρατών – Μελών. Τέλος, το οριστικό καθεστώς Φ.Π.Α. πρέπει να είναι όσο το δυνατόν απλούστερο και όσο το δυνατόν πιο διαφανές για να διευκολύνει την οικειοθελή τήρηση των υποχρεώσεων και να επιτρέπει τη συγκέντρωση των πόρων στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Όσον αφορά στην άμεση φορολογία, η διαδικασία εναρμόνισης, θα είναι κατά ανάγκη ακόμη μακρύτερη. Όμως, οι διαφορές στη φορολογία των εταιρειών επηρεάζουν την εγκατάσταση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η συνύπαρξη δεκαπέντε εθνικών φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά αποτελεί την αιτία διαφόρων φορολογικών εμποδίων στην διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα. Τα εμπόδια αυτά εμφανίζονται κυρίως στη φορολογία των διασυνοριακών ροών εισοδημάτων και των διασυνοριακών δραστηριοτήτων αναδιάρθρωσης καθώς και στους περιορισμούς στους οποίους υπόκεινται η φορολογική απαλλαγή των εκτός συνόρων ζημιών. Τα εμπόδια αυτά μπορούν να υπερνικηθούν μόνο μέσω

ενός συνδυασμού καλά προσδιορισμένων μέτρων (καθορισμένες δράσεις για την καταπολέμηση συγκεκριμένων φορολογικών εμποδίων) και μιας σφαιρικής αντιμετώπισης (δημιουργία ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες) έτσι ώστε να θεωρούν οι επιχειρήσεις τις επενδύσεις τους στα διάφορα κράτη – μέλη σαν επενδύσεις σε μια ενιαία αγορά. Επιπλέον, για να περιοριστεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών – μελών, η Κοινότητα πρέπει να αντιστρέψει την τάση για αυξανόμενη επιβολή φορολογίας στην εργασία ως αντιστάθμισμα των μειώσεων των φορολογικών επιβαρύνσεων επί των ευκίνητων παραγόντων παραγωγής, να θέσει σε εφαρμογή έναν κώδικα συμπεριφοράς για τη φορολογία των επιχειρήσεων και να καταργήσει την παρακράτηση στην πηγή των φόρων που πλήττουν τις διασυνοριακές πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μεταξύ επιχειρήσεων.

Οι οικονομικές εξελίξεις από τις αρχές της δεκαετίας του '90 (κυρίως η αυξημένη κινητικότητα των οικονομικών φορέων, η οικονομική ολοκλήρωση στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς, η οικονομική και νομισματική ένωση ή ακόμη τα ληφθέντα μέτρα για τον περιορισμό του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού) καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή της κοινοτικής φορολογίας των εταιρειών στο νέο οικονομικό περιβάλλον. Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων πρέπει να έχει στόχο τη διατήρηση και την ενίσχυση της οικονομικής αποτελεσματικότητας στην εσωτερική αγορά καθώς και τη βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων της Ε.Ε.



# ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ  
ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ  
ΕΛΛΑΔΑΣ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ.**

### **1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.**

Ανέκαθεν, η άσκηση κρατικής εξουσίας είχε συνδεθεί με την επιβολή οικονομικών βαρών, τα οποία υπό ποικίλες ονομασίες, αποτελούσαν τον αναγκαίο "τροφοδότη" για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας της. Μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το Κράτος, κεντρική θέση έχει η φορολογία.

Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός ήδη από την αρχαιότητα αλλά η σημασία του ως πηγής δημοσίων εσόδων ήταν μικρή, συγκρινόμενη τουλάχιστον με την άρχουσα θέση του στις πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών κατά τη σύγχρονη εποχή. Ο σύνδεσμος αυτός Κράτους και Φόρου είναι ευεξήγητος καθόσον ο δεύτερος είναι απαραίτητος για τη λειτουργία του πρώτου. Πράγματι, η παραγωγή δημοσίων αγαθών και η προσφορά δημοσίων υπηρεσιών προϋποθέτουν τη μετάθεση των αναγκαίων πόρων από την ιδιωτική οικονομία στο δημόσιο. Στην αρχαιότητα και οι κρατικές ανάγκες ήταν περιορισμένες αλλά και οι άλλες πηγές χρηματοδότησης (εκούσιες εισφορές, έσοδα από δημόσια κτήματα) κάλυπταν μεγάλο μέρος των κρατικών δαπανών, έτσι ώστε η σημασία των φόρων ως μέσου χρηματοδότησής τους να είναι υποβαθμισμένη.

Αντίθετα, στη σύγχρονη εποχή το Κοινωνικό Κράτος έχει αυξημένες – σημαντικά – δαπάνες, ενώ οι λοιπές πηγές χρηματοδότησης μικρό μόνο μέρος των δαπανών αυτών μπορούν να καλύψουν. Αναγκαία, συνεπώς, η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος επιδιώκεται με αναγκαστικού χαρακτήρα μέσα όπως ο φόρος. Από οικονομική άποψη τελικά,

ο φόρος συνιστά αναγκαστικό μέσο μετάθεσης αγοραστικής δύναμης από τους ιδιωτικούς φορείς στο Δημόσιο.

Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze, έγινε δε αποδεκτός και από την ελληνική επιστήμη. Σύμφωνα με αυτόν *ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.*

Φυσικά, το φαινόμενο του φόρου, συνυφασμένο άρρηκτα με το φαινόμενο του Κράτους, παρακολουθεί την εξέλιξη της περί Κράτους αντίληψης. Η μεταβολή των αντιλήψεων περί Κράτους (από το Κράτος της παλαιάς μορφής στο σύγχρονο Κοινωνικό Κράτος Δικαίου, με τον έντονα παρεμβατικό χαρακτήρα του) καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή του ορισμού του φόρου στις νέες λειτουργίες του θεσμού, καθόσον η αναφορά στη λειτουργία του ως μέσου κάλυψης των δημοσίων βαρών αποδίδει, εν μέρει τουλάχιστον, παρωχημένη αντίληψη σε σχέση με τους σκοπούς του φόρου. Επιβάλλεται συνεπώς η προσθήκη στον ορισμό του φόρου και των άλλων λειτουργιών που επιτελεί (οικονομικών και κοινωνικών, οι οποίοι θα αναλυθούν στη συνέχεια).

### 1.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ

Ο φόρος συνιστά άμεση χρηματική (κυρίως) παροχή των ιδιωτών στο Κράτος. Αποτελεί δηλαδή *μέσο μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών στο Κράτος*, η οποία είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση των αναγκών του. Η παροχή αυτή είναι άμεση. Το στοιχείο αυτό άλλωστε διαφοροποιεί το φόρο από τη μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος, που επιτυγχάνεται με την έκδοση πληθωριστικού νομίσματος υπό συνθήκες πλήρους απασχόλησης: Ειδικότερα, το Κράτος εκμεταλλευόμενο την κυριαρχική εξουσία του, εκδίδει νέο χρήμα.

Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η αύξηση της αγοραστικής δύναμης του

Κράτους, ενώ συγχρόνως η έκδοση νέου (πληθωριστικού) νομίσματος οδηγεί στην άνοδο των τιμών, η οποία συνεπάγεται τη μείωση της αγοραστικής δύναμης τω ιδιωτών και κυρίως εκείνων των οποίων τα εισοδήματα από τη φύση τους δεν μπορούν να προσαρμοσθούν στη νέα αυτή κατάσταση. Συνεπώς η έκδοση πληθωριστικού νομίσματος οδηγεί στη μείωση του πραγματικού εισοδήματος των ατόμων με σύγχρονη αύξηση της αγοραστικής δύναμης του Κράτους. Επιτυγχάνεται έτσι η μετάθεση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο, κατά τρόπο έμμεσο, σε αντίθεση προς τον φόρο, που οδηγεί στην άμεση μετάθεση οικονομικής δύναμης.

Η έμμεση όμως αυτή "φορολογία", η οποία όπως ήδη αναφέρθηκε, συνεπάγεται τη μείωση των εισοδημάτων εκείνων που δεν προσαρμόζονται γρήγορα στη νέα κατάσταση, πλήττει τις ασθενέστερες οικονομικά τάξεις (μισθωτούς, συνταξιούχους) και όχι τους οικονομικά εύρωστους, που ως εκ της φύσης των εισοδημάτων τους έχουν τη δυνατότητα ταχείας προσαρμογής στις αυξήσεις αυτές. Αυτό φυσικά δε συμβιβάζεται με την αρχή του Κοινωνικού Κράτους, που επιτάσσει την ενίσχυση των οικονομικά και κοινωνικά ασθενέστερων τάξεων. Το πρόβλημα αυτό αποκτά ακόμη μεγαλύτερες διαστάσεις όταν η υπέρμετρη αύξηση του πληθωρισμού – με την έκδοση πρόσθετου νομίσματος – οδηγεί στην οικονομική εξαθλίωση μεγάλου μέρους του πληθυσμού. Η κατάσταση αυτή δε συμβιβάζεται άλλωστε με την συνταγματικά προστατευόμενη ανθρώπινη αξιοπρέπεια και θα πρέπει – κατά το δυνατό – να αποφεύγεται.

Ο φόρος εξάλλου, όπως ήδη σημειώθηκε, αποτελεί χρηματική παροχή. Το στοιχείο όμως αυτό δεν είναι ουσιώδες γνώρισμα της έννοιας του φόρου, σε παλαιότερες δε εποχές δεν αποτελούσε ούτε τον κανόνα. Έτσι, ήταν συνήθης η καταβολή του φόρου σε είδος, όπως ο φόρος της δεκάτης επί Τουρκοκρατίας. Αν όμως στη σύγχρονη εποχή η καταβολή γίνεται κατά κανόνα σε χρήμα, αυτό δε σημαίνει ότι η καταβολή σε είδος – που συναντάται έστω και σπάνια σε

υπανάπτυκτες χώρες – είναι ασυμβίβαστη προς την έννοια του φόρου.

Ζήτημα γεννάται ενόψει αυτού με τον χαρακτήρα της επίταξης προσωπικής εργασίας, της οποίας η σημασία και η εφαρμογή έχει βεβαίως, μειωθεί τα τελευταία χρόνια δραστικά. Υποστηρίζεται η θέση ότι λόγω του ότι η επίταξη δεν συνιστά χρηματική παροχή δεν έχει τον χαρακτήρα του φόρου, αλλά συνιστά συνεισφορά στα δημόσια βάρη. Υποστηρίζεται όμως και η άποψη ότι ανεξάρτητα από το στοιχείο αυτό, η συνεισφορά αυτή έχει φορολογικό χαρακτήρα.

### **1.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ.**

Η μετάθεση μέσω της φορολογίας, οικονομικής δύναμης από τον ιδιώτη στο Κράτος ή τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχει αναγκαστικό χαρακτήρα. Η εξουσία της πολιτείας να επιβάλλει φόρο συνιστά εκδήλωση άσκησης της κρατικής εξουσίας. Η κρατική δηλαδή εξουσία επιβάλλει και καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου μονομερώς, με νόμο, ενώ συγχρόνως θεσπίζει σειρά μέτρων με τα οποία ο φορολογούμενος εξαναγκάζεται στην εκπλήρωση της υποχρέωσής του αυτής.

Θα πρέπει όμως να επισημανθεί ότι το στοιχείο της υποχρεωτικότητας δεν προσδίδει – κατ' ανάγκη – τον χαρακτήρα φόρου σε κάθε οικονομικό βάρος που καλούνται βάσει νόμου να καταβάλλουν οι πολίτες. Έτσι δεν έχουν φορολογικό χαρακτήρα οι καταβαλλόμενες από τους εργοδότες και τους εργαζόμενους εισφορές στα Ταμεία Κοινωνικής Ασφάλισης.

### **1.1.3 ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.**

Σύμφωνα με τον ορισμό του Jeze, ο φόρος συνιστά παροχή των πολιτών

προς το Κράτος. Αποδέκτης συνεπώς των φορολογικών εσόδων είναι – κατά τον κλασικό ορισμό – το Κράτος. Θα πρέπει στο σημείο αυτό να διακρίνουμε μεταξύ του φορέα της φορολογικής εξουσίας, εκείνου δηλαδή που έχει την εξουσία προς επιβολή οικονομικών επιβαρύνσεων και του αποδέκτη των φορολογικών εσόδων.

Φορέας της φορολογικής εξουσίας (και αποδέκτης των φορολογικών εσόδων) είναι – καταρχήν – το Κράτος (ως νομικό πρόσωπο), που ασκεί την εξουσία αυτή “εξ ιδίου δικαίου” (πρωτογενής εξουσία). Φορέας της φορολογικής εξουσίας και αποδέκτης των φόρων είναι και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική εξουσία είναι παράγωγος, ασκείται δε από τους Δήμους και τις Κοινότητες “κατ’ εξουσιοδότηση του Κράτους”.

Φορέας της φορολογικής εξουσίας είναι εξάλλου και οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες. Ειδικότερα, τα κράτη – μέλη μεταβίβασαν – με αντίστοιχο περιορισμό της φορολογικής τους εξουσίας – την αρμοδιότητα δημιουργίας “ιδίων εσόδων” φορολογικού χαρακτήρα στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες.

Ζήτημα, τέλος, γεννάται αν έχουν το χαρακτήρα φόρου οικονομικές επιβαρύνσεις που θεσπίζονται από το Κράτος και συνιστούν πόρους τρίτων (ΝΠΙΔ, ΝΠΙΔ). Το ζήτημα είναι σοβαρό ενόψει των περιορισμών που θέτει το Σύνταγμα σε σχέση με την επιβολή των φόρων, αλλά και του υπερβολικού αριθμού τέτοιων “εισφορών”, που σύμφωνα με έρευνα υπερβαίνουν τους 1029!!! Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το ΣτΕ έκρινε ότι οι επιβαλλόμενες στο κοινό εισφορές προς δημιουργία κοινωνικών πόρων “εκ των οποίων ουδεμία αντιπαροχή προσδοκά”, εξομοιούνται προς φόρο (φόροι υπέρ τρίτων). Κρίσιμο δηλαδή στοιχείο για το χαρακτηρισμό τέτοιων επιβαρύνσεων είναι η ύπαρξη ή όχι αντιπαροχής που συνδέεται με την παροχή αυτή του πολίτη.

#### 1.1.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Όσον αφορά τους υπόχρεους στην καταβολή των φόρων αυτοί είναι κατά τον προαναφερθέντα κλασικό ορισμό του Jeze, οι ιδιώτες. Ως "ιδιώτες" νοούνται όχι μόνο τα φυσικά αλλά και τα νομικά πρόσωπα.

Συνεπώς εξ ορισμού το Κράτος αλλά και τα ΝΠΔΔ δεν είναι υποκείμενα στο φόρο. Άλλωστε αυτό θα αποτελούσε "αυτοφορολογία" που δε θα έβρισκε οποιαδήποτε λογική θεμελίωση.

Βέβαια διαφορετικά εμφανίζεται το ζήτημα σε περίπτωση που τα ΝΠΔΔ δεν ενεργούν ως φορείς δημόσιας εξουσίας αλλά ως νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Εξάλλου, στο φόρο εισοδήματος υπόκεινται οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.

Απαλλαγές από το φόρο προβλέπονται και για τα αλλοδαπά κράτη και τους εκπροσώπους τους (διπλωμάτες). Τέτοιες ρυθμίσεις προβλέπονται για τους πρεσβευτές και τους λοιπούς διπλωματικούς αντιπροσώπους, τους πρόξενους αλλά και υπαλλήλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Τέλος, το Σύνταγμα της Ελλάδας προβλέπει τη συμμετοχή των *Ελλήνων* στα δημόσια βάρη. Εξ αυτού όμως δεν πρέπει να συναχθεί ότι δεν υπόκεινται στους φόρους οι αλλοδαποί. Αντίθετα, εφόσον δεν υπάρχει κάποια πρόβλεψη για απαλλαγή, και οι αλλοδαποί υπάγονται στο φόρο αφού στη φορολογία εισοδήματος υπόκεινται – ανεξάρτητα από την ιθαγένεια – οι έχοντες την κατοικία ή τη διαμονή τους στην Ελλάδα ή εκείνοι που πραγματοποιούν εισοδήματα στην Ελλάδα..

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι υποκείμενα του φόρου είναι φυσικά πρόσωπα (ημεδαποί και αλλοδαποί) και ΝΠΔΔ αλλά – υπό προϋποθέσεις – και ΝΠΔΔ και το ίδιο το Κράτος.

### 1.1.5 Ο ΦΟΡΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ.

Ο φόρος συνιστά παροχή *οριστική* του υπόχρεου προς το Κράτος και όχι προσωρινή. Το στοιχείο αυτό διαφοροποιεί το φόρο - ως μέσο χρηματοδότησης δημοσίων δαπανών - από το εκούσιο ή αναγκαστικό (δημόσιο) δάνειο. Ειδικότερα με τον εκούσιο δανεισμό το Κράτος πορίζεται μέρος των αναγκαίων εσόδων για τη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών με εκούσιες παροχές υπό μορφή δανείου. Οι διαφορές όμως της χρηματοδότησης με δάνειο από εκείνη μέσω της φορολογίας είναι εμφανείς:

- α) η παροχή στην περίπτωση του δανείου είναι εκούσια ενώ η παροχή στην περίπτωση του φόρου είναι υποχρεωτική.
- β) η παροχή στην περίπτωση του δανείου έχει το χαρακτήρα προσωρινής μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης στο Κράτος, σε αντίθεση με τον οριστικό χαρακτήρα της καταβολής του φόρου και..
- γ) στην περίπτωση του δημοσίου δανείου υπάρχει επιστροφή του δανεισθέντος ποσού και του ανάλογου τόκου σε αντίθεση με την έλλειψη αντιπαροχής όπως συμβαίνει στη φορολογία.

Βέβαια οι διαφορές αυτές μειώνονται στην περίπτωση του αναγκαστικού (δημόσιου) δανείου. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή το κράτος επιβάλλει από την πλευρά του μονομερώς, με νόμο - όπως και στο φόρο - τη συνεισφορά των πολιτών υπό μορφή δανείου για την κάλυψη των κρατικών αναγκών, ενώ συγχρόνως - όπως και στο φόρο - η εισφορά αυτή δεν είναι εκούσια αλλά αναγκαστική. Διαφέρει όμως το αναγκαστικό δάνειο από το φόρο

- α) στην ύπαρξη "αντιπαροχής" (επιστροφή όχι μόνο του δανεισθέντος ποσού αλλά και των αναλογούντων τόκων) και..
- β) στον προσωρινό χαρακτήρα της μετάθεσης οικονομικής δύναμης.

Ο αναγκαστικός δανεισμός που αποτελεί στην ουσία του φορολογία των πολιτών, επιβάλλεται σπάνια και ιδίως σε περιόδους που η δημόσια οικονομία



αδυνατεί να αντεπεξέλθει στις αυξημένες – λόγω των έκτακτων συνθηκών – δαπάνες ενώ συγχρόνως η επιβολή πρόσθετης φορολογίας δεν κρίνεται σκόπιμη ενόψει και του οριστικού χαρακτήρα της, πράγμα που φυσιολογικά δημιουργεί δυσφορία στους πολίτες.

### 1.1.6 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Σύμφωνα με τον κλασσικό ορισμό του φόρου, όπως διατυπώθηκε από τον Jeze, η φορολογία έχει να επιτελέσει μια μόνο λειτουργία: την κάλυψη των δημόσιων βαρών. Η άποψη αυτή ήταν η κρατούσα μέχρι και τις αρχές του αιώνα μας. Ο φόρος σύμφωνα με την αντίληψη αυτή έπρεπε να είναι "ουδέτερος". Όφειλε δηλαδή να μεταβιβάζει από τους ιδιώτες στο Κράτος τα αναγκαία για την κάλυψη των δημόσιων δαπανών μέσα, χωρίς να έχει οποιαδήποτε επίδραση στην οικονομική ζωή. Ειδικότερα δεν έπρεπε να έχει οποιαδήποτε επίδραση στη διανομή του εισοδήματος ή την κατανομή των μέσων παραγωγής. Η σχέση, με άλλα λόγια, των εισοδημάτων προ και μετά τη φορολόγηση έπρεπε να παραμένει αναλλοίωτη.

Σε αντίθεση προς την θεωρία της ουδετερότητας του φόρου ο Α. Wagner υποστήριξε, περί τα τέλη του προηγούμενου αιώνα, τη χρησιμοποίηση του φόρου ως μέσου "διόρθωσης" της σχέσης των οικονομικά ασθενέστερων προς τους οικονομικά εύρωστους πολίτες. Ο φόρος όφειλε συνεπώς να χρησιμεύει ως μέσο ρύθμισης της αναδιανομής του πλούτου. Απέφυγε όμως ο Wagner να καθορίσει το "βαθμό διόρθωσης" της σχέσης αυτής.

Εξάλλου, από τις αρχές του αιώνα μας και ιδίως ενόψει των εμπειριών του Α' Παγκοσμίου Πολέμου και της μεγάλης οικονομικής κρίσης του 1929, έγινε φανερό ότι η φιλελεύθερη οικονομία υπό την απόλυτη μορφή, που γινόταν δεκτή τον προηγούμενο αιώνα, αδυνατούσε να δώσει λύσεις στα μεγάλα οικονομικά και κοινωνικά προβλήματα. Η ανάγκη "παρέμβασης" του Κράτους

έγινε έτσι γενικά αποδεκτή, με διαφοροποιήσεις βέβαια σε σχέση με το βαθμό της "επέμβασης" αυτής. Ειδικότερα, σε σχέση με τη φορολογία, ήδη από το μεσοπόλεμο και υπό την επίδραση της Κεϋνσιανικής θεωρίας, άρχισε να γίνεται αποδεκτή η χρήση του φόρου ως μέσου άσκησης οικονομικής πολιτικής.

Βέβαια θα πρέπει να σημειωθεί ότι στη σύγχρονη εποχή επιδιώκεται η "ουδετεροποίηση" της λειτουργίας των έμμεσων φόρων και κυρίως του Φ.Π.Α. Η τάση αυτή συνδέεται με την ανάγκη της διαμόρφωσης όρων υγιούς ανταγωνισμού, κυρίως, στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς, που αποτελεί ένα από τα θεμέλια της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Συνεπώς έχει συρρικνωθεί σημαντικά το πεδίο στο οποίο έχει δυνατότητα παρέμβασης ο εθνικός νομοθέτης.

Αναγκαστικά δε, το βάρος της άσκησης οικονομικής αλλά και κοινωνικής πολιτικής μέσω της φορολογίας πέφτει στην άμεση φορολογία και ειδικότερα στη φορολογία εισοδήματος. Και είναι χαρακτηριστικό εν προκειμένω ότι παρά τις επίμονες προσπάθειες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων, μικρά βήματα μόνο έχουν γίνει κυρίως με στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

#### 1.1.6.1 Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου.

Οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, ενόψει της δυνατότητας άσκησης πίεσης στους φορολογούμενους είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή.

Έτσι, στην επίλυση του *σοβαρού προβλήματος της οικονομικής ύφεσης* είναι δυνατό να έχει κάποια - όχι ασήμαντη - συμβολή και η φορολογία. Ειδικότερα, η μείωση της φορολογίας (άμεσης και έμμεσης) οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και μέσω αυτής στην αύξηση της

παραγωγής. Με τον τρόπο αυτό και με την λήψη και άλλων πρόσφορων οικονομικών μέτρων θα μπορέσει η οικονομία να ξεπεράσει την ύφεση στην οποία βρίσκεται.

Η φορολογία εξάλλου μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την *οικονομική ανάπτυξη της χώρας*. Ειδικότερα η φορολογική πολιτική θα πρέπει να τείνει αφενός μεν στην ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα για τη δημιουργία νέων, ή την επέκταση ήδη υπάρχοντων επενδύσεων (φορολογικά κίνητρα) και αφετέρου στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης (φορολογικά αντικίνητρα).

Ειδικότερα για την ενθάρρυνση της αποταμιευτικής κίνησης (που θα αποτελέσει στη συνέχεια μέσο χρηματοδότησης των επενδύσεων) ο νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει φορολογικές απαλλαγές για τα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων σε Τράπεζες, από τόκους ομολογιακών δανείων κ.τ.λ. ή τη μεγάλη φορολογική επιβάρυνση των μη παραγωγικών δαπανών.

Η τόνωση εξάλλου της επενδυτικής δραστηριότητας είναι δυνατό να επιδιωχθεί με την προνομιακή φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις. Συν τοις άλλοις, για τις επιχειρήσεις προβλέπονται:

- α) επιχορήγηση των δαπανών
- β) επιδότηση τόκων επενδυτικών δανείων
- γ) επιδότηση (τιμήματος) της χρηματοδοτικής μίσθωσης και..
- δ) αφορολόγητη έκπτωση.

Ακόμη, ειδικά κίνητρα προβλέπονται για συγκεκριμένες επενδύσεις (μεταλλευτικές, τουριστικές, βιομηχανικές κ.τ.λ.).

Η φορολογία εξάλλου μπορεί να συμβάλλει σημαντικά και στην καταπολέμηση του πληθωρισμού. Ο πληθωρισμός ζήτησης (που δημιουργείται με την υπερβολική σε σχέση με την προσφορά αύξηση της ζήτησης) είναι δυνατό να αντιμετωπισθεί με τη μείωση της ζήτησης αγαθών. Στην κατεύθυνση

αυτή σημαντικό ρόλο μπορεί να παίξει και η φορολογική πολιτική με ρυθμίσεις που τείνουν στη μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, και ειδικότερα με την αύξηση των φόρων (άμεσων και έμμεσων). Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης οφείλει να λάβει υπόψη του τις συνέπειες της αύξησης της άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Ειδικότερα, οι αυξήσεις στη φορολογία εισοδήματος δεν επιτρέπεται να υπερβούν το μέτρο εκείνο, που ενόψει των συνθηκών της οικονομίας, θα είχε δυσμενείς επιδράσεις στη οικονομία της χώρας αλλά και θα τροφοδοτούσε κοινωνικές αναταραχές και οπωσδήποτε μια τέτοια αύξηση δε θα πρέπει να πλήξει τις οικονομικά ασθενέστερες τάξεις σε βαθμό που θα τις οδηγούσε στην οικονομική εξαθλίωση. Σε σχέση εξάλλου με τους έμμεσους φόρους, οι αυξήσεις αυτές θα πρέπει να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να πλήττεται κυρίως η πολυτελής δαπάνη και όχι η δαπάνη για είδη πρώτης ανάγκης, καθόσον η υπέρμετρη αύξηση της φορολογίας της τελευταίας κατηγορίας δε θα συμβιβαζόταν με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και του Κοινωνικού Κράτους.

Τέλος, μέσω της φορολογίας είναι δυνατό να επιδιωχθεί η "διόρθωση" του ισοζυγίου πληρωμών, με την αποθάρρυνση – μέσω της αύξησης των επιβαλλόμενων φόρων – των εισαγωγών.

#### 1.1.6.2 Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου.

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μέσο που διαθέτει το Κράτος για την αντιμετώπιση του σοβαρού κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου. Όπως και παραπάνω σημειώθηκε, τη λειτουργία αυτή του φόρου τόνισε ήδη από τα τέλη του προηγούμενου αιώνα ο Α. Wagner.

Η θέση αυτή, όπως την υποστήριζε ο Wagner, βρήκε σχετικά γρήγορα οπαδούς μεταξύ των κυβερνήσεων διαφόρων χωρών, με συνέπεια τη μετουσίωσή της σε πράξη. Η "διόρθωση" αυτή στην κατανομή του πλούτου

είναι δυνατόν να επιδιωχθεί τόσο μέσω της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολογίας. Στην επίτευξη του στόχου αυτού προέχουσα είναι η σημασία του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα η θέσπιση φορολογικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος οδηγεί στην αφαίρεση μεγαλύτερου ποσού από τους οικονομικά εύρωστους σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους πολίτες με αποτέλεσμα τη μείωση των οικονομικών ανισοτήτων. Φυσικά, ο βαθμός "διόρθωσης" των οικονομικών ανισοτήτων εξαρτάται από τη διαμόρφωση της κλίμακας των φορολογικών συντελεστών και κυρίως στα υψηλά εισοδήματα.

Στην επίτευξη του στόχου αυτού σοβαρή είναι και η συμβολή των φόρων περιουσίας (και κυρίως των φόρων κληρονομιών και δωρεών). Και στην περίπτωση αυτή η πρόβλεψη προοδευτικών συντελεστών – και μάλιστα αρκετά υψηλών στα ανώτερα κλιμάκια – οδηγεί στον περιορισμό των οικονομικών ανισοτήτων και στην αποφυγή συσσώρευσης οικονομικής δύναμης.

Στην επιδίωξη του μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων είναι δυνατό να συμβάλλουν και οι φόροι κατανάλωσης, με τη θέσπιση της απαλλαγής των βασικών και την επιβολή υψηλών συντελεστών στα είδη πολυτελείας, χωρίς όμως να παραβιάζονται οι ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου και ιδίως εκείνες με τις οποίες εναρμονίσθηκαν οι ρυθμίσεις για το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Εκτός όμως από τη "διόρθωση" των οικονομικών ανισοτήτων, η φορολογία είναι δυνατό να συμβάλλει – έστω και σε μικρότερο βαθμό – στην επίλυση άλλων κοινωνικών προβλημάτων. Έτσι, για την καταπολέμηση του τεράστιου κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της *ανεργίας*, θεσπίστηκε η απαλλαγή από τη φορολογία των κρατικών επιδοτήσεων που χορηγούνται σε επιχειρήσεις για την πρόσληψη ανέργων, πράγμα που κάνει ακόμα ελκυστικότερο το κίνητρο αυτό. Επίσης είναι δυνατό να συνδυασθεί η παροχή φορολογικών προνομίων σε επιχειρήσεις με την πρόσληψη ανέργων.

Η απαλλαγή εξάλλου της αγοράς πρώτης κατοικίας από το φόρο

μεταβίβασης ακινήτων διευκολύνει αναμφίβολα την επίλυση του στεγαστικού προβλήματος.

Στη μείωση της κατανάλωσης οινοπνευματωδών ποτών και καπνού είναι δυνατό να έχει κάποια – μάλλον ελάχιστη – συμβολή η φορολογία με τη θέσπιση υψηλών φορολογικών συντελεστών στα αγαθά αυτά, αν και προέχων σκοπός είναι αναμφίβολα ο ταμειευτικός.

Η παροχή εξάλλου φορολογικών "προνομίων" σε επιχειρήσεις που αγοράζουν εξοπλισμό που μειώνει τη ρύπανση, συντελεί αποτελεσματικά στην προστασία του περιβάλλοντος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Κοινότητας έχει αναληφθεί πρωτοβουλία για την επιβολή φόρου στην ενέργεια και το περιβάλλον, με στόχο την ορθολογιστική χρήση των πηγών ενέργειας και τη μείωση της μόλυνσης του περιβάλλοντος.

Πέρα όμως από τις κοινωνικές και οικονομικές αυτές λειτουργίες της, η φορολογία είναι δυνατόν να συμβάλλει στην επίτευξη και άλλων στόχων της πολιτείας. Έτσι, η προνομιακή φορολογική μεταχείριση ατόμων που διαμένουν σε παραμεθόριες περιοχές αλλά και των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν επενδύσεις σε παραμεθόριες ή άλλες λιγότερο ανεπτυγμένες περιοχές της χώρας στοχεύει στην αντιμετώπιση του σοβαρού προβλήματος της ερήμωσης των περιοχών αυτών.

Κλείνοντας τη σύντομη αναφορά στους οικονομικούς και κοινωνικούς σκοπούς της φορολογίας, θα θέλαμε να σημειώσουμε ότι παρά τη συμβολή της – σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό στην επίτευξη των στόχων αυτών, βασικός σκοπός της παραμένει η μεταβίβαση στο Κράτος της αγοραστικής δύναμης που είναι αναγκαία για την κάλυψη (μέρους τουλάχιστον) των δαπανών του ενόψει του ότι οι άλλοι σκοποί είναι δυνατό να επιτευχθούν και με άλλα μέσα (δάνεια, επιχορηγήσεις κ.τ.λ.).

## 1.2 ΟΙ ΛΟΙΠΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο φόρος αποτελεί τη βασική πηγή άντλησης δημοσίων εσόδων. Παρά ταύτα δεν είναι ασήμαντη η συνεισφορά άλλων οικονομικών επιβαρύνσεων στα δημόσια έσοδα. Τέτοια έσοδα του δημοσίου συνιστούν:

α) *οι φορολογικές κυρώσεις*: ειδικότερα ως κυρώσεις για την παράβαση φορολογικών διατάξεων προβλέπονται από τη νομοθεσία πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, χρηματικές ποινές κ.τ.λ. Έτσι π.χ. στη φορολογία εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης προβλέπεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 1,5% μηνιαίως επί του οφειλόμενου φόρου ενώ σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ύψος 3,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης.

β) *χρηματικά πρόστιμα*: που επιβάλλονται ως κύρωση για παράβαση κανόνων δικαίου, όπως διατάξεων της νομοθεσίας περί χρηματιστηρίου, περί εισαγωγικού και εξαγωγικού εμπορίου, περί ανταγωνισμού κ.τ.λ. Στις περιπτώσεις αυτές, όπως π.χ. του πρόστιμου για παράβαση του νόμου περί εξαγωγικού εμπορίου, η επιβολή του πρόστιμου αποσκοπεί στην ακριβή συμμόρφωση προς τις σχετικές διατάξεις του νόμου και όχι στη δημιουργία εσόδων προς κάλυψη κρατικών δαπανών, και συνεπώς δε συνιστά επιβολή φορολογικού βάρους ή κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.

γ) *παράβολα*: πρόκειται για χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο δημόσιο και τα οποία έχουν κυρίως ανταποδοτικό χαρακτήρα. Εισπράττονται π.χ. κατά τη χορήγηση άδειας για τη δρομολόγηση πλοίων, για την έγκριση κυκλοφορίας γεωργικών φαρμάκων κ.τ.λ.

δ) *κοινωνικές εισφορές*: πρόκειται για εισφορές που καταβάλλουν υποχρεωτικά οι εργοδότες ( και οι ασφαλισμένοι) στα Ταμεία Ασφάλισης που είναι εγγεγραμμένοι (ασφαλισμένοι) οι εργαζόμενοι των επιχειρήσεών τους.

Υπέρ των ταμείων αυτών είναι δυνατό να προβλέπεται και η καταβολή τελών ή εισφορών. Έτσι, για παράδειγμα οι εργοδότες καταβάλλουν εργοδοτικές εισφορές στο ΙΚΑ για τους μισθωτούς που απασχολούν.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.**

Στη χώρα μας, όπως και γενικότερα στο σύνολο των χωρών της διεθνούς κοινότητας, επικρατεί το σύστημα της πολλαπλής φορολογίας, της επιβολής δηλαδή περισσότερων του ενός φόρων, επειδή έτσι εξυπηρετούνται καλύτερα οι σκοποί του φόρου.

Οι ποικίλοι φόροι που επιβάλλονται μπορούν να διακριθούν:

- α) ως προς τη φορολογική τους βάση δηλαδή το οικονομικό μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος σε αναφορά και προς το πρόσωπο του φορολογούμενου,
- β) ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης,
- γ) ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους,
- δ) ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή.

### **2.1 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ.**

#### **2.1.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ.**

Η διάκριση αυτή των φόρων γίνεται με κριτήριο το κατά πόσο λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης αποκλειστικά το οικονομικό στοιχείο (το ύψος της φορολογητέας ύλης) ή λαμβάνεται υπόψη και η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

Έτσι ως *πραγματικοί* χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογούμενου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του. Κατά την επιβολή των φόρων αυτών δε λαμβάνεται υπόψη ούτε η οικονομική δύναμη αλλά ούτε άλλα

προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου.

Στην κατηγορία αυτή των φόρων ανήκουν οι φόροι κατανάλωσης (ο ΦΠΑ και οι Ειδικοί φόροι) και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων που πλήττουν τη δαπάνη μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου ποσού, στοιχεία από την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

*Προσωπικοί* αντίθετα χαρακτηρίζονται οι φόροι για τον υπολογισμό των οποίων – πέραν της φορολογητέας ύλης – λαμβάνονται υπόψη στοιχεία της προσωπικής κατάστασης του ατόμου, όπως η οικογενειακή του κατάσταση, ορισμένες αναγκαίες δαπάνες του (έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, δαπάνες για την εκπαίδευση των τέκνων ή για τη συνδρομή σε επαγγελματικά σωματεία κ.τ.λ., η συγγένεια προς τον κληρονομούμενο ή τον δωρητή κ.τ.λ.). Χαρακτηριστικό παράδειγμα της κατηγορίας αυτής αποτελεί ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων που προβλέπει εκπτώσεις των εσόδων ιατρικής περίθαλψης, ποσοστού του καταβαλλόμενου ενοικίου, ποσών που καταβλήθηκαν στο δημόσιο και ΝΠΔΔ ως δωρεές, εκπτώσεις από τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες κ.τ.λ. στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και ο φόρος κληρονομιάς και ο φόρος δωρεάς ενόψει του ότι το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης εξαρτάται όχι μόνο από το ύψος της φορολογητέας ύλης αλλά και από το βαθμό συγγένειας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο και του δωρεοδόχου προς τον δωρητή αντίστοιχα. Στην περίπτωση εξάλλου του φόρου κληρονομιάς προβλέπεται και η έκπτωση των χρεών και των βαρών της κληρονομιάς

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, σε αντίθεση προς το παρελθόν όπου ο κεφαλικός φόρος βάρυνε το πρόσωπο του φορολογούμενου, οι προσωπικοί φόροι συνδυάζουν τα πραγματικά στοιχεία με τα προσωπικά, με συνέπεια να μη θεωρούνται αμιγώς προσωπικοί.

### **2.1.2 ΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ.**

Η διάκριση αυτή των φόρων είναι παλαιά αλλά παρά την διατύπωση ενδιαφερουσών θεωριών, καμία δεν επιτυγχάνει κατά τρόπο απόλυτο το διαχωρισμό αυτό. Έτσι, κατά καιρούς χρησιμοποιήθηκαν διάφορα κριτήρια για το διαχωρισμό αυτό των φόρων από τα οποία εξάγεται ότι άμεσοι φόροι είναι αυτοί όπου πληρώνονται απευθείας από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα όπως ο φόρος εισοδήματος ή ο φόρος κληρονομιάς ενώ έμμεσοι είναι οι φόροι κατανάλωσης, αυτοί δηλαδή που επιβάλλονται σε μεμονωμένες πράξεις των ατόμων όπως η κατανάλωση των αγαθών.

## **2.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.**

### **2.2.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.**

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που πλήττει το εισόδημα που πραγματοποιούν σε ορισμένη χρονική περίοδο τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα. Η επιβολή φόρου στο εισόδημα δικαιολογείται εκ του ότι το εισόδημα αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της οικονομικής δύναμης των φορολογουμένων, απεικονίζοντας την αγοραστική δύναμή τους. Συγχρόνως, η φορολογία αυτή συνιστά ισχυρό μέσο άσκησης κοινωνικής (καταπολέμηση της ανισοκατανομής του πλούτου) και οικονομικής πολιτικής (σταθεροποίηση ή και ανάπτυξη της οικονομίας της χώρας). Τέλος η επιβολή του φόρου αυτού υλοποιεί την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, ενόψει του ότι κατανέμει το φορολογικό βάρος με βάση αφενός μεν την οικονομική δύναμη κάθε φορολογούμενου και αφετέρου την προσωπική του κατάσταση.

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται στο φόρο εισοδήματος φυσικών

---

προσώπων και στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

### **2.2.1.1 Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.**

Ο φόρος αυτός που πλήττει το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα σε ορισμένη χρονική περίοδο (συνήθως ένα έτος) είχε εισαχθεί ήδη το 1779 στην Αγγλία, η σχετική δε νομοθεσία προέβλεπε αναλογικό συντελεστή (10%) και την έκπτωση ορισμένου ποσού από το φορολογητέο εισόδημα λόγω οικογενειακών βαρών. Λόγω των αντιδράσεων όμως που αντιμετώπισε καταργήθηκε. Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε εκ νέου το 1842 (με αναλογικό και πάλι φορολογικό συντελεστή), ενώ από το 1909 προβλέφθηκε η επιβολή πρόσθετου φόρου στα υψηλότερα εισοδήματα με συνέπεια η φορολογία να καταστεί προοδευτική. Με εξαίρεση την Αγγλία και τις ΗΠΑ (όπου η φορολογία εισοδήματος είχε εισαχθεί από τα τέλη του 18<sup>ου</sup> και τις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα), στις άλλες ευρωπαϊκές χώρες επιβλήθηκε, κυρίως, από τα τέλη του 19<sup>ου</sup> και τις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα. Σήμερα ο φόρος αυτός κατέχει σημαντική θέση μεταξύ των φορολογικών εσόδων, κυρίως των οικονομικά ανεπτυγμένων χωρών.

### **2.2.1.2 Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.**

Στη φορολογία εισοδήματος υπόκεινται και τα νομικά πρόσωπα αφού αποκτούν εισόδημα που διακρίνεται σαφώς από εκείνο των φυσικών προσώπων που τα απαρτίζουν.

Σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των εταιρειών, το πρόβλημα που τίθεται είναι αν θα πρέπει να αντιμετωπισθούν όλες οι μορφές εταιρειών όμοια ή θα πρέπει να υπάρξει διαφοροποίηση μεταξύ των προσωπικών και των κεφαλαιουχικών εταιρειών. Έχει υποστηριχθεί ότι οι προσωπικές εταιρείες δε

θα έπρεπε να φορολογούνται για το εισόδημα που απέκτησαν. Ο φόρος θα έπρεπε να επιβάλλεται στους εταίρους και μάλιστα για το εισόδημα που αναλογεί στον καθένα απ' αυτούς.

Η υπαγωγή των προσωπικών εταιρειών στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων με την έννοια της επιβολής φόρου στο εισόδημα που απέκτησαν τα φυσικά πρόσωπα από την εταιρεία, θα πρέπει να αποδοθεί στο προσωπικό στοιχείο που κυριαρχεί στις εταιρείες αυτές, σε αντίθεση με τις ανώνυμες εταιρείες όπου προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο.

Σήμερα στις περισσότερες χώρες της Ε.Ε. εφαρμόζεται το σύστημα "πίστωσης του φόρου", σύμφωνα με το οποίο, σε πρώτη φάση φορολογείται το σύνολο των κερδών στο όνομα της εταιρείας και "πιστώνεται" ο φόρος που αναλογεί στο διανεμόμενο ποσό. Το διανεμόμενο ποσό φορολογείται στη συνέχεια στο όνομα των δικαιούχων, αφαιρείται όμως από τον οφειλόμενο φόρο εκείνος που είχε "πιστωθεί". Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η διπλή φορολογία αλλά και αδικίες όπως εκείνες που εμφανίζει το ισχύον στη χώρα μας σύστημα που προβλέπει την αυτοτελή φορολόγηση με αναλογικό συντελεστή του συνόλου των κερδών στο όνομα της εταιρείας, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

## **2.2.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.**

### **2.2.2.1 Έννοια και διακρίσεις των φόρων επί της περιουσίας.**

Ως φόροι περιουσίας χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Από τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι οι φόροι περιουσίας διακρίνονται:

- α) στους φόρους κατοχής και
- β) στους φόρους μεταβίβασης περιουσίας.

#### 2.2.2.2 Οι φόροι κατοχής περιουσίας.

Οι φόροι κατοχής της περιουσίας είναι δυνατό να προβλέπονται είτε ως τακτικοί είτε ως έκτακτοι.

*Τακτικοί* είναι οι φόροι που επιβάλλονται περιοδικά στην κατεχόμενη από το φορολογούμενο περιουσία. Λόγω της περιοδικότητάς τους κρίνεται επιβεβλημένη η θέσπιση αναλογικών κυρίως και μάλιστα χαμηλών φορολογικών συντελεστών, έτσι ώστε οι φόροι να καλύπτονται από το εισόδημα της περιουσίας και να αποφεύγεται η μείωσή της.

Η επιβολή των φόρων αυτών, ενόψει και του φόρου εισοδήματος που επιβαρύνει τα τυχόν προκύπτοντα εισοδήματα, δικαιολογείται εκ του ότι η κατοχή περιουσίας, οπωσδήποτε, αποτελεί δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου.

Στη χώρα μας επιβάλλονται το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας που αποτελεί δημοτικό φόρο καθώς και ο φόρος (μεγάλης) Ακίνητης Περιουσίας.

*Έκτακτοι* φόροι επί της κατοχής της περιουσίας επιβάλλονται σε ορισμένες έκτακτες περιπτώσεις και ιδίως σε περιόδους πολέμου με στόχο την εξεύρεση των αναγκαίων πόρων για την κάλυψη των αυξημένων αναγκών του Κράτους. Στη χώρα μας επιβλήθηκε έκτακτος φόρος μετά τη μικρασιατική καταστροφή με στόχο την κάλυψη των αυξημένων δαπανών για την περίθαλψη και αποκατάσταση των προσφύγων.

#### 2.2.2.3 Οι φόροι μεταβίβασης της περιουσίας.

Οι φόροι αυτοί, όπως και παραπάνω τονίσθηκε, πλήττουν τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα είτε αυτά μεταβιβάζονται "αιτία θανάτου", είτε αυτά μεταβιβάζονται "εν ζωή". Στην τελευταία περίπτωση

διακρίνονται ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικής παροχής.

*Ο φόρος κληρονομιών* επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων "αιτία θανάτου", βαρύνει δε τους κληρονόμους και κληροδόχους.

Δικαιολογητική βάση της φορολογίας αυτής αποτελεί η αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου ή κληροδόχου εξ αιτίας της μεταβίβασης σ' αυτόν της κληρονομικής μερίδας.

Οι περισσότερες φορολογικές νομοθεσίες προβλέπουν διαφοροποιήσεις σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων και ειδικότερα θεσπίζουν διαφορετικά αφορολόγητα ποσά αλλά και διαφορετικές κλίμακες αναλόγως του βαθμού συγγένειας. Έτσι η φορολογική οφειλή είναι μικρότερη όσο εγγύτερη είναι η συγγένεια αφού δεν πρέπει να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι οι στενοί συγγενείς έχουν μια μικρότερη ή μεγαλύτερη συμβολή στο σχηματισμό των κληρονομιών στοιχείων.

*Ο φόρος δωρεών* επιβάλλεται επί οριστικής μεταβιβάσεως περιουσίας "εν ζωή" και η δωρεά αντιμετωπίζεται όπως και η κληρονομιά αφού τα χαρακτηριστικά και στις περιπτώσεις είναι όμοια. Για το λόγο αυτό, τόσο η φορολογική βάση όσο και τα αφορολόγητα ποσά και οι φορολογικοί συντελεστές στο φόρο δωρεών υπολογίζονται όπως και στη φορολογία κληρονομιών.

*Ο φόρος γονικής παροχής* επιβάλλεται επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται από τους γονείς στα τέκνα ως γονική παροχή. Η μεταβίβαση αυτή τυχαίνει ευνοϊκότερης μεταχείρισης.

Τέλος, υπάρχει και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων που επιβάλλεται κυρίως στην πώληση ακινήτων αλλά και άλλων περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. πλοίων. Η επιβολή του φόρου αυτού δικαιολογείται από το γεγονός ότι η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί απόδειξη της ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας του αγοραστή, αν και έχουν διατυπωθεί αντιρρήσεις

σε σχέση με τη φορολογία αυτή, ενόψει του ότι το καταβληθέν ποσό αποτελεί κυρίως αποταμίευση τμήματος του εισοδήματος που φορολογήθηκε στο σύνολό του με το φόρο εισοδήματος.

### **2.2.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.**

#### **2.2.3.1 Γενικά**

Οι φόροι κατανάλωσης επιβαρύνουν τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών. Ως φόροι επί της δαπάνης θεωρούνται οι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται στα προϊόντα που εισάγονται ή πωλούνται στην τιμή των οποίων ενσωματώνονται και επιβαρύνουν τους αγοραστές των προϊόντων αυτών. Η επιβολή των φόρων αυτών δικαιολογείται από την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας του αγοραστή που εκδηλώνει – έμμεσα βέβαια – η δαπάνη για την αγορά αγαθών και κυρίως μη βασικών ειδών. Κατ' αυτό τον τρόπο υποβάλλονται στο φόρο άτομα, το εισόδημα των οποίων, στο σύνολό του ή μέρος του για διάφορους λόγους, εκφεύγει του φόρου εισοδήματος. Υπέρ της επιβολής τους συνηγορεί και το γεγονός ότι είναι αρκετά αποδοτικοί ενώ το φορολογικό βάρος γίνεται ελάχιστα αισθητό στους φορολογούμενους.

Βασικό χαρακτηριστικό των φόρων αυτών είναι η δυνατότητα μετακύλισής τους, έτσι ώστε, ενώ σύμφωνα με το νόμο υποκείμενος στο φόρο είναι ο πωλητής, οι φόροι εντέλει βαρύνουν τους καταναλωτές.

#### **2.2.3.2 Διακρίσεις των φόρων κατανάλωσης.**

Οι έμμεσοι φόροι δαπάνης διακρίνονται αναλόγως του αριθμού των αγαθών που επιβαρύνουν:

α) σε *γενικούς φόρους* δαπάνης εφόσον επιβαρύνουν όλα καταρχήν τα αγαθά



και υπηρεσίες και

β) σε *ειδικούς φόρους* δαπάνης εφόσον επιβάλλονται σε ορισμένα μόνο αγαθά ή υπηρεσίες.

Εξάλλου, σε σχέση με τον τρόπο επιβολής τους, οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης διακρίνονται σε *φόρους κατ' αξία* όταν ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται ως ποσοστό της αξίας του αγαθού και σε ειδικευμένους όταν το ποσό του φόρου καθορίζεται κατά μονάδα βάρους, όγκου κ.τ.λ. του προϊόντος. Ως στοιχεία δηλαδή για την επιβολή του φόρου στη δεύτερη περίπτωση λαμβάνονται ο όγκος, το βάρος κ.τ.λ. του αγαθού.

γ) *Δασμοί*. Οι δασμοί εντάσσονται στην ευρύτερη έννοια του φόρου, καθόσον συνιστούν φόρους κατανάλωσης, οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή ή (σπάνια) την εξαγωγή προϊόντων.

## **2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ.**

### **2.3.1 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ.**

Φόροι επί της αξίας είναι εκείνοι που επιβάλλονται επί της αξίας του αντικειμένου της φορολογίας αποτιμούμενου σε χρηματικές μονάδες.

Ειδικευμένοι φόροι, αντίθετα, είναι εκείνοι που επιβάλλονται με βάση όχι την αξία του αντικειμένου της φορολογίας αλλά συγκεκριμένα στοιχεία του όπως όγκος, βάρος κ.τ.λ.

Παραδείγματα φόρων κατ' αξία αποτελούν οι φόροι εισοδήματος, κληρονομιών, δωρεών, ο ΦΠΑ κ.τ.λ. Παραδείγματα ειδικευμένων φόρων αποτελούν η φορολογία του οινοπνεύματος, της μύρας κ.τ.λ.

Οι φόροι επί της αξίας, όπως είναι φυσικό, παρουσιάζουν δυσχέρειες στον

υπολογισμό τους, δυσχέρειες που συνδέονται με τον προσδιορισμό της αξίας του αντικειμένου της φορολογίας, σε αντίθεση προφανώς προς τους ειδικευμένους φόρους, η μέτρηση της βάσης των οποίων δε συναντά δυσχέρειες (βάρος, όγκος κ.τ.λ.).

## **2.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ.**

Αναλόγως των προβλεπόμενων συντελεστών, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς και προοδευτικούς.

*Αναλογικοί* είναι οι φόροι των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων για την οποία έχει ορισθεί σταθερός συντελεστής ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος.

*Προοδευτικοί* είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα προοδευτικής φορολογίας αποτελεί η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, η φορολογία κληρονομιών, δωρεών κ.τ.λ.

Υπέρ του αναλογικού φόρου έχουν διατυπωθεί κατά καιρούς ορισμένα επιχειρήματα. Έτσι έχει υποστηριχθεί ότι:

- 1) Δεν παρουσιάζει δυσχέρειες στην εφαρμογή του, γεγονός που βοηθά όχι μόνο τα αρμόδια όργανα αλλά και τους φορολογούμενους στη εξεύρεση του οφειλόμενου ποσού.
- 2) Δεν εξασθενίζει – σε αντίθεση με την προοδευτική φορολογία – την επενδυτική δραστηριότητα.

Απέναντι στα πλεονεκτήματα αυτά, η αναλογική φορολογία παρουσιάζει

σοβαρά μειονεκτήματα:

- 1) Η φαινομενική ισότητα, με την οποία αντιμετωπίζει όλους τους φορολογούμενους, οδηγεί στην ουσία σε προσβολή της αρχής της ισότητας, που επιτάσσει την κατανομή των φορολογικών βαρών αναλόγως των "δυνάμεων" εκάστου.
- 2) Η αναλογική φορολογία δεν μπορεί να επιτελέσει μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες του φόρου: την άμβλυση των οικονομικών ανισοτήτων μεταξύ των φορολογουμένων.

Την κοινωνική και οικονομική αυτή λειτουργία ασκεί η προοδευτική φορολογία. Η προοδευτική φορολογία μπορεί να επιτύχει την απάμβλυση των διαφορών του πλούτου. Ειδικότερα, μέσω της φορολογίας αφαιρείται από τα άτομα που ανήκουν στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις μεγαλύτερο ποσοστό (του εισοδήματος ή της περιουσίας) από τα άτομα που ανήκουν στις ασθενέστερες οικονομικές τάξεις.

Μέσω εξάλλου της προοδευτικής φορολογίας επιτυγχάνεται η κάλυψη μέρους των κοινωνικών δαπανών που διατίθενται στις οικονομικά ασθενέστερες κοινωνικές ομάδες από τις υψηλές συνεισφορές των οικονομικά ισχυρότερων, πράγμα που συνιστά έκφραση του κοινωνικού καθήκοντος που συνδέει τους πολίτες.

## 2.5 ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΩΝ.

Παλαιότερα κυρίως είχε απασχολήσει την επιστήμη το ζήτημα, κατά πόσο θα έπρεπε να περιορισθεί το Κράτος σε ένα μόνο φόρο ή αν αντίθετα ήταν επιβεβλημένη η θέσπιση περισσότερων του ενός φόρων.

Στο ερώτημα αυτό αρκετοί επιστήμονες, κυρίως το 18<sup>ο</sup> αλλά και το 19<sup>ο</sup> αιώνα είχαν ταχθεί υπέρ του ενός φόρου με διαφοροποιήσεις βεβαίως σε σχέση με το αντικείμενο του ενιαίου φόρου.

Η θέση αυτή ήταν σύμφωνη με τα δεδομένα της εποχής εκείνης, αλλά και με την επικρατούσα περί του Κράτους θεωρία. Πράγματι, το "Κράτος – Φύλακας" είχε κατά πολύ μικρότερες ανάγκες απ' ότι το σύγχρονο "Κοινωνικό Κράτος" ενώ συγχρόνως το "Φιλελεύθερο Κράτος" των προηγούμενων αιώνων επέτασσε η επιβολή των φόρων να μη διαταράσσει, κατά το δυνατό, τους μηχανισμούς των τιμών.

Στα παραπάνω θα πρέπει να προστεθούν:

- α) το πρόβλημα της ποσοτικής και ποιοτικής ανεπάρκειας του αναγκαίου προσωπικού των φορολογικών υπηρεσιών και
- β) το γεγονός ότι λόγω του γεωργικού χαρακτήρα της οικονομίας, η κύρια πηγή πλούτου ήταν η γη. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι αρκετά Συντάγματα της περιόδου αυτής προέβλεπαν ως μοναδικό κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας την περιουσία.

Σήμερα όμως η πραγματικότητα είναι διαφορετική:

- i) Οι ανάγκες του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους σε σχέση με εκείνες του Κράτους χρόνια πριν έχουν πολλαπλασιαστεί και κατά συνέπεια είναι αναγκαία η αντίστοιχη αύξηση των εσόδων και κυρίως των φορολογικών, αύξηση που δεν μπορεί να επιτευχθεί στον επιθυμητό βαθμό από ένα μόνο φόρο.
- ii) Η σύγχρονη αποστολή του φόρου έχει διευρυνθεί, όπως ήδη παραπάνω τονίστηκε. Ο ταμειυτικός αποτελεί, βέβαια, τον κυριότερο σκοπό της σύγχρονης φορολογικής πολιτικής. Αλλά εξίσου σημαντικοί είναι και οι άλλοι σκοποί (οικονομικοί και κοινωνικοί) που επιδιώκονται μέσω της φορολογίας. Η επίτευξη δε των στόχων αυτών δεν είναι εφικτή μέσω του συστήματος του ενός φόρου. Η πολυπλοκότητα των οικονομικών προβλημάτων δεν επιτρέπει την αντιμετώπισή τους με τον ένα μόνο φόρο. Αντίθετα, καθίσταται επιβεβλημένη η πρόβλεψη περισσότερων του ενός φόρων, η διάρθρωση των οποίων θα πρέπει να προσαρμόζεται στο σύνολο των οικονομικών θεσμών στα πλαίσια των οποίων πρέπει να λειτουργήσει.

iii) Εξάλλου, η κάλυψη των αναγκών του Κράτους με ένα μόνο φόρο, θα καθιστούσε αναγκαία τη θέσπιση υψηλού συντελεστή. Αυτό όμως θα είχε ανεπιθύμητες συνέπειες. Υπερφορολόγηση όσων υπόκεινται στο φόρο με συνέπεια την ενίσχυση της τάσης φοροδιαφυγής, ενώ άτομα που εκφεύγουν του φόρου (εάν π.χ. επιβαλλόταν φόρος επί της περιουσίας θα διέφευγαν εκείνοι που θα αποκτούσαν εισόδημα από την εργασία κ.ο.κ.) θα τύγγαναν χωρίς λόγο προνομακής μεταχείρισης με συνέπεια, ενόψει και της επαχθούς φορολογίας των άλλων πολιτών να παραβιάζονται οι αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας.

iv) Αναλόγως του αντικειμένου επί του οποίου επιβάλλεται ο μοναδικός φόρος, η λύση αυτή παρουσιάζει και άλλες ανεπιθύμητες ενέργειες. Έτσι, εάν προβλεπόταν η επιβολή ως μοναδικού φόρου, του φόρου εισοδήματος, ενόψει και των υψηλών συντελεστών, αυτό θα οδηγούσε σε μείωση της επενδυτικής δραστηριότητας, στην αύξηση της φοροδιαφυγής και στη μείωση του κινήτρου προς εργασία. Εάν εξάλλου ο μοναδικός φόρος έπληττε μόνο την κατανάλωση, κατ' ανάγκη θα επιβαρύνονταν και τα είδη πρώτης ανάγκης (με στόχο φυσικά την κάλυψη των αυξημένων αναγκών του Κράτους). Στην περίπτωση αυτή αφενός μεν θα εμφανιζόταν ιδιαίτερα οξύ το πρόβλημα της αντίστροφης προοδευτικότητας των φόρων δαπάνης και αφετέρου θα διέφευγε της φορολογίας τμήμα της φοροδοτικής ικανότητας των υψηλότερων εισοδημάτων. Φυσικά, τόσο στην περίπτωση του μοναδικού φόρου στο εισόδημα, όσο και εκείνου στην κατανάλωση θα διέφευγαν τη φορολογία οι κληρονομίες, οι δωρεές κ.τ.λ. και το Κράτος θα υφίστατο σημαντική απώλεια εσόδων. Για τους λόγους αυτούς δεν γίνεται δεκτή η πρόταση για την εφαρμογή ενός μόνο φόρου.

Αντίθετα, την αναγκαιότητα της επιβολής περισσότερων του ενός φόρων δείχνουν οι παρακάτω σκέψεις:

α) Η αρχή της καθολικότητας του φόρου επιβάλλει τη σύλληψη όλων των

στοιχείων της φοροδοτικής ικανότητας και την υποβολή τους σε φόρο. Κατ' ανάγκη λοιπόν θα πρέπει να επιβαρυνθούν με φόρο όλοι οι δείκτες φοροδοτικής ικανότητας (εισόδημα, περιουσία, κατανάλωση).

β) Η αρχή της φορολογικής ισότητας που επιβάλλει την κατανομή των φορολογικών βαρών αναλόγως των δυνάμεων των φορολογουμένων, υλοποιείται καλύτερα με την πολλαπλή φορολογία και τούτο διότι έτσι συλλαμβάνεται κατά πληρέστερο τρόπο η φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογούμενου και συνεπώς η επιβάρυνση είναι ανάλογη της ικανότητάς του αυτής.

γ) Το σύστημα της πολλαπλής φορολογίας εξυπηρετεί καλύτερα τον ταμειευτικό σκοπό του φόρου.

δ) Όπως τονίστηκε παραπάνω, ορισμένοι κοινωνικοί και οικονομικοί σκοποί εξυπηρετούνται καλύτερα με την εφαρμογή περισσότερων του ενός φόρων. Έτσι π.χ. ο φόρος εισοδήματος κυρίως υπηρετεί καλύτερα την αναδιανομή του πλούτου αλλά και μέσω των φορολογικών κινήτρων συμβάλλει στην αύξηση των επενδύσεων και την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης, οι εισαγωγικοί δασμοί "προστατεύουν" την εγχώρια παραγωγή κ.τ.λ. Η επίτευξη κατά συνέπεια των οικονομικών και κοινωνικών σκοπών απαιτεί την επιβολή περισσότερων του ενός φόρων, που δεν μπορούν να υλοποιηθούν από τον μοναδικό φόρο που προφανώς θα εξυπηρετεί ένα ή και περισσότερους, όχι όμως όλους τους σκοπούς αυτούς. Άλλωστε, για την καλύτερη εξυπηρέτηση των επιμέρους σκοπών αυτών είναι αναγκαία η συνύπαρξη περισσότερων φόρων. Έτσι στην οικονομική ανάπτυξη είναι δυνατό να συμβάλλει η θέσπιση κινήτρων στο φόρο εισοδήματος για την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων σε συνδυασμό με την επιβολή υψηλών εισαγωγικών δασμών με στόχο την προστασία της εγχώριας παραγωγής. Η ανακατανομή του πλούτου επιτυγχάνεται κυρίως μέσω της προοδευτικής φορολογίας εισοδήματος. Η προοδευτική φορολογία του εισοδήματος μπορεί να συνδυαστεί στην περίπτωση αυτή με την (προοδευτική)

φορολογία κληρονομιών και δωρεών καθώς και με την αύξηση των φόρων που πλήττουν αγαθά πολυτελείας. Η σύμπραξη των φόρων αυτών θα έχει αναμφίβολα καλύτερα αποτελέσματα από την επιδίωξη υλοποίησης του στόχου αυτού μέσω ενός μόνο φόρου.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερή η ανάγκη συνύπαρξης πολλών φόρων και συνεπώς συστήματος φόρων (φορολογικού συστήματος). **Φορολογικό Σύστημα** είναι η σύνθεση των επιμέρους φόρων που επιβάλλονται σε ορισμένο Κράτος. Η σύνθεση αυτή φυσικά δεν είναι τυχαία καθόσον η επιλογή των φόρων που θα επιβληθούν καθώς και η ένταση με την οποία θα "πλήττουν" το αντικείμενό τους, προϋποθέτει την εξέταση όλων των παραμέτρων και τη δόμησή τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε και ο ταμειευτικός σκοπός να εξυπηρετείται αλλά και να ελαχιστοποιούνται οι τυχόν αλληλοσυγκρουόμενες επιδράσεις των διαφόρων φόρων.

Είναι προφανές ότι η σύνθεση του φορολογικού συστήματος δεν είναι δυνατόν να είναι η ίδια σ'όλες τις χώρες. Το φορολογικό σύστημα διαμορφώνεται ενόψει των συνθηκών που επικρατούν αλλά και ενόψει των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων του.

Βεβαίως η θεμελιώδης αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης επιτάσσει την κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων. Επιτάσσει δηλαδή την προσαρμογή του φόρου στην οικονομική δύναμη καθενός φορολογουμένου, που όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν είναι δυνατή σ'όλους τους φόρους και ιδίως στους φόρους κατανάλωσης. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να επιδιώκεται η αύξηση των άμεσων φόρων και η αντίστοιχη μείωση των έμμεσων ως ποσοστού των συνολικών φορολογικών εσόδων.

Ο στόχος αυτός δεν είναι εφικτός σ'ένα μεγάλο αριθμό κρατών και ειδικότερα στα οικονομικώς υπανάπτυκτα κράτη. Αυτό θα πρέπει να αποδοθεί στο πενιχρό εισόδημα της μεγάλης πλειοψηφίας των κατοίκων τους, που τα

αναγκάζει να στραφούν στους έμμεσους κυρίως φόρους για να αντλήσουν έσοδα προκειμένου να καλύψουν, κατά το δυνατό, μεγαλύτερο τμήμα των αναγκών τους. Οι άμεσοι φόροι στα κράτη αυτά και κυρίως ο φόρος εισοδήματος, ελάχιστα αποδίδουν λόγω του πενιχρού εισοδήματος της πλειοψηφίας των κατοίκων αλλά και λόγω των φορολογικών προνομίων που παρέχονται στους (λίγους) οικονομικά εύρωστους με στόχο την επιδίωξη της επενδυτικής δραστηριοποίησής τους, αλλά και λόγω των μεγάλων δυνατοτήτων φοροδιαφυγής. Συνέπεια των παραπάνω δυσχερειών είναι, όπως προαναφέρθηκε, η βαριά επιβάρυνση της δαπάνης που πλήττει όμως κυρίως τους οικονομικά ασθενέστερους, το εισόδημα των οποίων αναλίσκεται για καταναλωτικούς σκοπούς. Έτσι δεν εκπλήσσει το ότι σε πολλές χώρες του "Τρίτου Κόσμου" οι έμμεσοι φόροι αποτελούν το 80% των συνολικών φορολογικών εσόδων.

Αντίθετα, στις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες, το εισόδημα των κατοίκων είναι γενικά υψηλό και συνεπώς η απόδοση του φόρου εισοδήματος αλλά και των άλλων άμεσων φόρων είναι κατά πολύ μεγαλύτερη, ενόψει και της χρήσης άρτιας λογιστικής παρακολούθησης των εργασιών των μεγάλων επιχειρήσεων αλλά και της άρτιας οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης. Έτσι, στη Μ. Βρετανία, οι άμεσοι φόροι εγγίζουν το 70% του συνόλου των φορολογικών εσόδων, οι δε έμμεσοι αποτελούν μόνο το 30%.

Εξάλλου στη Δ. Γερμανία και το Λουξεμβούργο οι άμεσοι φόροι υπερβαίνουν το 60% των συνολικών φορολογικών εσόδων ενώ οι έμμεσοι κυμαίνονται στο 33 – 35%.

Στη χώρα μας, που οπωσδήποτε δεν μπορεί να καταταχθεί στις οικονομικά ανεπτυγμένες, οι έμμεσοι φόροι υπερισχύουν των άμεσων.

Ειδικότερα, το 1975 οι άμεσοι φόροι αποτελούσαν το 27,3% των συνολικών φορολογικών εσόδων και οι έμμεσοι το 72,7%. Θα πρέπει όμως να σημειώσουμε την τάση συνεχούς αύξησης των άμεσων φόρων ως ποσοστού



των συνολικών φορολογικών εσόδων. Έτσι σήμερα οι άμεσοι φόροι αποτελούν το 35% περίπου των φορολογικών εσόδων ενώ οι έμμεσοι το 65%.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ.**

### **3.1 ΓΕΝΙΚΑ.**

Όπως και παραπάνω τονίσαμε, η επιβολή του φόρου συνιστά ειδικότερη εκδήλωση της εν γένει κρατικής εξουσίας. Σε σχέση με την άσκηση της εξουσίας αυτής, γίνεται δεκτό, ότι η πολιτική εξουσία είναι κατ' αρχήν ελεύθερη ως προς τον καθορισμό των στοιχείων της εκάστοτε οικονομικής επιβάρυνσης (φορολογικοί συντελεστές, υποκείμενο και αντικείμενο της φορολογίας κ.τ.λ.) έτσι ώστε να είναι σε θέση να εναρμονίζει τη φορολογική πολιτική προς την εν γένει οικονομική και κοινωνική πολιτική της. Η αναγνώριση όμως ευρείας διακριτικής ευχέρειας στην πολιτική εξουσία δε σημαίνει και απεριόριστη εξουσία σε σχέση με την επιβολή και ρύθμιση των ουσιωδών στοιχείων του φόρου.

Ήδη από το 18<sup>ο</sup> αιώνα φιλόσοφοι και οικονομολόγοι είχαν διατυπώσει συγκεκριμένες οικονομικές αρχές που όφειλαν να αποτελούν το πλαίσιο μέσα στο οποίο έπρεπε να διαμορφώνεται η φορολογική πολιτική. Οι αρχές αυτές – με την πάροδο του χρόνου – αναθεωρήθηκαν και συμπληρώθηκαν προσαρμοζόμενες στις εκάστοτε οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες.

Έτσι σήμερα γίνεται γενικά αποδεκτό ότι η επιβολή φορολογικών βαρών υπόκεινται σε συγκεκριμένους κανόνες που επιβάλλονται τόσο από την οικονομία όσο και από την εκάστοτε ισχύουσα έννομη τάξη. Ειδικότερα, οι φόροι πρέπει να προκαλούν, κατά το δυνατόν, μικρές δαπάνες βεβαίωσης και είσπραξης, το φορολογικό σύστημα οφείλει να διαμορφωθεί κατά τρόπο που να καθίσταται δυνατή η σύλληψη του συνόλου της φοροδοτικής ικανότητας των φυσικών και νομικών προσώπων, που συνδέονται προς το Κράτος με νομικούς,

πολιτικούς ή και οικονομικούς δεσμούς έτσι ώστε να επιτυγχάνεται κατά το δυνατό η μεγιστοποίηση των φορολογικών εσόδων, χωρίς όμως να προκαλείται οποιαδήποτε ζημιογόνος επίδραση στην εθνική οικονομία και χωρίς να παραβλέπεται η κοινωνική λειτουργία της νομοθεσίας.

Πέρα όμως από τις οικονομικές αρχές που επιβάλλονται από την ανάγκη επίτευξης των σκοπών του φόρου, το Σύνταγμα περιέχει σειρά αρχών που θέτουν περιορισμούς στην άσκηση της φορολογικής εξουσίας. Οι περιορισμοί αυτοί συνιστούν ένα πλέγμα εγγυήσεων του φορολογούμενου, έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η αντιμετώπιση οποιασδήποτε μορφής αυθαιρεσίας από την κρατική εξουσία σε σχέση με την επιβολή και είσπραξη του φόρου.

Οι αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του Κράτους είναι κυρίως οι παρακάτω:

–Η αρχή της νομιμότητας του φόρου ή αλλιώς η αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρου, προς την οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.

–Η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων.

–Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, που αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας του φόρου και στην αρχή της φορολογικής ισότητας (της κατανομής δηλ. των φορολογικών βαρών ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου).

–Η αρχή της χρηστής διοίκησης.

Πέρα από τις αρχές αυτές που ρυθμίζουν την επιβολή και είσπραξη του φόρου, περιορισμοί της φορολογικής εξουσίας του Κράτους συνάγονται και από άλλες διατάξεις του Συντάγματος και κυρίως από τις διατάξεις τις σχετικές με τα ανθρώπινα δικαιώματα ή και αρχές που αν και δεν κατοχυρώνονται ρητά στον θεμελιώδη νόμο του Κράτους, συνάγονται από σειρά συνταγματικών ρυθμίσεων όπως η αρχή του Κοινωνικού Κράτους.

### **3.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.**

Η αρχή αυτή, η οποία είναι θεμελιώδους σημασίας, προβλέπει ότι: "Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος."

Η θεμελιώδης αυτή αρχή απαιτεί δηλαδή για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη του φόρου, την ύπαρξη τυπικού νόμου.

### **3.3 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.**

Στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.

Την αρχή αυτή διατύπωσε ήδη τον 18<sup>ο</sup> αιώνα ο φυσιοκράτης A. Smith στο έργο του "Ο Πλούτος των Εθνών". Σύμφωνα με τον A. Smith, "ο φόρος τον οποίο ο κάθε πολίτης υποχρεούται να πληρώσει, πρέπει να είναι πάντοτε βέβαιος και δεν πρέπει ουδέποτε να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής και το πληρωτέο ποσό πρέπει να είναι σαφή και ορισμένα για τον φορολογούμενο καθώς και για οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο.."

Όπως συνάγεται από την παραπάνω διατύπωση, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή. Έτσι τίθενται σοβαροί φραγμοί στην αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας και συγχρόνως δημιουργείται ένα αίσθημα βεβαιότητας στο φορολογούμενο και γενικότερα ένα κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογούσας αρχής.

Η αρχή αυτή απευθύνεται κυρίως στο νομοθέτη τον οποίο υποχρεώνει να

διατυπώσει κατά τρόπο σαφή και πλήρη τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. (ο Α. Smith περιέλαβε εκτός των άλλων και το χρόνο και τον τρόπο της καταβολής του φόρου). Έτσι τα φορολογικά όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις σχετικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό του φόρου με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Δημιουργείται συνεπώς στον πολίτη αίσθημα βεβαιότητας, καθόσον με βάση την αξία του αντικειμένου του φόρου (την εκτίμηση βεβαίως πραγματοποιούν τα όργανα της φορολογικής διοίκησης με αντικειμενικά κριτήρια) είναι σε θέση να υπολογιστεί η φορολογική υποχρέωσή του.

### **3.4 Η ΑΡΧΗ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.**

Η αρχή αυτή συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία δηλαδή κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής.

Το ζήτημα ειδικότερα που τίθεται είναι, κατά πόσο είναι επιτρεπτό στη διοίκηση να καταλογίζει "αναδρομικά" φόρους σε περίπτωση μεταβολής της ερμηνείας ισχύοντος νόμου, εάν επί μακρό χρονικό διάστημα ακολούθησε διαφορετική ερμηνεία και πρακτική.

Η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά, των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα

αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Την αυστηρή αυτή λύση είχε δεχθεί καταρχάς και το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο. Σε σειρά αποφάσεών του το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο τόνισε ότι η φορολογική διοίκηση οφείλει να επιβάλλει την προβλεπόμενη από το νόμο φορολογική υποχρέωση ακόμα και "εάν στο παρελθόν αποδίδουσα διαφορετική έννοια στις διατάξεις αυτές", είχε παραλείψει να επιβάλλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή δεν υπάρχει "απαγορευμένη αναδρομική επιβολή" του φόρου.

Απόλυτη όμως και ανεξαιρετη εφαρμογή με την έννοια αυτή της αρχής της νομιμότητας του φόρου θα αντέκειτο προς την αρχή της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης που επιβάλλει την προστασία του καλής πίστης διοικούμενου. Συγχρόνως μια τέτοια απόλυτη εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας θα δημιουργούσε πιθανόν τεράστια οικονομικά προβλήματα στους φορολογούμενους και έμμεσα θα δημιουργούσε κλίμα αβεβαιότητας που θα δυσκόλευε τις συναλλαγές αλλά και θα όξυνε ακόμα περισσότερο τις ήδη τεταμένες σχέσεις φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης. Έτσι, χωρίς να αρνείται κανείς στη διοίκηση τη δυνατότητα να μεταβάλλει τις αντιλήψεις της και την πρακτική της, θα πρέπει να επισημάνει ότι η παραπάνω μεταβολή δεν θα πρέπει να εμφανίζεται ως ασυνέπεια και ως αυθαιρεσία.

### **3.5 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΜΗ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ.**

Η αρχή αυτή της μη αναδρομικότητας των νόμων έγκειται στο ότι σ'ένα

Κράτος δικαίου ο πολίτης θα πρέπει να γνωρίζει εκ των προτέρων τις συνέπειες της πράξης που σκοπεύει να επιχειρήσει και να εμπιστεύεται ότι η εύνομη διαγωγή του θα έχει τις συνέπειες που προέβλεπε ο σχετικός νόμος, με βάση τον οποίο είχε λάβει την απόφασή του. Η ρύθμιση, άλλωστε, καταστάσεων που ανάγονται στο παρελθόν – ιδιαίτερα όταν συνδέονται με δυσμενείς συνέπειες όπως η ποινικοποίηση ορισμένης συμπεριφοράς, η επιβολή οικονομικής επιβάρυνσης κ.τ.λ. – προσκρούει στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη και φυσικά δεν βοηθάει στη βελτίωση του κλίματος εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ της κρατικής εξουσίας και του τελευταίου, ο οποίος μ' αυτόν τον τρόπο αντιμετωπίζει την ενέργεια αυτή ως πράξη αυθαιρεσίας της κρατικής εξουσίας.

Συνεπώς, η κατοχύρωση της αρχής αυτής αποσκοπεί στον περιορισμό των αυθαίρετων πράξεων της κρατικής εξουσίας σε βάρος της ελευθερίας και της προσωπικής ασφάλειας αλλά και της περιουσίας του ατόμου. Στο φορολογούμενο θα δημιουργηθεί λοιπόν αίσθημα ασφάλειας η οποία θα συμβάλλει στη βελτίωση των σχέσεών του με τη φορολογική διοίκηση. Άλλωστε η εφαρμογή αναδρομικά φορολογικών ρυθμίσεων θα συναντούσε σοβαρά προβλήματα, ιδίως σε ορισμένα είδη φόρων όπως οι φόροι κατανάλωσης.

Εξαιρέση από την αρχή αυτή υπάρχει βέβαια σε μια μόνο περίπτωση, σ' αυτήν της φορολογίας εισοδήματος αφού ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα που προέκυψε κατά το προηγούμενο έτος. Όμως δεν μπορεί να επεκταθεί πέρα από το προηγούμενο της επιβολής του φόρου οικονομικό έτος.

### **3.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ.**

Σύμφωνα με το Σύνταγμα της Ελλάδος ορίζεται ότι "οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους."

---

συνεπώς το ισχύον σύνταγμα κατοχυρώνει ρητά τις 2 αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης:

- α) την αρχή της καθολικότητας του φόρου και
- β) την αρχή της φορολογικής ισότητας.

### 3.6.1 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η αρχή αυτή, επιβάλλει τη συμμετοχή όλων των Ελλήνων στα οικονομικά βάρη του Κράτους, απαγορεύοντας καταρχήν τουλάχιστον τις απαλλαγές από το φόρο.

Το ζήτημα που τίθεται ενόψει της διατύπωσης της διάταξης αυτής είναι, κατά πόσο υπέχουν φορολογική υποχρέωση και οι αλλοδαποί. Παρά τη διατύπωση της διάταξης για τους Έλληνες είναι σήμερα γενικά αποδεκτό ότι το Κράτος έχει δικαίωμα να επιβάλλει φόρο όχι μόνο στα άτομα που έχουν την ιθαγένειά του, αλλά και σε άτομα που διατηρούν με αυτό οικονομικής ή άλλης φύσεως δεσμό. Έτσι, ήδη, από τις αρχές του αιώνα μας γίνεται δεκτό ότι το Κράτος μπορεί να επιβάλλει φόρο και στους αλλοδαπούς που διαμένουν στην επικράτειά του αλλά και ασχέτως διαμονής, σε αλλοδαπούς που μετέχουν στον κοινωνικό και οικονομικό βίο του Κράτους και συνεπώς οφείλουν να συνεισφέρουν στη λειτουργία του. Τη φορολογική υποχρέωση και των αλλοδαπών, που κατοικούν ή αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, προβλέπει η ισχύουσα νομοθεσία για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Φυσικά ο φορολογικός νόμος είναι δυνατό να προβλέψει την απαλλαγή ή τη διάφορη μεταχείριση για ορισμένες κατηγορίες αλλοδαπών, είτε για "πολιτικούς" λόγους (Πρεσβευτές, Προξένους κ.τ.λ.) είτε για την αποφυγή του φαινομένου της διπλής φορολογίας.



### 3.6.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ.

Στο Σύνταγμα της Ελλάδας κατοχυρώνεται αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου που αποτελεί αυτονόητο αίτημα της φιλελεύθερης δημοκρατίας, αφετέρου δε η αρχή κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα.

Η κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση την φοροδοτική ικανότητα του καθενός, έρχεται αφενός μεν να εξειδικεύσει τη γενική αρχή της φορολογικής ισότητας και αφετέρου να υλοποιήσει την αρχή του Κοινωνικού Κράτους.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας, επιβάλλει την "ίση μεταχείριση" και ειδικότερα τη "δίκαιη" κατανομή των φορολογικών βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων. Έτσι η αρχή αυτή επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες (οικονομικές) συνθήκες (οριζόντια φορολογική ισότητα) και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες (κάθετη φορολογική ισότητα), έτσι ώστε να μην είναι επιτρεπτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων ούτε η ίση μεταχείριση ανόμοιων.

Με τη φορολογία το Κράτος αφαιρεί από τους πολίτες οικονομική δύναμη – αφαίρεση που αυξάνει με την προοδευτική φορολογία όσο αυξάνει η φορολογητέα ύλη – με συνέπεια το μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων, στη συνέχεια δε το Κοινωνικό Κράτος επιστρέφει μέρος των εσόδων του αυτών με τη μορφή μεταβιβαστικών πληρωμών στους οικονομικά ασθενέστερους, στοχεύοντας στην άνοδο του βιοτικού τους επιπέδου. Όπως δε ορθά έχει επισημανθεί, η αρχή του Κοινωνικού Κράτους υλοποιείται μόνο με το "Κοινωνικό Φορολογικό Κράτος" και μόνο το "Κοινωνικό Φορολογικό Κράτος"

επιτρέπει τη συμβίωση του κοινωνικού Κράτους και του Κράτους Δικαίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

### 4.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Στη χώρα μας ο φόρος εισοδήματος είχε εισαχθεί ήδη από τα τέλη του 19<sup>ου</sup> αιώνα με τη φορολόγηση συγκεκριμένων εισοδημάτων. Ειδικότερα το 1877 επιβλήθηκε φόρος επί των αξιών ενώ το 1885 επιβλήθηκε "εισφορά" στους μισθούς και τις συντάξεις, ενώ κατά τη διάρκεια των ετών 1911 – 1919 επιβλήθηκε φόρος με βάση το μίσθωμα της κατοικίας του φορολογούμενου καθώς και φόρος (ποσοστιαίος) επί του ακαθαρίστου εισοδήματος από την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών (καπνού, δημητριακών κ.τ.λ.)

Τομή στο φορολογικό σύστημα της χώρας αποτέλεσε η φορολογία επί των καθαρών προσόδων το 1919, με την οποία εφαρμοζόταν "μικτό σύστημα" φορολογίας του εισοδήματος. Ειδικότερα, ο φόρος αυτός επιβαλλόταν καταρχάς, χωριστά, στις επτά επιμέρους κατηγορίες εισοδημάτων (πηγές), (αναλυτικοί φόροι), στη συνέχεια δε και υπό τον όρο ότι το συνολικό εισόδημα υπερέβαινε το προβλεπόμενο, το εισόδημα υπέκειτο σε προοδευτική φορολογία (συνθετικός φόρος).

Η μεταρρύθμιση του συστήματος του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων επήλθε το 1955, οπότε εισήχθη το σύστημα του ενιαίου φόρου εισοδήματος. Το σύστημα αυτό διατηρείται, με τροποποιήσεις που επήλθαν νεότερα, μέχρι σήμερα. Εξάλλου το 1958 θεσπίστηκε η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

#### 4.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.

##### 4.1.1.1 Υποκείμενα του φόρου.

Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.

Επίσης υπόκειται σε φόρο κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Θα πρέπει να σημειωθεί η πρόβλεψη ότι οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν σε ελληνικές δημόσιες υπηρεσίες στην αλλοδαπή θεωρούνται ότι έχουν κατοικία στην Ελλάδα.

Εξάλλου, το 1992 προβλέφθηκαν ως υποκείμενα του φόρου εισοδήματος οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες. Ειδικότερα, τα καθαρά κέρδη των προαναφερθεισών προσωπικών εταιρειών και κοινοπραξιών, φορολογούνται αυτοτελώς, με την επιβολή δε του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σ' αυτές. Θα πρέπει εδώ να αναφερθεί ότι για τις ΟΕ και ΕΕ, από τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης, αφαιρείται και η "επιχειρηματική αμοιβή" για τρεις, κατ' ανώτατο όριο, ομορρύθμους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων αυτών στο 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Μέχρι το 1992, από το 1995, προβλεπόταν ότι υποκείμενα του φόρου ήταν οι εταίροι ενώ αντίθετα οι προσωπικές εταιρείες και οι ενώσεις προσώπων δεν αποτελούσαν υποκείμενα του φόρου εισοδήματος.

Τέλος, πριν ολοκληρωθεί η αναφορά στους υποκείμενους στο φόρο, πρέπει

να επισημανθεί ότι:

α) υποκείμενα στο φόρο είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν και όχι η οικογένεια. Ειδικότερα, εφόσον διαρκεί ο γάμος, οι σύζυγοι οφείλουν να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, όμως ο φόρος υπολογίζεται χωριστά για καθένα απ' αυτούς. Όσον αφορά δε τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, καταρχήν, αυτά προστίθενται στα εισοδήματα εκείνου του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα, εκτός εάν ο γονέας αυτός δεν έχει τη γονική μέριμνα, οπότε τα εισοδήματα προστίθενται σ' εκείνα του γονέα που έχει τη γονική μέριμνα.

β) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία στην Ελλάδα υπόκεινται σε "απεριόριστη φορολογία", με την έννοια ότι στο φόρο υπόκεινται τόσο τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές κείμενες στη χώρα μας, όσο και από εκείνες που βρίσκονται στο εξωτερικό, ενώ τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται στη φορολογία λόγω "πηγής" υπέχουν φορολογική υποχρέωση μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στη χώρα μας ("περιορισμένη φορολογία").

#### 4.1.1.2 Αντικείμενο του φόρου.

Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή που προβλέπεται από το νόμο.

Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του κατατάσσεται στις εξής κατηγορίες:

Α' - Β' : Εισόδημα από ακίνητα..

Γ' : Εισόδημα από κινητές αξίες..

Δ' : Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε' : Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ' : Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ' : Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από

κάθε άλλη πηγή.

Οι κατηγορίες εισοδημάτων διακρίνονται: α) σε εισοδήματα από κεφάλαιο, β) εισοδήματα από επιχειρήσεις και γ) εισοδήματα από εργασία.

Στην ενότητα των εισοδημάτων από κεφάλαιο εντάσσονται, όπως είναι γνωστό, οι κατηγορίες εισοδήματος από ακίνητα και από κινητές αξίες.

#### **α) Κατηγορία εισοδήματος από ακίνητα (Α' - Β' πηγή)**

Η Α' - Β' κατηγορία εισοδήματος υπό τον τίτλο "εισόδημα από ακίνητα" περιλαμβάνει το εισόδημα από οικοδομές, το εισόδημα από εκμίσθωση γαιών και το εισόδημα ειδικά οριζόμενων περιπτώσεων.

Ειδικότερα, εισόδημα από οικοδομές είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος είτε από εκμίσθωση ή επίταξη είτε από την ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών, το οποίο αποκτάται από τον ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή του ακινήτου. Φορολογείται επίσης και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους (εμφυτεύσεις, οικοδομή που ανεγέρθηκε σε ακίνητο άλλου προσώπου).

Εξάλλου, εισόδημα από εκμίσθωση γαιών είναι το μίσθωμα που αποκτάται σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από τον ιδιοκτήτη, νομέα, ή επικαρπωτή. Δεν αποτελεί συνελώς εισόδημα η ιδιοχρησιμοποίηση ή ιδιοεκμετάλλευση των γαιών, εκτός αν εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις.

Τέλος, ως εισόδημα ειδικών περιπτώσεων λογίζεται π.χ. το εισόδημα που αποκτά ο μισθωτής σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, το εισόδημα από γήπεδα που χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, χώροι στάθμευσης, θεαμάτων κ.τ.λ., το εισόδημα από παραχώρηση χώρου προς τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών κ.τ.λ.

#### **β) Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγή).**

Η κατηγορία του εισοδήματος από κινητές αξίες περιλαμβάνει μερίσματα

και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ανωνύμων εταιριών, τόκους, ομολογίες και χρεόγραφα, τόκους τίτλων εντόκων καταθέσεων ή εγγυήσεων, κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια, από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος δεν τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας, κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο προσωπικό τους, "κέρδη" από υπεραπόδοση επενδύσεων και μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται για ασφαλίσεις ζωής.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και οι αμοιβές και τα ποσοστά των διοικητικών συμβούλων ανωνύμων εταιριών και οι εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

Στο εισόδημα από κινητές αξίες εντάσσεται και:

- α) το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται
- β) το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων Α.Ε. στην περίπτωση εξαγοράς από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία των δικών της μετοχών.

Ως εισόδημα ειδικών περιπτώσεων (από κινητές αξίες) φορολογούνται και οι παροχές (σε χρήμα ή σε είδος) που γίνονται χωρίς νόμιμη αιτία, από ημεδαπή Α.Ε. σε διευθύνοντες συμβούλους, μέλη του διοικητικού συμβουλίου, διευθυντές και γενικά σε πρόσωπα που την εκπροσωπούν νόμιμα.

Ας σημειωθεί ότι οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και οι τόκοι από πωλήσεις εμπορευμάτων επί πιστώσει μεταξύ εμπόρων, δε λογίζονται – υπό προϋποθέσεις – ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα προαναφερθέντα αποτελεί το **ακαθάριστο εισόδημα** από κινητές αξίες. Το **καθαρό εισόδημα** είναι αυτό που απομένει μετά την έκπτωση κάθε φόρου, τέλους ή δικαιώματος που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

**γ) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Γ' πηγή).**

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση (εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική) ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος εκτός των ελευθερίων επαγγελμάτων. Επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η εντός διετίας από την απόκτηση, πώλησης εδαφικής έκτασης μεγάλης αξίας κείμενης εκτός σχεδίου.

Επίσης θεωρείται εισόδημα από εμπορική επιχείρηση:

- α) το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων,
- β) η ωφέλεια από την πώληση οικοπέδων και αγροτεμαχίων από οργανωμένες επιχειρήσεις,
- γ) τα καταβαλλόμενα υπό μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη των συνεταιρισμών ποσά,
- δ) τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της,
- ε) η επιχειρηματική αμοιβή του ομορρύθμου εταίρου και του εταίρου διαχειριστή Ε.Π.Ε.,
- στ) ο μισθός των μελών του διοικητικού συμβουλίου Α.Ε., για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής και
- ζ) οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ειδικότερα, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ο οποίο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 30%, κάθε κέρδος ή ωφέλεια από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης, όπως του δικαιώματος μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή άλλων παρομοίων δικαιωμάτων (τεχνογνωσίας), καθώς και της άδειας κυκλοφορίας οχημάτων



επαγγελματικής χρήσης.

Σε σχέση με τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, διακρίνουμε μεταξύ του λογιστικού και του εξωλογιστικού προσδιορισμού:

*i) Λογιστικός προσδιορισμός.* Ο λογιστικός προσδιορισμός είναι εφαρμοστέος στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όπως και των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, εφόσον παρέχουν αποκλειστικά και δεν έχουν αξιόλογα αποθέματα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στις περιπτώσεις λογιστικού προσδιορισμού, το καθαρό κέρδος προκύπτει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών δαπανών και επιβαρύνσεων της επιχείρησης και υπό τον όρο ότι τα σχετικά ποσά έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

*ii) Εξωλογιστικός προσδιορισμός.* Το καθαρό κέρδος των εμπορικών επιχειρήσεων εξευρίσκεται εξωλογιστικά στις επιχειρήσεις εκείνες που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας Κ.Β.Σ. ή δεύτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ., εφόσον όμως δεν πρόκειται για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν έχουν αυτές αξιόλογα αποθέματα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και επίσης στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης της προσήκουσας κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. και εφόσον η ανεπάρκεια αυτή καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων γίνεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

**δ) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' πηγή).**

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους όπως είναι οι αγροτικές, δασικές, αλιευτικές κ.τ.λ.

Ως γεωργικές επιχειρήσεις θεωρούνται εκείνες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την παραγωγή φυτικών και ζωικών προϊόντων με την καλλιέργεια ή την εκμετάλλευση της γης, όχι όμως και οι επιχειρήσεις με αντικείμενο τη δημιουργία, τη μεταποίηση νέου προϊόντος.

**ε) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (ΣΤ' πηγή).**

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει σε κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή, σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλεται περιοδικά για παρούσα ή παρελθούσα υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία και αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους. Εισόδημα συνεπώς από μισθωτές υπηρεσίες είναι κάθε παροχή, (σε χρήμα ή σε είδος) τακτική ή έκτακτη που προσφέρεται ως αντάλλαγμα παροχής υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας. Όπως γίνεται προφανές από τη διατύπωση της διάταξης, στο φόρο υπόκεινται οι πάσης φύσεως αμοιβές των μισθωτών ή των συνταξιούχων, στο μέτρο που δεν απαλλάσσονται ρητά, εφόσον χορηγούνται περιοδικά.

**στ) Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' πηγή).**

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση ελευθερίων επαγγελμάτων όπως π.χ. ιατρού, δικηγόρου, αρχιτέκτονα, δασολόγου κ.τ.λ. ενώ ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε άλλο εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις άλλες κατηγορίες (Α' έως ΣΤ' πηγής) εισοδημάτων.

Ως εισόδημα Ζ' πηγής χαρακτηρίζεται και η καταβαλλόμενη στη σύζυγο και τα τέκνα διατροφή, βάσει δικαστικής απόφασης ή συμβολαιογραφικής πράξης. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και οι τόκοι που καταβάλλονται σε μηχανικούς, αρχιτέκτονες κ.τ.λ. λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους.

Ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα είναι ο χρόνος είσπραξής τους, σε αντίθεση με τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

*Προσδιορισμός εισοδήματος* Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθεριών επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον αυτό προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα των επαγγελματικών δαπανών του υπόχρεου σε φόρο, όπως τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, τα ενοίκια, οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μηχανημάτων, εγκαταστάσεων, οχημάτων, αξία πρώτων και βοηθητικών υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, δεδουλευμένοι τόκοι, ποσά κάθε είδους φόρων, τελών, δικαιωμάτων, αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, αποσβέσεις παγίων στοιχείων και μικροέξοδα, εφόσον συνάπτονται αναγκαία με την άσκηση του επαγγέλματος.

#### **4.1.1.3 Προσδιορισμός του φόρου.**

Ενόψει του εφαρμοστέου από το 1955 συστήματος "ενιαίου φόρου εισοδήματος", για τον προσδιορισμό του φόρου αθροίζονται τα δηλωθέντα κατά πηγή εισοδήματα και συμψηφίζονται τα θετικά και τα αρνητικά (ζημίες) στοιχεία των επιμέρους κατηγοριών εισοδημάτων. Στη συνέχεια αφαιρούνται τα ποσά τυχόν μειώσεων και δαπανών και το υπόλοιπο υποβάλλεται στο φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό του συνολικού εισοδήματος, αθροίζονται τα εισοδήματα όλων των κατηγοριών, εκτός από εκείνα που φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και τα αρνητικά στοιχεία των εισοδημάτων.

Στο συνολικό εισόδημα εντάσσονται όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά το συγκεκριμένο οικονομικό έτος.

Με στόχο τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, προβλέπεται προσδιορισμός του εισοδήματος με τη χρήση τεκμηρίων. Έτσι, το εισόδημα προσδιορίζεται με βάση

α) τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης όπως η κατοχή επιβατικού αυτοκινήτου, σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών, η δαπάνη για οικιακούς βοηθούς κ.τ.λ. και

β) το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως αγορά επιχειρήσεων, ακινήτων, αυτοκινήτων κ.τ.λ.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, με στόχο την υλοποίηση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και την αντιμετώπιση της ανισοκατανομής του πλούτου, στη φορολογία εισοδήματος εφαρμόζονται προοδευτικοί συντελεστές.

Ειδικότερα η κλίμακα φορολογίας που ισχύει σήμερα έχει ως εξής:

→ Κλιμάκιο εισοδήματος μέχρι 3.096 € (1.055.000 δρχ) έχει φορολογικό συντελεστή 0.

→ Για το κλιμάκιο από 3.096 € (1.055.000 δρχ) μέχρι 7.738 € (2.637.000 δρχ) ο συντελεστής είναι 5%.

→ Για το κλιμάκιο από 7.738 € (2.637.000 δρχ) μέχρι 12.384 € (4.220.000 δρχ) ο συντελεστής είναι 15%.

→ Για το κλιμάκιο από 12.384 € (4.220.000 δρχ) μέχρι 21.672 € (7.385.000 δρχ) ο συντελεστής είναι 30% ενώ για το επόμενο κλιμάκιο

→ 21.672 € (7.385.000 δρχ) μέχρι 46.441 € (15.825.000 δρχ) είναι 40%.

Τέλος, το υπερβάλλον – άνω των 46.441 € (15.825.000 δρχ) εισόδημα υπόκειται σε συντελεστή 45%.

Από το έτος 1999 τα κλιμάκια αναπροσαρμόζονται ως εξής:

→ Κλιμάκιο εισοδήματος μέχρι 5.869 € (2.000.000 δρχ) έχει φορολογικό συντελεστή 0.

→ Για κλιμάκιο μέχρι 7.953 € (2.710.000 δρχ) εφαρμόζεται συντελεστής 5% ενώ...

→ Ο συντελεστής 15% για ποσό μέχρι 12.721 € (4.335.000 δρχ).

→ Ο συντελεστής 30% για το κλιμάκιο μέχρι 22.245 € (7.580.000 δρχ).

→ Ο συντελεστής 40% για το κλιμάκιο μέχρι 47.644 € (16.235.000 δρχ) ενώ το υπερβάλλον φορολογείται με 45%.

Ειδικά για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2000 το αφορολόγητο όριο ορίστηκε σε 4.695 € (1.600.000 δρχ). Διατηρείται τέλος η προσαύξηση του αφορολόγητου ορίου κατά 880 € (300.000 δρχ) για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά μας αυτή θα πρέπει να κάνουμε δυο επισημάνσεις:

α) Τα τελευταία χρόνια έχει μειωθεί ο αριθμός των φορολογικών κλιμακίων.

β) Δεν προβλέπεται, γενικώς, τιμαριθμοποίηση των κλιμακίων με συνέπεια λόγω των "ονομαστικών" αυξήσεων (ΑΤΑ), τα εισοδήματα να υπόκεινται σε μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές, παρά το γεγονός ότι το πραγματικό εισόδημα δεν αυξάνεται. Θεωρούμε ότι είναι επιβεβλημένη η περιοδική αναπροσαρμογή των κλιμακίων η οποία θα αποτρέψει την έμμεση μείωση των πραγματικών εισοδημάτων ιδίως των μισθωτών.

Εξάλλου μέχρι το έτος 1999 τα καθαρά κέρδη των προσωπικών εταιριών (Ο.Ε, Ε.Ε) αλλά και των αστικών εταιριών, των αφανών εταιριών κ.τ.λ. υπέκειντο σε φόρο με συντελεστή 35%. Ήδη, μετά το έτος 1999 μειώθηκε ο συντελεστής του φόρου σε 30% για το οικονομικό έτος 2000 και 25% για το

οικονομικό έτος 2001 αλλά μόνο για τις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε, Ε.Ε). Αντίθετα, παραμένει στο 35% ο φορολογικός συντελεστής των αστικών εταιριών και των αφανών εταιριών.

Τέλος, προβλέπεται μείωση του φόρου ανάλογα με τον αριθμό των τέκνων που βαρύνουν το φορολογούμενο (73,36 € ή 25.000 δρχ για καθένα από τα δυο πρώτα παιδιά, 102,71 € ή 35.000 δρχ για καθένα από τα τρία παιδιά και 132 € ή 45.000 δρχ για καθένα από τα τέσσερα παιδιά).

#### **4.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.**

##### **4.1.2.1 Εισαγωγή.**

Όπως ήδη έχει αναφερθεί παραπάνω, το 1958 θεσπίστηκε στη χώρα μας η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, τα εισοδήματα των οποίων μέχρι του έτους αυτού υπέκειντο – κατά περίπτωση – στους αναλυτικούς φόρους εισοδήματος.

Το έτος 1992 η σημαντική μεταβολή ήταν η ένταξη των Ε.Π.Ε. στη φορολογία αυτή.

Τέλος το 1994 κωδικοποιήθηκαν – ως γνωστό – σε ενιαίο κείμενο οι ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έτσι, μετά την κωδικοποίηση αυτή, οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων εντάχθηκαν στο Δεύτερο Τμήμα του ενιαίου πλέον κώδικα.

##### **4.1.2.2 Υποκείμενα του φόρου.**

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπόκεινται:

α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν

αποτελούν ή όχι ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα, γ) οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις αυτών, δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις παντός τύπου και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. και στ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά Ν.Π.Δ.Δ. ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Μια βασική επισήμανση που πρέπει να γίνει είναι ότι στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, εντάσσονται και επιχειρήσεις που δεν είναι νομικά πρόσωπα, όπως π.χ. αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν είναι κατά το δίκαιο της χώρας τους νομικά πρόσωπα, ενώ αντίθετα δεν εντάσσονται ημεδαπές εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα όπως η Ομόρρυθμη και η Ετερόρρυθμη εταιρία, αλλά υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Θα πρέπει εξάλλου να σημειωθεί ότι οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. εντάχθηκαν στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων το 1992.

#### 4.1.2.3 Συντελεστής του φόρου.

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με αναλογικούς φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται, κατά κατηγορία υπόχρεων, ως εξής:

Για τις ημεδαπές Α.Ε., με μετοχές ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες καθώς και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ο συντελεστής είναι 40%. Για τις λοιπές ημεδαπές Α.Ε. ο συντελεστής είναι 35%.

Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις προβλέπεται διαφορετική δυσμενής φορολογική μεταχείριση και ειδικότερα φορολόγηση με ποσοστό 40%.

Για τις Ε.Π.Ε. και τα λοιπά νομικά πρόσωπα καθώς και τα μη

κερδοσκοπικά ο συντελεστής είναι 35%. Βεβαίως για τις Ε.Π.Ε. ο συντελεστής αυτός επιβάλλεται στα συνολικά κέρδη μετά την αφαίρεση από αυτά της επιχειρηματικής αμοιβής που αναγνωρίζεται σε τρεις κατ' ανώτατο όριο διαχειριστές εταιίρους που διαθέτουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Τέλος, ειδικός μειωμένος συντελεστής (10%) προβλέπεται για τα εισοδήματα που αποκτούν από εκμίσθωση οικοδομών οι Ιεροί Ναοί, Μονές, Μητροπόλεις κ.τ.λ. και τα κοινωφελή ιδρύματα.

## **4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.**

### **4.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ.**

#### **4.2.1.1 Υποκείμενα του φόρου.**

Υποκείμενα του φόρου είναι οι δικαιούχοι, φυσικά ή νομικά πρόσωπα (κληρονόμοι, κληροδόχοι κ.τ.λ.) της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων από αιτία θανάτου. Οι υποκείμενοι στο φόρο λόγω της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων από κληρονομιά, κληροδοσία κ.τ.λ. υπόκεινται στο φόρο ανεξαρτήτως της ιθαγένειάς τους, της κατοικίας ή της διαμονής τους.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ο δωρεοδόχος θεωρείται ως κληρονόμος του δωρητή όταν τα δωρηθέντα αποτελούν το σύνολο της περιουσίας του δωρητή κατά το χρόνο του θανάτου του. Σε αντίθετη περίπτωση η μεταβίβαση αυτή φορολογείται ως δωρεά.



#### 4.2.1.2 Αντικείμενο του φόρου.

Αντικείμενο του φόρου είναι:

- α) η κείμενη στην Ελλάδα περιουσία που ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς και
- β) η κινητή περιουσία των Ελλήνων υπηκόων που βρίσκεται στην αλλοδαπή, οπουδήποτε κι αν έχουν αυτοί την κατοικία τους, καθώς και των αλλοδαπών που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

#### 4.2.1.3 Συντελεστές του φόρου.

Το φορολογητέο ποσό και οι κλίμακες των συντελεστών υπολογισμού του φόρου, καθορίζονται αντίστοιχα, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας των κληρονόμων ή κληροδόχων σε σχέση με τον κληρονομούμενο. Ειδικότερα προβλέπονται τέσσερις κατηγορίες:

Α' Κατηγορία (σύζυγος, κατιόντες πρώτου βαθμού και ανιόντες πρώτου βαθμού του κληρονομούμενου.

Β' Κατηγορία (κατιόντες δευτέρου και επόμενων βαθμών, ανιόντες εξ' αίματος δευτέρου και επομένων βαθμών, αδελφοί, συγγενείς εξ' αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου κ.τ.λ.)

Γ' Κατηγορία (πατριοί – μητρίες, τέκνα από προηγούμενο γάμο της συζύγου, τέκνα εξ' αγχιστείας και ανιόντες εξ' αγχιστείας.

Δ' Κατηγορία (άλλοι συγγενείς).

Ας σημειωθεί ότι ο ανώτατος συντελεστής φόρου στην Δ' Κατηγορία είναι 60%.

#### 4.2.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ.

Στο φόρο δωρεάς υπόκειται: κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο (άτυπες δωρεές).

Αντικείμενο του φόρου δωρεάς είναι:

- α) οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο δωρίζεται και βρίσκεται στην Ελλάδα,
- β) κινητή περιουσία που ανήκει σε Έλληνα υπήκοο και βρίσκεται στην αλλοδαπή,
- γ) κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκει σε αλλοδαπό υπήκοο και δωρίζεται είτε σε ημεδαπό είτε σε αλλοδαπό που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και
- δ) η προ του θανάτου του ανιόντος κινητή περιουσία που παραδίδεται στους κατιόντες με βάση σχετική σύμβαση.

Υποκείμενο του φόρου είναι ο δωρεοδόχος ή οι καθολικοί και ειδικοί διάδοχοί του, αν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία δωρεάς, για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά το θάνατο του δωρολήπτη.

Για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο.

Τέλος, σε σχέση με τον υπολογισμό του φόρου ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τη φορολογία κληρονομιών (κλίμακες φορολογίας αναλόγως της συγγενικής σχέσεως).

#### 4.2.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ.

Περιουσιακές παροχές των γονέων προς τα παιδιά, υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι του ποσού των 58.694 € (20.000.000 δρχ), αυτοτελώς από κάθε γονέα προς κάθε παιδί. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε 88.041 €

(30.000.000 δρχ) στην περίπτωση που ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα ποσά αυτά συνυπολογίζονται και τυχόν προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.

Επομένως, για να υπάρξει η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση μιας παροχής, πρέπει να είναι γονική, δηλαδή να γίνεται μόνο από γονείς (πατέρα, μητέρα) προς τα τέκνα με σκοπό τη δημιουργία οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας και την επαγγελματική τους αποκατάσταση.

#### **4.2.4 Ο ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.**

Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων στην Ελλάδα καθώς και κατά τη μεταβίβαση πλοίων υπό ελληνική σημαία, επιβάλλεται ο σχετικός αυτός φόρος.

Η επιβολή του φόρου αυτού δικαιολογείται, από δημοσιονομικής άποψης, από το γεγονός ότι η καταβολή τιμήματος (δαπάνης) εκ μέρους του αγοραστή του ακινήτου αποτελεί ένδειξη ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας.

##### **4.2.4.1 Συντελεστής του Φ.Μ.Α.**

Οι συντελεστές του φόρου μετά το 1980 είναι 9% μέχρι την αξία των 11.738 € (4.000.000 δρχ) και 11% άνω των 11.738 €. Στο μέτρο που το μεταβιβαζόμενο ακίνητο βρίσκεται σε πόλεις που έχει συσταθεί Πυροσβεστική Υπηρεσία οι συντελεστές του φόρου είναι αντίστοιχα 11% και 13%.

#### **4.2.5 Ο ΦΟΡΟΣ (ΜΕΓΑΛΗΣ) ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.**

Ο φόρος επί της κατοχής περιουσίας είχε επιβληθεί το 1975. μετά την κατάργησή του το 1980, θεσπίστηκε εκ νέου το 1982. Στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας που αποτελεί πόρο των

Ο.Τ.Α. Ήδη από το 1997 επιβάλλεται εκ νέου – παράλληλα προς το Τ.Α.Π. – ως φόρος επί της κατοχής μεγάλης ακίνητης περιουσίας. Συνεπώς, τα ακίνητα που υπόκεινται στον Φ.Α.Π., υπόκεινται για τον ίδιο λόγο (κατοχή ακίνητης περιουσίας) και στο Τ.Α.Π., γεγονός που δημιουργεί προβληματισμούς. Βεβαίως οι αποδέκτες των φόρων είναι διαφορετικοί (το Δημόσιο στον Φ.Α.Π. και οι Ο.Τ.Α. στο Τ.Α.Π.).

#### 4.2.5.1 Ο υπολογισμός του φόρου και οι συντελεστές.

Μετά την έκπτωση από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας των χρεών και των αφορολόγητων ορίων, το υπόλοιπο ποσό που απομένει υποβάλλεται σε φόρο ως εξής:

Για τα νομικά πρόσωπα, με συντελεστή 0,7 %. Ειδικά για τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και για τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, ο συντελεστής του φόρου είναι 0,35%.

Για τα φυσικά πρόσωπα ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΙΜΑΚΙΟ %	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΚΛΙΜΑΚΙΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ
146.735,14 €	0,3	440,20 €	146.735,14 €	440,20 €
146.735,14 €	0,4	586,94 €	293.470,28 €	1.027,14 €
146.735,14 €	0,5	733,67 €	440.205,42 €	1.760,82 €
293.470,28 €	0,6	1.760,82 €	733.675,71 €	3.521,64 €
293.470,28 €	0,7	2.054,29 €	1.027.146 €	5.575,93 €
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ	0,8			

## **4.3 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ.**

### **4.3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΠΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.**

Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε στη χώρα μας το 1986, στα πλαίσια της εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, με βάση την 6<sup>η</sup> Οδηγία Ε.Ο.Κ. για τη Φ.Π.Α. Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι σύμφωνα με το άρθρο 33 της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας, απαγορεύεται η εφαρμογή άλλων φόρων που έχουν το χαρακτήρα του φόρου κύκλου εργασιών.

#### **4.3.1.1 Υποκείμενοι στο φόρο.**

Στο φόρο αυτό υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα όπως παραγωγού, εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον σκοπό ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής καθώς και κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς κάθε άλλο κράτος – μέλος.

Από το φόρο απαλλάσσεται το Δημόσιο, οι Ο.Τ.Α. καθώς και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου, για πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία. Τα παραπάνω νομικά πρόσωπα θεωρούνται όμως ως υποκείμενα στο φόρο για τις δραστηριότητές τους, στο μέτρο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Συνεπώς κρίσιμα στοιχεία για την υπαγωγή ή όχι στο φόρο είναι

το κατά πόσο η σχετική δραστηριότητα εντάσσεται στα πλαίσια της άσκησης δημόσιας εξουσίας και το κατά πόσο υπάρχει κίνδυνος στρέβλωσης των όρων ανταγωνισμού.

#### 4.3.1.2 Αντικείμενο του Φ.Π.Α.

Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

β) η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες και

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

#### 4.3.1.3 Βάση επιβολής του φόρου.

Ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα του συστήματος του Φ.Π.Α. είναι η βάση επιβολής του φόρου. Ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου είναι τεράστιας σημασίας αφού αποτελεί έναν από τους καθοριστικούς παράγοντες για το ύψος της φορολογικής οφειλής, ενώ συγχρόνως συνιστά τη βάση για την εισφορά των κρατών – μελών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η οποία αποτελεί το σημαντικότερο πόρο της Κοινότητας.

Έτσι λοιπόν, έχει τεθεί ο εξής κανόνας: Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως *φορολογητέα αξία* λαμβάνεται η *αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσ αυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα μ' αυτή.*

Επομένως το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο τίμημα αποτελεί καταρχήν τη βάση πάνω στην οποία υπολογίζεται ο φόρος, εκτός αν κριθεί εικονικό ή ανακριβές με συνέπεια τον τεκμαρτό προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. με

βάση την "κανονική τιμή" των αγαθών ή υπηρεσιών, αφού κατ' εξαίρεση μόνο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα αξία (κανονική αξία) του πράγματος ή της υπηρεσίας.

Τέλος, στην εισαγωγή αγαθών, δηλαδή στις περιπτώσεις που εισέρχεται ένα αγαθό στο έδαφος κράτους – μέλους από τρίτη χώρα, η *φορολογητέα αξία* διαμορφώνεται από τη *δασμολογητέα αξία* των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις. Ο δε Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, ως δασμολογητέα αξία ορίζει, καταρχήν τουλάχιστον τη συναλλακτική αξία, δηλαδή την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή.

#### **4.3.1.4 Συντελεστές του Φ.Π.Α.**

Οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι δυο:

Ο κανονικός 18% και ο μειωμένος 8% που επιβάλλεται κυρίως σε είδη πρώτης ανάγκης.

Έτσι, ο συντελεστής του Φ.Π.Α. ορίζεται σε 18% στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες, ο συντελεστής του φόρου είναι 8%.

Σχετικά με το ύψος του συντελεστή, αξίζει να σημειωθεί ότι η χώρα μας προσαρμόστηκε στην Οδηγία 92/72/ΕΚ που προβλέπει ότι ο κανονικός συντελεστής δε μπορεί να είναι κατώτερος του 15% ενώ ο μειωμένος δε θα είναι μικρότερος του 5%.

Τέλος, στα Δωδεκάνησα και τα νησιά του Ανατολικού Αιγαίου ο συντελεστής είναι μειωμένος κατά 30%.

#### **4.3.1.5 Απαλλαγές από το Φ.Π.Α.**

Ο Φ.Π.Α. συνιστά, όπως ήδη αναφέρθηκε, γενικό φόρο κατανάλωσης, που

πλήττει στο σύνολό τους τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός κάποιων εξαιρουμένων. Ειδικότερα, για συγκεκριμένους κοινωνικούς, οικονομικούς, πολιτικούς κ.τ.λ. λόγους η 6<sup>η</sup> οδηγία προέβλεψε σειρά απαλλαγών που εντάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

**α) Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας**, που υποδιαιρούνται περαιτέρω σε απαλλαγές δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος (νοσοκομειακή περίθαλψη, παραδόσεις αίματος, υπηρεσίες των ΕΛ.ΤΑ., παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια κ.τ.λ.) και στις λοιπές απαλλαγές όπου εντάσσονται κυρίως οι τραπεζικές και οι ασφαλιστικές εργασίες.

**β) Απαλλαγές κατά την εισαγωγή.** Εδώ εντάσσονται εισαγωγές αγαθών στα πλαίσια των διπλωματικών σχέσεων, εισαγωγές αγαθών που τίθενται υπό καθεστώς διαμετακόμισης κ.τ.λ.

**γ) Απαλλαγές κατά την εξαγωγή:** που καλύπτει το σύνολο των εξαγωγικών δραστηριοτήτων. Ως γνωστό, βασική αρχή του συστήματος του Φ.Π.Α. είναι η επιβολή του φόρου κατά την εισαγωγή και η απαλλαγή των εξαγωγών.

**δ) Απαλλαγές αναγόμενες στη διεθνή διακίνηση αγαθών**, δηλαδή απαλλαγές για αγαθά που τίθενται σε καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, όπως το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης κ.τ.λ.

**ε) Απαλλαγές στη διακίνηση αγαθών στην ενιαία αγορά.** Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται: η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας. Απαλλάσσονταν εξάλλου και η παράδοση αγαθών από καταστήματα αφορολόγητων ειδών, στο μέτρο που οι ταξιδιώτες μετέβαιναν σε άλλο κράτος – μέλος πριν την κατάργηση της πώλησης αφορολόγητων ειδών για ενδοκοινοτικές μετακινήσεις μετά την 30.06.1999 κ.τ.λ.



#### 4.3.1.6 Έκπτωση και επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Με τις ρυθμίσεις για την έκπτωση και επιστροφή του Φ.Π.Α. εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του Φ.Π.Α. που αποτελεί την ειδοποιό διαφορά του φόρου αυτού σε σχέση με άλλες μορφές έμμεσων φόρων που έχουν τη μορφή φόρου επί του κύκλου εργασιών. Με το μηχανισμό αυτό της έκπτωσης και επιστροφής που προβλέπει το σύστημα του Φ.Π.Α., υλοποιούνται επίσης δυο βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το φορολογικό αυτό σύστημα, δηλαδή αφενός η αρχή της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και αφετέρου η αρχή της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας, ενώ συγχρόνως μειώνονται οι κίνδυνοι για φοροδιαφυγή.

Έτσι, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δικαιούται έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών τις οποίες ενεργεί (*φόρος εκροών*) αφού με το φόρο αυτό έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε απ' αυτόν προηγούμενα (*φόρος εισροών*).

Τέλος, είναι δυνατή και η επιστροφή του Φ.Π.Α. όπου αυτή επιτρέπεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο δημόσιο, δηλαδή χωρίς να οφείλεται,
- β) είναι δυνατόν να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο,
- γ) αφορά πράξεις κατά την εξαγωγή και εξομοιούμενες με αυτή και
- δ) αφορά σε αγαθά επένδυσης.

#### 4.3.1.7 Ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.

Ενόψει του γεγονότος ότι η ένταξη στο σύστημα του Φ.Π.Α. προϋποθέτει

---

άρτια λογιστική οργάνωση η οποία δεν είναι δυνατόν να απαιτηθεί από τις μικρές επιχειρήσεις και τους αγρότες, η 6<sup>η</sup> οδηγία προέβλεψε το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και των αγροτών. Εξάλλου, αναγκαία ύπαρξη ειδικού καθεστώτος κατέστησαν και οι ιδιαιτερότητες των πράξεων που ενεργούν τα ταξιδιωτικά πρακτορεία.

Τέλος, ειδικές ρυθμίσεις προστέθηκαν: α) για το ειδικό καθεστώς των καπνοβιομηχανικών προϊόντων και β) για το ειδικό καθεστώς φορολογίας των πετρελαιοειδών.

#### 4.3.2 ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.

Η Οδηγία 92/12/ΕΟΚ που ρυθμίζει το καθεστώς διακίνησης των ειδικών φόρων δαπάνης, αναγνωρίζει στα κράτη – μέλη τη δυνατότητα να διατηρήσουν ή να θεσπίσουν ειδικούς φόρους κατανάλωσης για ένα μεταβατικό στάδιο.

Έτσι η χώρα μας διατηρεί αρκετούς ειδικούς φόρους κατανάλωσης, αν και ήδη από το 1987, έτος εισαγωγής του Φ.Π.Α., είχε καταργηθεί ένας μεγάλος αριθμός ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Οι βασικοί φόροι κατανάλωσης είναι οι ακόλουθοι:

- *Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβατικών αυτοκινήτων*, ο οποίος εισέφερε στο δημόσιο το 1996 έσοδα 96 δις δραχμές. Οι βασικές ρυθμίσεις για τη φορολογία αυτή ισχύουν από το 1976 ενώ το 1990 θεσπίστηκε μειωμένη φορολογική επιβάρυνση για τα καινούργια αυτοκίνητα αντιρρυπαντικής τεχνολογίας.
- *Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών προϊόντων* του οποίου τα έσοδα υπολογίζονται σε 850 δις δραχμές . Ο ειδικός αυτός φόρος επιβάλλεται με βάση τη μονάδα μέτρησης (χιλιόλιτρο, μετρικός τόνος) του προϊόντος.
- *Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καπνικών προϊόντων* του οποίου τα έσοδα

το 1996 πλησίασαν τα 450 δις δραχμές. Αξίζει να σημειωθεί εδώ ότι για μεν τα τσιγάρα η φορολογική επιβάρυνση συντίθεται από ένα αναλογικό φόρο (ως ποσοστό επί της πλέον ζητούμενης τιμής πώλησης) και ένα πάγιο (ανά αριθμό τσιγάρων).

Αντίθετα, ο ειδικός φόρος στα λοιπά καπνικά προϊόντα (πούρα κ.τ.λ.) θεσπίζεται ως αναλογικός φόρος, επιβαλλόμενος με βάση την λιανική αξία των προϊόντων αυτών.

➤ *Ο φόρος στα οινοπνευματώδη ποτά και την μύρα.* Ο ειδικός αυτός φόρος επιβαρύνει την κατανάλωση αλκοολούχων ποτών και της αλκοόλης.

Ο φόρος αυτός είναι ειδικευμένος, δηλαδή υπολογίζεται για μεν τα οινοπνευματώδη ποτά σε δραχμές – Ευρώ ανά χιλιόγραμμο ανύδρου οινοπνεύματος και αποσταγμάτων, για δε τη μύρα με βάση τον αριθμό των εκατολίτρων του ζύθου.

#### 4.3.3 ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ.

Από το έτος 1931 επιβλήθηκε φόρος επί των συναλλαγών και ειδικότερα επί των εγγράφων που περιέχουν συναλλαγές, με την ονομασία "τέλος χαρτοσήμου". Η επιβολή των τελών χαρτοσήμου προϋποθέτει καταρχήν, την ύπαρξη εγγράφου (σύμβασης, δανείου κ.τ.λ.)

Το τέλος χαρτοσήμου είναι φόρος που ανήκει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων που επιβάλλεται επί των εγγράφως καταρτιζομένων συναλλαγών.

Η φορολογία του χαρτοσήμου είναι αυστηρά τυπική και υποβάλλει στο φόρο τα έγγραφα κατά την κατάρτισή τους.

Το χαρτόσημο επιβάλλεται επί των εγγράφως καταρτιζομένων στην Ελλάδα συναλλαγών μεταξύ οποιωνδήποτε προσώπων, φυσικών και νομικών, ανεξάρτητα από εθνικότητα, κατοικία διαμονή ή έδρα. Επιβάλλονται επίσης

τέλη και επί των συντασσομένων και εκδιδόμενων στην αλλοδαπή εγγράφων – υπό ορισμένες προϋποθέσεις – και εφόσον εισαχθούν στην Ελλάδα.

Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται σε *αναλογικά* και *πάγια*. *Αναλογικά* είναι τα τέλη χαρτοσήμου που υπολογίζονται σε ποσοστό (π.χ. 20%, 3% κ.τ.λ.) επί της χρηματικής αξίας που αναγράφεται στο έγγραφο. Σε αναλογικά τέλη υπάγονται κατά κανόνα οι συμβάσεις και γενικά τα παραστατικά συμβάσεων, εξοφλήσεων ή των σχετικών προς τις συμβάσεις αποδείξεων.

*Πάγια* είναι τα τέλη χαρτοσήμου που ορίζονται από το νόμο σε ορισμένο ποσό και όχι ποσοστό (π.χ. 0,45 € ), ανεξάρτητα από την αξία που τυχόν παρίσταται στο σημεινόμενο έγγραφο. Σε πάγια τέλη χαρτοσήμου υπόκεινται τα γενικής φύσεως έγγραφα (αιτήσεις, αντίγραφα, καταστατικά μη κερδοσκοπικών σωματείων), οι διοικητικές άδειες (διπλώματα), οι βεβαιώσεις δημοσίων υπηρεσιών, τα δικόγραφα κ.τ.λ.

Με την καθιέρωση όμως το 1986 του Φ.Π.Α. συρρικνώθηκε το πεδίο εφαρμογής των τελών χαρτοσήμου. Ειδικότερα, προβλέφθηκε η μη επιβολή των τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. Αντίθετα επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στην απόδειξη πληρωμής ασφαλιστρων και αποζημιώσεων, στα δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής, στις εξαγορές ασφαλιστηρίων ζωής κ.τ.λ.

#### 4.3.4 ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.

Από το έτος 1987 επιβλήθηκε ο "φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων". Μέχρι την έναρξη ισχύος του φόρου αυτού, στις εισφορές κεφαλαίου επιβάλλονταν τέλη χαρτοσήμου.

Από το έτος 1986 προσαρμόστηκε η ελληνική νομοθεσία στην κοινοτική, που προβλέπει την επιβολή φόρου στην εισροή κεφαλαίων με την ονομασία "φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων".

Υποκείμενο του φόρου είναι οι:

- α) εμπορικές εταιρίες και κοινοπραξίες επιτηδευμάτων
- β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού καθώς και οποιαδήποτε άλλη εταιρία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός και
- γ) τα υποκαταστήματα ξένης εταιρίας.

Αντικείμενο του φόρου αποτελούν η σύσταση των νομικών προσώπων και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων κάθε είδους, η μετατροπή προσώπου που δεν υπόκειται σε φόρο σε πρόσωπο που υπόκειται, η διάθεση από αλλοδαπή εταιρία παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης στο υποκατάστημά της στην Ελλάδα κ.τ.λ.

Ο συντελεστής του φόρου έχει ορισθεί σε ποσοστό 1% στην αξία που φορολογείται, που είναι καταρχήν η πραγματική αξία των πράξεων που υπόκεινται σε φόρο.

#### **4.3.5 ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.**

Από το 1986 θεσπίστηκε ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών (Ε.Φ.Τ.Ε.), ενόψει της κατάργησης των αναλογικών τελών χαρτοσήμου και του φόρου κύκλου εργασιών και της απαλλαγής των τραπεζικών εργασιών από το Φ.Π.Α.

Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές τράπεζες και η Τράπεζα της Ελλάδος καθώς και οι αλλοδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Αντικείμενο του φόρου είναι οι συμβάσεις δανείων ή πιστώσεων που χορηγούνται από τις τράπεζες, ελληνικές ή αλλοδαπές που λειτουργούν στην Ελλάδα, καθώς επίσης τα ακαθάριστα έσοδα αυτών των τραπεζών που προκύπτουν στην Ελλάδα και προέρχονται από τόκους, προμήθειες, μεσιτείες,

προεξοφλήματα, νομισματικές ή συναλλαγματικές διαφορές, διαφορές τιμήματος και κάθε φύσης εισοδήματα ή ωφέλειες, έστω κι αν προέρχονται από συμπτωματικές εργασίες. Ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε 3% για τις συμβάσεις και σε 4% για τα ακαθάριστα έσοδα.

#### **4.4 ΠΙΝΑΚΕΣ ΚΑΙ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΜΕΣΗΣ – ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ Ε.Ε.**

Οι πίνακες που ακολουθούν παρακάτω παρέχουν μια σαφή εικόνα της διάρθρωσης των εσόδων από τη φορολογία για μια σειρά ετών τόσο στην Ελλάδα όσο και στα κράτη – μέλη της Ε.Ε. Κατά τη μελέτη τους είναι εύκολο και άκρως απαραίτητο να εξαχθούν βασικά συμπεράσματα τόσο για την πορεία της οικονομίας όσο και για τη δομή καθώς και την άμεση σύγκριση του ελληνικού φορολογικού συστήματος όπως αυτό διαμορφώνεται και εμφανίζεται, με αυτά της Ε.Ε. Έτσι, θα γίνουν αντιληπτές οι μεγάλες διαφορές που υπάρχουν μεταξύ τους στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση αλλά και στη συμβολή των διαφόρων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα και επιβάλλουν τη σύγκλιση και εναρμόνιση άμεσων και έμμεσων φόρων με βασικό στόχο τη συμβατότητα των φορολογικών συστημάτων καθώς και με τους στόχους της Ένωσης όπως είναι η προώθηση της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς και η ταυτόχρονη επίτευξη της οικονομικής ανάπτυξης. Απώτερος σκοπός είναι, σε όλα τα κράτη – μέλη να ισχύσουν ανάλογοι συντελεστές που θα εξασφαλίζουν κοινωνική και οικονομική δικαιοσύνη για όλες τις εισοδηματικές τάξεις.

##### **4.4.1 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ – ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΞΕΛΙΞΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΤΩΝ 1993 – 2002 ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

(σε εκατομ. Ευρώ)

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογίας
1993	3.978	9.360	13.338
1994	5.204	10.158	15.362
1995	6.259	11.254	17.513
1996	6.797	12.619	19.416
1997	8.121	14.186	22.307
1998	10.540	15.402	25.942
1999	11.866	17.179	29.045
2000	13.682	18.620	32.302
2001	13.585	19.498	33.083
2002	14.790	20.825	35.615

Πηγή: Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2003

**ΠΟΣΟΣΤΟ ΤΟΥ ΑΕΠ (ΕΛΛΑΔΑ)**

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογίας
1993	6,3	14,9	21,2
1994	7,3	14,2	21,5
1995	7,8	14,1	21,9
1996	7,7	14,4	22,1
1997	8,4	14,6	22,9
1998	10	14,6	24,5
1999	10,5	15,2	25,8
2000	11,2	15,3	26,6
2001	10,4	14,9	25,3
2002	10,5	14,8	25,4

Πηγή: Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2003.

## ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

Στον πρώτο πίνακα παρουσιάζονται αναλυτικά τα ποσά των άμεσων και έμμεσων φόρων κάθε έτους καθώς και το σύνολο της φορολογίας.

Διαπιστώνουμε ότι κάθε έτος τα έσοδα αυξάνονται σταθερά, τόσο από την άμεση όσο και από την έμμεση φορολογία, γεγονός που αποδεικνύει την καλή λειτουργία του φορολογικού συστήματος, τη σωστή οργάνωση στην είσπραξη των φόρων, τη μείωση της φοροδιαφυγής κατά την πάροδο των ετών και γενικότερα τη βελτίωση της κατάστασης της οικονομίας αφού τα έσοδα του κράτους αυξάνονται με σταθερό ρυθμό.

Στον δεύτερο πίνακα τα ίδια έσοδα εμφανίζονται ως ποσοστό του ΑΕΠ σε ποσοστό επί τοις εκατό. Εξετάζοντας τις στήλες του φόρου οι οποίες μας ενδιαφέρουν, βλέπουμε πως οι άμεσοι φόροι έχουν τη μεγαλύτερη συμμετοχή στο ΑΕΠ όπου φυσικά, όπως είπαμε και προηγούμενα, η διαφορά τους με τη συμμετοχή των άμεσων συνεχώς μειώνεται.

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (%)

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογίας
1993	29,8	70,2	100
1994	33,9	66,1	100
1995	35,7	64,3	100
1996	35	65	100
1997	36,4	63,6	100
1998	40,6	59,4	100
1999	40,9	59,1	100
2000	42,4	57,6	100
2001	41,1	58,9	100
2002	41,5	58,5	100

Πηγή: Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2003



Παραστατικότερα, τα δεδομένα αυτά παρουσιάζονται στον τρίτο πίνακα, σύνθεσης φορολογικών εσόδων κατά κατηγορία επί τοις εκατό, στον οποίο γίνεται αισθητή η συνεχής σύγκλιση που εμφανίζεται ανάμεσα σε άμεσους και έμμεσους φόρους και φυσικά αποτελεί τον περισσότερο κατατοπιστικό από τους προηγούμενους σχετικά με την κατάσταση που επικρατεί στην Ελλάδα και τη μορφή του φορολογικού της συστήματος.

Ενώ το 1993 οι άμεσοι φόροι αποτελούν το 29,8% της συνολικής φορολογίας και οι έμμεσοι το 70,2 %, τα μεγέθη αλλάζουν συνεχώς έως το 2002 όπου οι άμεσοι διαμορφώνονται στο 41,5% και οι έμμεσοι στο 58,5%. Η διαφορά αυτή φυσικά εξακολουθεί να είναι αρκετά μεγάλη αλλά παρατηρούμε ότι το φορολογικό σύστημα γίνεται συνεχώς δικαιότερο και αντικειμενικότερο για τους πολίτες και ειδικότερα τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις. Αυτό γιατί οι άμεσοι φόροι που πλήττουν κυρίως τα εισοδήματα είναι αυτοί που επιβάλλονται δικαιότερα στις διάφορες εισοδηματικές τάξεις ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα της κάθε μιας και κυρίως ανάλογα με το εισόδημά της. Η δυνατότητα αυτή δεν υπάρχει με την επιβολή των έμμεσων φόρων οι οποίοι επιβάλλονται στην κατανάλωση αγαθών και προκαλούν κοινωνική αδικία αφού μέσω αυτών πλήττονται εισοδηματικές τάξεις χαμηλού επιπέδου εξίσου έντονα όσο και οι υψηλού επιπέδου χωρίς τη δυνατότητα διαφοροποίησης.

Έτσι παρατηρείται το φαινόμενο ότι στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων προέρχεται από έμμεσους φόρους αφού τα μεγάλα εισοδήματα φοροδιαφεύγουν καθώς επίσης σ' αυτά δίνονται φορολογικές ελαφρύνσεις αφού είναι τα μόνα που μπορούν να πραγματοποιήσουν τις όποιες επενδυτικές δραστηριότητες. Αντίθετα, στις ανεπτυγμένες χώρες με εξελιγμένα συστήματα είσπραξης φορολογικών εσόδων, μεθόδους, κατάρτιση προσωπικού αλλά και υψηλά ποσοστά εισοδημάτων, οι άμεσοι φόροι αποτελούν τον κύριο όγκο φορολογικών εσόδων.

**4.4.2 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ – ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.**

Εξετάζοντας τώρα τους επόμενους πίνακες, μπορούμε να δούμε τις αναλογίες άμεσων και έμμεσων φόρων που επικρατούν στα κράτη – μέλη της Ε.Ε. Διαπιστώνουμε λοιπόν, όπως αναφέραμε και προηγούμενα, τις μεγάλες αποκλίσεις που υπάρχουν στα φορολογικά συστήματα και πόσο το ελληνικό πρέπει να εξελιχθεί ώστε να προσεγγίσει τις τιμές των υπολοίπων, τιμές που αναμφισβήτητα είναι καλύτερες από την άποψη της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών και γενικότερα ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Ο πρώτος πίνακας εμφανίζει τους έμμεσους φόρους σε ποσοστό επί τοις εκατό στο σύνολο της φορολογίας. Το ίδιο και ο δεύτερος που αναφέρεται σε άλλους έμμεσους φόρους. Διακρίνεται λοιπόν αμέσως πως η Ελλάδα παρουσιάζει σε κάθε περίπτωση και κάθε χρόνο τα μεγαλύτερα ποσοστά, μέχρι και διπλάσια, ποσοστά που απέχουν πολύ από τα Ευρωπαϊκά δεδομένα αφού όλες οι υπόλοιπες χώρες κυμαίνονται σε χαμηλότερα επίπεδα και κάποιες από αυτές απέχουν σημαντικά. Η βασική πηγή φορολογικών εσόδων, συνεπώς, προερχόμενη από έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στην κατανάλωση αγαθών και δεν εξετάζουν την πραγματική και αντικειμενική φοροδοτική ικανότητα όλων των κατηγοριών πολιτών τους οποίους επιβαρύνουν, είναι εκ διαμέτρου αντίθετη με την εικόνα που εμφανίζουν όλα τα υπόλοιπα κράτη – μέλη στην έμμεση φορολογία.

Αναμενόμενη και ανάλογη είναι η εικόνα που εμφανίζεται στους επόμενους δυο πίνακες, αυτούς των άμεσων φόρων σε ποσοστό επί τοις εκατό στο σύνολο της φορολογίας. Τα κράτη – μέλη της Ε.Ε. εδώ, έχουν μεγαλύτερα ποσοστά άμεσης φορολογίας τη στιγμή που η Ελλάδα βρίσκεται και πάλι στα χαμηλότερα επίπεδα, εικόνα που εμφανίζει το πρόβλημα που υπάρχει.

Διακρίνεται έτσι το "τρωτό σημείο" του ελληνικού φορολογικού συστήματος όπου αυτό δεν δύναται να αυξήσει τα συνολικά φορολογικά του έσοδα κατευθυνόμενο στις τάξεις με μεγάλα εισοδήματα μέσω των άμεσων φόρων και να επιτύχει σύγκλιση με τα δεδομένα των υπολοίπων φορολογικών συστημάτων.

Χρησιμοποιώντας συγκεκριμένο παράδειγμα για τις διαφορές που αναφέρουμε στα φορολογικά συστήματα, μπορούμε να εξετάσουμε τι συμβαίνει στην Ελλάδα συγκριτικά με κάποιο άλλο ανταγωνιστικό κράτος όπως για παράδειγμα η Ιταλία. Αθροίζοντας τα ποσά άμεσων και έμμεσων φόρων έστω για το έτος 1997, βλέπουμε ότι για την Ελλάδα οι έμμεσοι φόροι είναι 55,8% ενώ για την Ιταλία 35,7%, διαφορά αισθητά μεγάλη. Ταυτόχρονα οι άμεσοι φόροι στην Ελλάδα το 1997 είναι 26,5% ενώ στην Ιταλία 43,4%, ποσοστό που τείνει στο διπλάσιο. Έστω ότι συγκρίνουμε την Πορτογαλία τώρα. Το 1997 οι έμμεσοι φόροι της είναι 48,7% ενώ οι άμεσοι 33,3%. Της Ελλάδας όπως είδαμε διαμορφώνονται στο 55,8% οι έμμεσοι και στο 26,5% οι άμεσοι. Παρατηρούμε συνεπώς την ύπαρξη διαφοράς και σε σχέση με κράτη ομοειδή της Ελλάδας όσον αφορά την προέλευση του εθνικού εισοδήματος όπως είναι η γεωργία σε αντίθεση με βιομηχανικά ανεπτυγμένα κράτη.

Συνεχίζοντας στον πέμπτο πίνακα αποδεικνύεται, με τα ποσά που εμφανίζονται, πόσο η φορολογία στην Ελλάδα συμμετέχει σε ποσοστό επί τοις εκατό στο ΑΕΠ. Είναι εμφανές πως η χώρα μας βρίσκεται στην τελευταία θέση παρουσιάζοντας τα μικρότερα ποσοστά. Αντίθετα στα υπόλοιπα κράτη – μέλη της Ένωσης η φορολογία συμβάλλει έως και πάνω από το 50% στο ΑΕΠ τη στιγμή που στην Ελλάδα το μεγαλύτερο ποσοστό συναντάται το 1997 και είναι 34,6%. Στη συνέχεια, οι επόμενοι δυο πίνακες αναλύουν τη συνολική φορολογία σε άμεσους και έμμεσους φόρους ως ποσοστό του ΑΕΠ. Και στην περίπτωση αυτή όπως προηγούμενα, εξακολουθούν να ισχύουν τα ανάλογα δεδομένα με τη χώρα μας να βρίσκεται στην τελευταία θέση στους έμμεσους

φόρους και στους άμεσους όπου για να υπάρξει η δυνατότητα αναφοράς σε ένα υγιές και δίκαιο φορολογικό σύστημα, τα ποσοστά και τα μεγέθη επιβάλλεται να διαμορφωθούν κατά τα αντίστοιχα των υπολοίπων 14 χωρών από τα οποία απέχουν πάρα πολύ.

Όλα τα ποσοστά των παραπάνω πινάκων εμφανίζονται διαγραμματικά παρακάτω. Η Ελλάδα συνεπώς, σύμφωνα με τα δεδομένα, δεν ανήκει όπως βλέπουμε στην κατηγορία των ανεπτυγμένων χωρών αλλά σε αυτή των λιγότερο ανεπτυγμένων. Θετικότατο στοιχείο όμως είναι η συνεχής μείωση της διαφοράς αυτής όπου ο λόγος έμμεσων / άμεσων φόρων, τείνει να εξισωθεί. Ήδη δηλαδή ακολουθείται μια εξελικτική πορεία στον τομέα της φορολογίας και της διαμόρφωσης ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος για όλες τις οικονομικές και κοινωνικές τάξεις της χώρας.

Table/Figure A 6: Indirect Taxes as % of Total Taxation

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	38.7	35.3	33.1	31.6	30.3	27.6	29.1	28.4	28.1	27.7	28.0	27.9	27.4	27.7	26.4	25.8	26.5	26.2	26.6	27.7	27.6	27.4	27.3	27.5	27.5	26.7	27.4	27.5
DK <sup>(a)</sup>	41.6	40.2	40.5	40.1	35.8	38.2	38.9	40.9	41.9	42.6	41.0	40.6	39.7	38.4	38.0	37.4	38.7	37.7	37.0	36.0	36.4	35.7	35.3	34.8	35.0	35.1	35.3	36.1
D	37.0	35.9	36.0	33.6	31.9	31.8	30.8	30.3	31.4	31.9	31.6	31.1	30.5	31.2	31.2	30.3	29.9	29.9	30.0	30.2	31.5	30.4	30.2	30.5	31.2	30.2	30.1	30.3
EL <sup>(a)</sup>											58.3	59.9	60.8	60.9	61.0	61.2	60.6	58.5	55.4	50.6	53.5	53.7	55.2	49.2	46.1	44.3	44.7	44.2
E <sup>(a)</sup>											25.8	27.2	28.9	29.4	30.6	31.3	34.7	32.5	32.7	30.8	30.1	30.0	30.0	28.7	30.2	30.6	30.4	30.7
F	42.8	42.9	42.8	42.3	40.4	39.3	38.7	36.9	37.9	37.7	36.6	36.2	36.0	35.5	35.4	35.5	35.2	35.2	35.5	34.7	34.6	33.5	33.2	33.3	33.9	33.8	34.0	34.0
IRL	61.5	59.1	59.0	57.9	55.4	53.2	54.0	52.8	51.6	49.1	48.3	48.7	48.4	48.5	47.6	47.2	46.4	45.5	44.4	47.7	45.5	43.8	43.2	41.1	42.2	43.8	43.5	43.4
I <sup>(a)</sup>	40.7	39.5	37.3	36.4	35.7	31.4	32.5	33.6	31.6	30.6	30.4	28.3	27.1	27.4	28.5	27.6	28.1	28.5	29.5	29.0	29.3	30.0	28.3	29.4	30.6	30.5	29.2	28.8
L	25.8	26.8	28.8	27.6	23.8	25.5	24.5	22.7	22.5	23.7	25.7	28.0	29.6	29.1	29.6	28.7	29.7	29.6	30.3	30.9	31.3	32.3	34.3	33.3	32.9	32.3	32.9	32.3
NL	29.3	28.4	28.4	27.0	25.0	24.7	26.0	28.0	27.8	27.3	26.3	25.6	25.4	25.1	26.7	26.7	27.6	27.6	27.3	27.4	27.3	26.1	26.8	26.6	27.8	28.4	29.4	29.5
A											39.1	38.5	38.9	39.4	39.6	38.4	38.1	38.7	38.5	39.3	38.5	37.6	36.7	36.4	37.2	35.8	35.2	35.5
p <sup>(a)</sup>											47.9	46.0	45.5	44.9	45.1	45.0	48.3	48.5	48.5	45.4	44.4	42.6	42.3	41.4	42.9	42.0	40.9	40.3
FIN											36.2	35.1	35.9	36.0	36.4	35.2	34.9	36.8	35.5	35.8	33.3	32.5	32.1	32.6	30.5	30.1	30.1	31.1
S											27.4	28.4	28.5	30.1	31.4	32.9	32.4	31.6	30.1	28.8	30.7	33.6	31.9	31.1	30.0	28.7	30.5	30.0
UK <sup>(a)</sup>	38.3	37.0	36.7	35.6	32.4	30.7	30.9	33.3	34.5	38.1	38.0	37.8	37.0	36.7	36.5	35.9	37.2	37.7	37.4	36.3	36.1	38.4	39.0	39.9	39.5	39.2	39.5	39.3
EU-6	38.7	37.8	37.4	35.8	34.0	33.1	32.8	32.3	32.7	32.8	32.2	31.6	31.0	31.1	31.3	30.9	30.8	30.9	31.1	31.0	31.4	30.7	30.2	30.6	31.4	31.0	30.8	30.8
EU-9	38.8	37.9	37.5	36.0	33.9	33.0	32.9	32.8	33.3	34.0	33.6	33.2	32.6	32.4	32.6	32.1	32.2	32.3	32.5	32.2	32.4	32.1	31.7	32.0	32.7	32.3	32.3	32.5
EU-12											33.4	33.2	32.7	32.6	32.8	32.5	32.7	32.6	32.9	32.3	32.6	32.3	31.9	32.1	32.8	32.5	32.4	32.6
EU-15											33.3	33.1	32.7	32.7	33.0	32.7	32.9	32.8	33.0	32.4	32.6	32.5	32.1	32.2	32.8	32.4	32.4	32.6
EUR-11											32.4	31.9	31.5	31.6	31.9	31.5	31.6	31.6	31.9	31.6	31.8	31.1	30.7	30.9	31.7	31.3	31.2	31.2
Europe	38.7	37.8	37.4	36.0	33.9	33.0	32.9	32.8	33.3	34.0	33.6	33.2	32.7	32.6	32.8	32.5	32.7	32.6	32.9	32.3	32.6	32.3	31.9	32.1	32.8	32.4	32.4	32.6

<sup>(a)</sup> Partly estimated.

Table/Figure A 12: Other Indirect Taxes as % of Total Taxation

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	
B	28.7	8.1	5.7	5.2	4.7	4.2	4.2	4.2	4.3	4.4	4.6	4.4	4.2	4.4	4.5	4.4	4.6	4.9	5.1	5.5	5.5	5.3	5.5	6.0	5.8	5.5	6.0	6.2	
DK <sup>(a)</sup>	8.0	7.8	8.8	7.3	6.7	6.9	6.4	6.8	6.7	6.6	5.9	5.4	5.0	4.5	4.7	4.8	5.0	5.4	7.0	7.1	7.2	6.9	5.0	5.6	5.2	4.8	4.7	5.1	
D	10.7	9.9	9.9	9.4	9.0	8.8	8.8	8.9	8.8	8.8	8.2	7.7	7.6	7.6	7.6	7.8	7.9	7.7	8.0	8.1	8.2	7.3	7.4	7.3	7.4	7.3	7.2	7.5	
EL <sup>(a)</sup>											43.8	42.7	42.3	42.8	43.3	43.7	38.5	20.6	17.0	15.8	16.4	15.9	15.1	13.7	12.5	12.0	12.1	11.6	
E <sup>(a)</sup>											19.9	21.1	23.1	24.0	24.7	25.5	14.7	10.5	10.4	8.8	8.6	7.7	7.1	6.3	6.2	6.2	5.9	6.0	
F	9.2	8.5	8.4	9.8	8.1	9.3	8.9	9.2	9.3	9.0	9.2	9.4	9.3	9.4	9.8	9.5	9.6	9.5	9.4	9.3	9.9	9.7	9.8	10.1	10.1	10.0	10.1	10.5	
IRL	29.1	29.3	26.3	14.3	13.7	11.2	10.6	9.5	7.1	6.8	6.7	6.0	5.6	6.0	6.1	6.2	6.0	6.7	6.5	7.4	7.1	6.8	6.9	6.5	6.6	6.6	6.4	6.9	
I <sup>(a)</sup>	21.8	19.2	18.0	8.1	5.6	3.3	6.0	5.8	5.3	5.8	5.3	5.0	4.7	4.3	4.5	4.5	4.5	4.6	5.0	4.7	5.0	5.0	5.0	7.2	7.1	6.8	7.0	6.9	
L	11.4	8.1	8.2	7.3	6.5	5.8	5.8	5.7	5.4	6.1	5.7	5.8	5.7	5.6	5.6	5.4	6.1	6.2	6.6	7.3	7.5	6.5	6.7	6.7	6.5	6.1	6.2	6.5	
NL	6.8	4.8	4.5	4.1	3.6	2.9	3.4	4.3	4.5	4.4	4.2	4.1	4.1	4.2	4.2	4.1	4.5	4.6	4.6	4.9	4.9	4.7	5.1	5.4	5.6	5.9	6.6	6.6	
A											12.1	11.6	11.5	11.5	11.3	10.9	11.2	11.6	11.9	12.2	12.0	11.8	11.5	11.3	12.2	11.3	9.7	10.0	
P <sup>(a)</sup>											34.1	32.7	32.4	32.0	31.4	31.2	12.8	13.5	14.5	13.2	13.1	11.3	10.6	10.2	10.1	9.1	8.7	8.4	
FIN											21.9	21.5	21.7	22.0	23.1	22.6	22.8	25.7	24.4	25.0	23.2	22.2	21.5	21.5	20.1	2.7	2.7	2.9	
S											6.1	6.6	6.7	8.2	8.9	9.4	10.1	9.6	8.3	7.5	8.5	9.5	8.6	6.3	5.5	6.5	7.8	8.8	
UK <sup>(a)</sup>	20.6	20.1	19.6	13.5	10.6	10.2	10.0	12.1	13.5	14.4	13.8	13.9	13.0	12.1	11.0	10.1	10.6	11.1	10.7	10.2	10.2	10.5	10.0	9.7	9.1	9.7	9.5	9.6	
EU-6	12.8	10.4	10.0	8.6	7.5	7.4	7.7	7.8	7.7	7.7	7.5	7.3	7.1	7.1	7.2	7.2	7.3	7.2	7.4	7.3	7.5	7.2	7.2	7.8	7.9	7.8	7.9	8.1	
EU-9	14.4	12.3	11.8	9.4	8.0	7.9	8.0	8.4	8.5	8.7	8.5	8.5	8.2	7.9	7.9	7.7	7.8	7.8	7.9	7.8	8.0	7.7	7.6	8.0	8.0	7.9	8.0	8.2	
EU-12											9.4	9.5	9.3	9.1	9.1	9.0	8.4	8.1	8.2	8.0	8.2	7.8	7.6	8.0	8.0	7.9	8.0	8.2	
EU-15											9.5	9.6	9.4	9.3	9.4	9.4	8.9	8.6	8.6	8.5	8.6	8.3	8.0	8.2	8.2	7.8	7.9	8.1	
EUR-11											8.8	8.7	8.7	8.6	8.9	9.0	8.3	8.1	8.2	8.2	8.2	8.3	7.8	7.7	8.1	8.2	7.7	7.7	7.9
Europe	12.8	10.4	10.0	9.4	8.0	7.9	8.0	8.4	8.5	8.7	8.5	9.5	9.3	9.1	9.1	9.0	8.4	8.1	8.2	8.0	8.2	7.8	7.6	8.0	7.9	7.8	7.9	8.1	

<sup>(a)</sup> Partly estimated.

Table/Figure A 16: Direct Taxes as % of Total Taxation

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	32.6	33.6	35.1	36.5	38.2	40.3	39.2	40.5	42.3	42.9	42.1	41.6	43.2	41.7	42.1	41.8	41.3	40.3	39.9	38.4	38.5	37.6	37.3	37.0	38.8	39.9	39.8	40.3
DK <sup>(a)</sup>	54.2	56.0	55.3	58.5	62.9	60.3	59.7	57.7	56.7	55.8	57.2	57.1	57.4	57.7	58.0	58.7	58.2	58.5	60.3	61.2	60.5	61.2	61.5	61.9	61.7	61.7	61.5	60.7
D	30.6	31.2	30.0	32.3	33.0	30.4	31.5	32.9	31.7	30.9	30.8	29.8	29.5	29.5	29.7	30.5	30.3	30.3	30.1	30.9	28.6	28.4	28.6	27.4	26.1	26.8	25.1	24.2
EL <sup>(a)</sup>											23.4	22.8	22.6	22.9	23.2	23.4	21.5	20.6	21.0	19.2	18.4	18.8	17.7	20.2	22.6	24.1	23.2	24.6
E <sup>(a)</sup>											27.8	27.5	25.9	27.5	28.7	28.8	27.0	31.4	31.9	34.7	34.5	34.2	33.7	33.2	32.3	33.3	33.2	33.4
F	20.9	19.6	19.8	20.3	21.3	20.1	21.4	21.4	20.5	20.0	20.7	21.4	21.2	21.2	21.5	21.1	21.9	21.8	21.3	21.4	21.4	22.7	22.2	22.1	22.7	22.8	22.9	24.4
IRL	29.8	31.8	31.1	31.9	32.2	32.2	32.1	33.0	34.0	36.0	36.7	36.5	35.8	35.9	37.2	37.3	38.7	39.7	41.1	37.2	39.1	40.5	40.9	43.0	42.7	41.2	42.6	43.3
I <sup>(a)</sup>	20.6	20.9	23.1	22.4	22.6	23.6	25.9	27.3	30.9	30.1	32.0	35.2	36.5	37.7	37.2	37.9	36.9	37.3	37.1	38.1	37.6	37.1	40.1	39.1	37.4	37.5	36.4	37.5
L	45.6	44.3	42.9	45.7	49.4	45.0	44.5	47.7	49.9	47.5	45.3	43.4	42.1	44.7	43.4	45.0	43.4	42.8	42.3	41.9	41.5	39.5	36.2	38.7	40.5	40.9	40.5	42.0
NL	34.6	35.3	35.6	35.1	35.4	35.8	35.1	34.5	34.5	34.4	34.7	33.7	32.6	29.4	28.7	28.4	29.7	29.9	30.3	31.2	34.9	36.1	34.1	35.2	31.0	29.5	30.4	29.2
A											29.5	30.2	29.5	28.8	28.8	29.9	30.1	29.0	28.8	27.4	28.6	29.7	30.1	29.8	27.0	28.3	29.8	30.3
p <sup>(a)</sup>											22.4	24.5	24.5	26.5	26.2	27.2	20.6	19.2	22.1	25.8	25.8	27.5	28.5	26.8	25.9	26.3	27.5	28.1
FIN											40.2	42.1	42.3	43.0	42.6	42.4	43.4	40.7	41.4	40.9	41.2	39.8	38.4	35.5	37.5	38.5	41.0	41.0
S											43.9	42.1	43.8	43.2	42.6	42.2	42.2	43.8	44.6	45.0	42.2	37.9	40.1	41.5	42.7	43.3	41.4	42.0
UK <sup>(a)</sup>	46.7	47.6	46.3	46.5	49.4	49.7	48.5	46.4	46.0	43.4	43.6	44.1	44.5	43.9	44.0	44.8	43.2	43.0	43.3	44.7	45.7	43.2	42.2	40.6	41.1	41.9	41.8	41.8
<b>EU-6</b>	<b>26.5</b>	<b>26.7</b>	<b>26.8</b>	<b>28.0</b>	<b>28.9</b>	<b>27.5</b>	<b>28.5</b>	<b>29.5</b>	<b>29.4</b>	<b>28.6</b>	<b>28.9</b>	<b>29.1</b>	<b>29.2</b>	<b>29.2</b>	<b>29.2</b>	<b>29.5</b>	<b>29.6</b>	<b>29.7</b>	<b>29.5</b>	<b>30.2</b>	<b>29.6</b>	<b>29.9</b>	<b>30.4</b>	<b>29.5</b>	<b>28.4</b>	<b>28.5</b>	<b>28.0</b>	<b>28.4</b>
<b>EU-9</b>	<b>31.5</b>	<b>31.8</b>	<b>31.2</b>	<b>31.9</b>	<b>33.4</b>	<b>32.2</b>	<b>32.5</b>	<b>32.8</b>	<b>32.6</b>	<b>31.7</b>	<b>32.3</b>	<b>32.8</b>	<b>33.0</b>	<b>32.8</b>	<b>32.8</b>	<b>33.3</b>	<b>32.8</b>	<b>32.8</b>	<b>33.0</b>	<b>33.7</b>	<b>33.2</b>	<b>32.9</b>	<b>33.0</b>	<b>32.0</b>	<b>31.3</b>	<b>31.4</b>	<b>31.0</b>	<b>31.7</b>
<b>EU-12</b>											32.0	32.5	32.5	32.4	32.5	32.9	32.3	32.6	32.7	33.6	33.1	32.8	32.8	31.9	31.2	31.4	31.0	31.6
<b>EU-15</b>											32.6	33.1	33.1	33.0	33.1	33.4	32.9	33.1	33.4	34.1	33.6	33.1	33.1	32.2	31.5	31.8	31.5	32.1
<b>EUR-11</b>											29.1	29.3	29.3	29.5	29.6	29.8	29.8	30.0	30.0	30.8	30.3	30.6	30.9	29.9	28.9	29.1	28.8	29.2
<b>Europe</b>	<b>26.5</b>	<b>26.7</b>	<b>26.8</b>	<b>31.9</b>	<b>33.4</b>	<b>32.2</b>	<b>32.5</b>	<b>32.8</b>	<b>32.6</b>	<b>31.7</b>	<b>32.3</b>	<b>32.5</b>	<b>32.5</b>	<b>32.4</b>	<b>32.5</b>	<b>32.9</b>	<b>32.3</b>	<b>32.6</b>	<b>32.7</b>	<b>33.6</b>	<b>33.1</b>	<b>32.8</b>	<b>32.8</b>	<b>31.9</b>	<b>31.2</b>	<b>31.8</b>	<b>31.5</b>	<b>32.1</b>

<sup>(a)</sup> Partly estimated.

Table/Figure A 22: Other Direct Taxes as % of Total Taxation

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	1.7	1.6	1.5	1.4	1.4	1.5	1.5	1.5	1.5	1.6	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5	1.6	1.6	1.7	1.9	1.9	1.9	2.1	2.0
DK <sup>(a)</sup>	2.1	1.8	1.9	1.9	1.9	2.1	2.2	2.6	2.4	2.2	2.3	1.9	1.7	1.6	1.6	1.9	2.1	2.2	2.1	1.9	1.9	1.9	2.0	2.1	7.3	8.3	9.2	10.3
D	3.0	2.7	2.5	2.1	2.0	2.0	2.0	2.1	1.9	1.7	1.5	1.5	1.5	1.5	1.4	1.3	1.5	1.5	1.5	1.4	1.5	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.4	0.9
EL <sup>(a)</sup>											1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.2	1.3	1.2	0.6	1.4	1.3	1.5	1.7	1.8	1.8	1.9
E <sup>(a)</sup>											4.1	5.7	5.7	5.6	5.7	4.1	3.7	3.0	3.4	3.3	3.5	3.2	3.3	3.6	3.7	3.8	3.8	3.8
F	2.1	1.9	2.0	2.0	2.3	2.6	2.3	2.3	2.3	2.2	2.6	2.9	2.5	2.5	2.4	2.6	2.7	2.8	2.7	2.5	2.5	2.9	2.8	2.2	2.3	2.3	2.1	2.1
IRL	3.7	3.7	4.0	3.8	3.1	2.7	2.2	1.7	1.0	0.9	0.7	0.8	1.0	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.1	1.2	1.3	1.4	1.3	1.5	1.4	1.4	1.5	1.7
I <sup>(a)</sup>	8.8	8.9	10.1	9.6	6.7	3.9	3.9	2.5	5.5	5.5	4.3	4.8	6.6	8.4	5.6	5.4	5.4	5.7	5.2	6.3	5.7	6.1	9.2	6.4	4.9	5.8	5.0	5.9
L	3.3	3.2	3.0	2.9	3.0	2.6	2.2	2.3	2.3	2.4	2.4	2.3	2.3	2.4	2.5	2.6	2.3	2.7	3.1	3.1	3.5	3.1	2.6	2.5	3.0	3.0	3.3	3.3
NL	2.1	1.8	1.6	1.6	1.7	1.8	1.9	2.5	2.6	2.8	2.9	3.0	2.9	2.8	3.0	3.1	3.2	3.3	3.4	3.4	3.5	3.3	3.4	3.5	4.0	4.1	4.3	4.3
A											5.1	5.2	5.1	5.0	5.1	5.6	5.3	5.1	4.9	5.8	6.0	6.2	6.2	6.3	5.5	5.7	5.8	5.2
P <sup>(a)</sup>											13.4	14.6	14.6	15.9	15.0	16.7	11.0	8.8	8.8	3.9	2.7	2.2	1.8	1.8	1.9	1.9	2.0	2.0
FIN <sup>(b)</sup>																												
S											1.1	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.3	1.2	1.2	1.1	1.2	1.2	0.9	0.8	0.9	0.8	0.8	0.9
UK <sup>(a)</sup>	7.1	7.4	7.8	7.3	6.2	5.9	5.9	6.0	6.0	5.6	5.7	6.3	6.3	5.8	5.8	5.9	6.2	6.4	6.4	6.5	7.0	5.5	5.3	5.3	5.3	5.2	5.3	5.3
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
EU-6	3.5	3.3	3.4	3.0	2.7	2.4	2.3	2.2	2.5	2.5	2.4	2.6	2.9	3.3	2.7	2.7	2.8	2.9	2.8	3.0	3.0	3.0	3.7	2.8	2.5	2.6	2.6	2.6
EU-9	4.3	4.1	4.1	3.7	3.2	2.9	2.8	2.8	3.0	2.9	3.0	3.3	3.5	3.7	3.2	3.3	3.3	3.4	3.4	3.6	3.6	3.4	3.9	3.1	3.0	3.1	3.2	3.3
EU-12											3.1	3.5	3.7	3.9	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	3.6	3.6	3.3	3.8	3.1	3.0	3.1	3.2	3.3
EU-15											3.0	3.4	3.5	3.7	3.3	3.3	3.3	3.3	3.3	3.3	3.4	3.5	3.3	3.7	3.1	3.0	3.1	3.2
EUR-11											2.6	2.9	3.1	3.5	3.0	2.9	2.9	3.0	2.9	3.1	3.1	3.1	3.7	2.9	2.6	2.7	2.7	2.7
Europe	3.5	3.3	3.4	3.7	3.2	2.9	2.8	2.8	3.0	2.9	3.0	3.5	3.7	3.9	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	3.6	3.6	3.3	3.8	3.1	3.0	3.1	3.2

<sup>(a)</sup> Partly estimated.<sup>(b)</sup> Not available.



Table/Figure T 2: Total Taxation as % of GDP

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	36.1	37.0	37.3	38.3	39.3	42.2	42.5	44.1	45.2	45.9	44.2	44.5	46.3	46.3	47.1	47.2	46.6	46.9	45.5	43.8	44.3	44.3	44.5	45.2	46.3	46.1	46.2	46.6
DK <sup>(a)</sup>	39.6	43.6	43.0	42.6	44.8	40.9	41.9	42.3	43.4	44.6	45.6	45.5	44.6	46.5	47.7	49.1	50.8	51.6	52.1	50.9	48.8	48.8	49.1	50.6	51.8	51.3	51.8	51.6
D <sup>(a)</sup>	35.7	36.7	37.1	39.3	39.8	39.8	41.1	42.0	41.5	41.2	41.6	41.4	41.5	41.0	41.3	41.6	40.9	41.1	40.8	41.3	39.5	41.2	41.9	42.3	42.6	42.9	42.3	41.8
EL <sup>(a)</sup>											11.2	12.7	13.7	17.2	19.6	24.4	28.1	29.3	27.9	28.5	29.4	31.7	31.9	31.7	32.3	33.6	34.0	34.6
E <sup>(a)</sup>											25.6	26.6	26.5	28.5	28.8	29.9	30.1	32.3	32.5	34.4	34.5	34.8	36.5	35.7	35.3	34.2	34.8	35.5
F	35.1	34.5	34.9	35.0	35.5	36.9	38.7	38.7	38.6	40.2	41.7	41.9	42.8	43.6	44.6	44.5	44.0	44.5	43.9	43.7	43.8	44.0	43.8	44.1	44.3	44.8	46.0	46.4
IRL	31.6	32.7	31.4	31.6	32.2	32.0	35.5	33.8	32.0	31.6	34.7	35.8	37.4	39.0	39.9	38.9	38.4	38.3	39.0	35.9	35.5	35.9	35.9	35.8	36.3	33.8	33.9	34.0
I <sup>(a)</sup>	25.8	26.5	26.5	25.7	25.5	26.0	27.5	28.6	29.5	28.9	30.6	31.7	34.1	35.9	35.0	34.8	35.3	36.1	36.6	38.3	38.8	39.8	42.1	43.5	40.7	40.9	42.9	44.1
L	30.8	33.5	34.2	34.7	35.8	42.9	43.1	47.6	48.6	45.5	46.3	47.9	49.2	51.9	50.1	46.1	44.3	43.9	42.6	41.2	41.8	40.7	40.6	42.7	43.3	43.4	43.0	43.8
NL	37.3	39.2	40.1	41.3	41.8	43.5	43.0	44.9	45.3	45.9	46.0	45.4	46.3	47.2	45.7	45.5	45.9	48.2	48.5	45.5	45.2	47.6	47.6	48.6	46.5	45.2	45.0	45.8
A											41.0	41.9	40.9	40.4	42.0	43.0	42.7	42.4	42.3	41.2	41.3	41.8	43.1	44.0	42.8	43.1	44.3	44.8
p <sup>(a)</sup>											25.5	27.1	28.6	30.3	30.0	29.3	30.9	30.1	31.4	31.8	32.4	33.6	36.0	34.7	35.1	35.6	36.6	37.1
FIN											36.9	38.9	37.8	37.6	39.2	40.9	42.2	40.3	43.3	43.4	45.4	46.8	46.8	45.5	47.8	46.3	48.2	47.1
S											49.1	50.0	49.2	50.4	50.2	50.0	51.8	54.6	54.6	56.3	55.8	52.8	51.2	50.3	49.9	50.0	54.2	54.3
UK <sup>(a)</sup>	37.2	35.6	33.8	33.1	36.5	37.2	36.4	35.5	34.2	34.9	36.6	38.8	39.2	38.9	39.0	38.7	38.4	37.5	38.5	38.2	38.0	37.7	36.5	35.4	35.8	36.9	36.7	37.2
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
EU-6	33.5	34.1	34.6	35.6	36.0	36.7	38.2	39.0	39.0	39.3	39.9	40.0	40.9	41.3	41.4	41.4	41.1	41.6	41.4	41.6	41.1	42.1	42.9	43.6	43.1	43.3	43.7	44.0
EU-9	34.4	34.6	34.6	35.3	36.3	36.9	38.0	38.5	38.3	38.6	39.4	39.8	40.6	41.0	41.0	41.0	40.8	41.1	41.1	41.1	40.7	41.4	41.9	42.4	42.1	42.4	42.7	42.8
EU-12											37.9	38.4	39.1	39.7	39.8	39.9	39.8	40.3	40.2	40.3	39.9	40.7	41.2	41.6	41.3	41.6	41.9	42.1
EU-15											38.3	38.9	39.4	40.0	40.2	40.4	40.4	40.8	40.8	41.0	40.6	41.2	41.7	41.9	41.7	41.9	42.4	42.5
EUR-11											38.5	38.7	39.5	40.1	40.2	40.3	40.1	40.7	40.5	40.8	40.4	41.3	42.2	42.7	42.3	42.4	42.9	43.1
Europe	33.5	34.1	34.6	35.3	36.3	36.9	38.0	38.5	38.3	38.6	39.4	38.4	39.1	39.7	39.8	39.9	39.8	40.3	40.2	40.3	39.9	40.7	41.2	41.6	41.3	41.9	42.4	42.5

<sup>(a)</sup> Partly estimated.

Table/Figure A 5: Indirect Taxes as % of GDP

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	13.2	13.1	12.3	12.1	11.9	11.7	12.4	12.5	12.7	12.7	12.4	12.4	12.7	12.8	12.4	12.2	11.9	12.3	12.1	12.2	12.2	12.1	12.1	12.4	12.7	12.3	12.7	12.8
DK <sup>(a)</sup>	16.5	17.5	17.5	17.0	16.0	15.6	16.3	17.3	18.2	19.0	18.7	18.5	17.7	17.9	18.1	18.4	19.7	19.5	19.3	18.3	17.7	17.4	17.3	17.6	18.1	18.0	18.3	18.6
D	13.2	13.2	13.4	13.2	12.7	12.7	12.6	12.7	13.0	13.2	13.1	12.9	12.7	12.8	12.9	12.6	12.2	12.3	12.2	12.5	12.4	12.5	12.6	12.9	13.3	13.0	12.7	12.7
EL <sup>(a)</sup>											6.5	7.6	8.3	10.5	12.0	14.9	17.0	17.2	15.4	14.4	15.8	17.0	17.6	15.6	14.9	14.9	15.2	15.3
E <sup>(a)</sup>											6.6	7.2	7.7	8.4	8.8	9.4	10.5	10.5	10.6	10.6	10.4	10.4	11.0	10.3	10.7	10.5	10.6	10.9
F	15.0	14.8	15.0	14.8	14.3	14.5	15.0	14.3	14.6	15.2	15.3	15.2	15.4	15.5	15.8	15.8	15.5	15.7	15.6	15.2	15.1	14.7	14.6	14.7	15.0	15.2	15.6	15.8
IRL	19.4	19.3	18.5	18.3	17.8	17.0	19.2	17.8	16.5	15.5	16.8	17.4	18.1	18.9	19.0	18.4	17.8	17.4	17.3	17.1	16.2	15.7	15.5	14.7	15.3	14.8	14.7	14.8
I <sup>(a)</sup>	10.5	10.5	9.9	9.3	9.1	8.2	8.9	9.6	9.3	8.8	9.3	9.0	9.3	9.8	10.0	9.6	9.9	10.3	10.8	11.1	11.4	11.9	11.9	12.8	12.5	12.5	12.5	12.7
L	8.0	9.0	9.8	9.6	8.5	10.9	10.6	10.8	11.0	10.8	11.9	13.4	14.5	15.1	14.8	13.2	13.1	13.0	12.9	12.7	13.1	13.1	13.9	14.2	14.3	14.0	14.2	14.1
NL	10.9	11.1	11.4	11.2	10.5	10.8	11.2	12.6	12.6	12.5	12.1	11.6	11.8	11.9	12.2	12.1	12.6	13.3	13.2	12.4	12.4	12.4	12.7	12.9	12.9	12.8	13.2	13.5
A											16.0	16.1	15.9	15.9	16.6	16.5	16.3	16.4	16.3	16.2	15.9	15.7	15.8	16.0	15.9	15.4	15.6	15.9
P <sup>(a)</sup>											12.2	12.5	13.0	13.6	13.5	13.2	14.9	14.6	15.2	14.4	14.4	14.3	15.2	14.4	15.1	14.9	15.0	15.0
FIN											13.4	13.7	13.6	13.6	14.2	14.4	14.7	14.8	15.3	15.5	15.1	15.2	15.0	14.8	14.5	13.9	14.5	14.6
S											13.5	14.2	14.0	15.2	15.8	16.5	16.8	17.3	16.4	16.2	17.2	17.7	16.3	15.6	14.9	14.4	16.5	16.3
UK <sup>(a)</sup>	14.2	13.2	12.4	11.8	11.8	11.4	11.2	11.8	11.8	13.3	13.9	14.7	14.5	14.3	14.2	13.9	14.3	14.1	14.4	13.9	13.7	14.5	14.2	14.1	14.1	14.5	14.5	14.6
	<u>1970</u>	<u>1971</u>	<u>1972</u>	<u>1973</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>1987</u>	<u>1988</u>	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
EU-6	13.0	12.9	12.9	12.7	12.2	12.2	12.5	12.6	12.8	12.9	12.9	12.6	12.7	12.8	13.0	12.8	12.6	12.8	12.9	12.9	12.9	12.9	12.9	13.3	13.5	13.4	13.5	13.6
EU-9	13.3	13.1	13.0	12.7	12.3	12.2	12.5	12.6	12.8	13.1	13.2	13.2	13.2	13.3	13.4	13.2	13.2	13.3	13.4	13.2	13.2	13.3	13.3	13.6	13.8	13.7	13.8	13.9
EU-12											12.7	12.7	12.8	12.9	13.1	13.0	13.0	13.1	13.2	13.0	13.0	13.1	13.2	13.4	13.6	13.5	13.6	13.7
EU-15											12.8	12.9	12.9	13.1	13.3	13.2	13.3	13.4	13.4	13.3	13.3	13.4	13.4	13.5	13.7	13.6	13.7	13.9
EUR-11											12.5	12.4	12.4	12.7	12.8	12.7	12.7	12.9	12.9	12.9	12.9	12.9	12.9	13.2	13.4	13.3	13.4	13.5
Europe	13.0	12.9	12.9	12.7	12.3	12.2	12.5	12.6	12.8	13.1	13.2	12.7	12.8	12.9	13.1	13.0	13.0	13.1	13.2	13.0	13.0	13.1	13.2	13.4	13.6	13.6	13.7	13.9

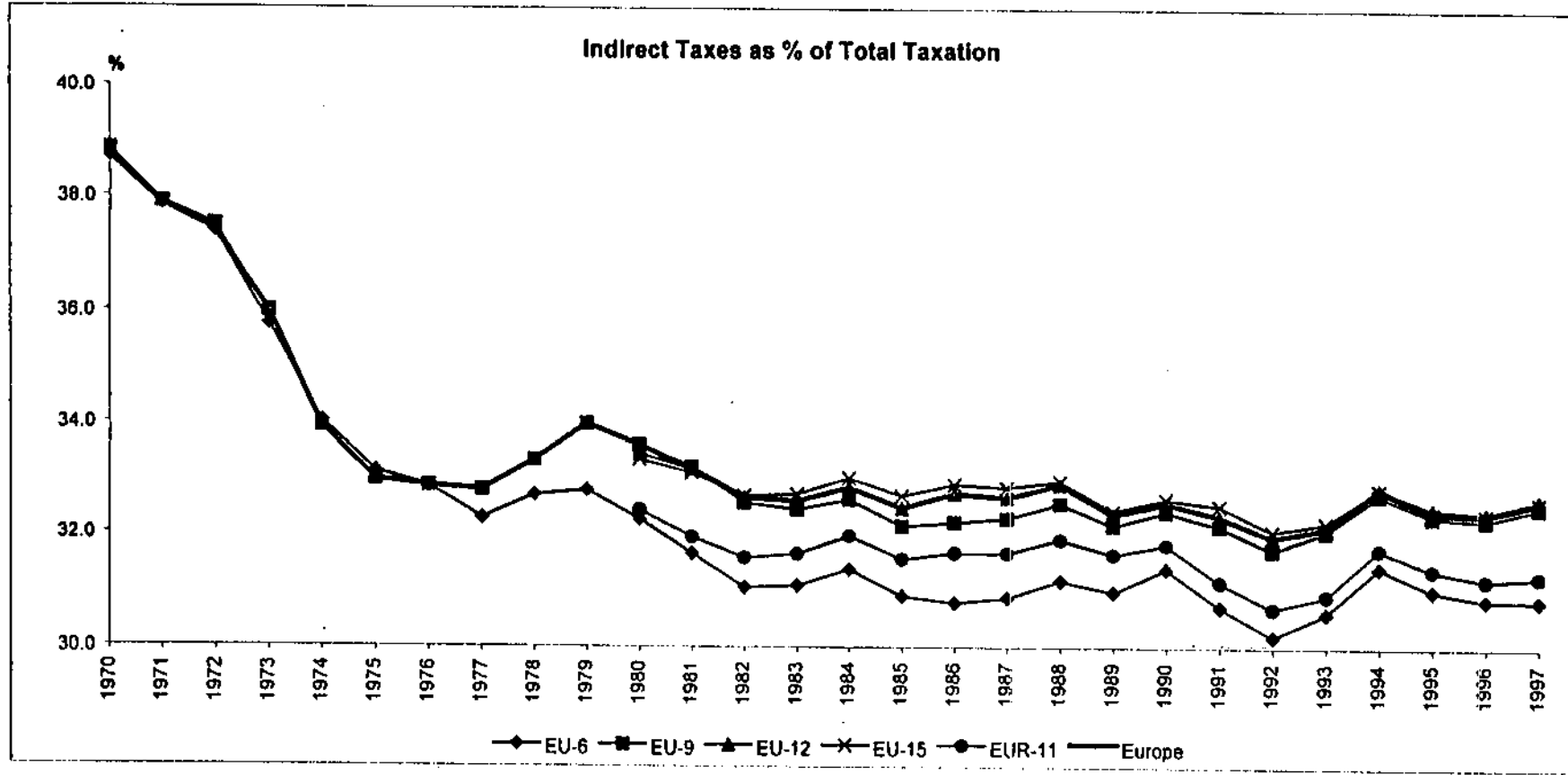
<sup>(a)</sup> Partly estimated.

Table/Figure A 15: Direct Taxes as % of GDP

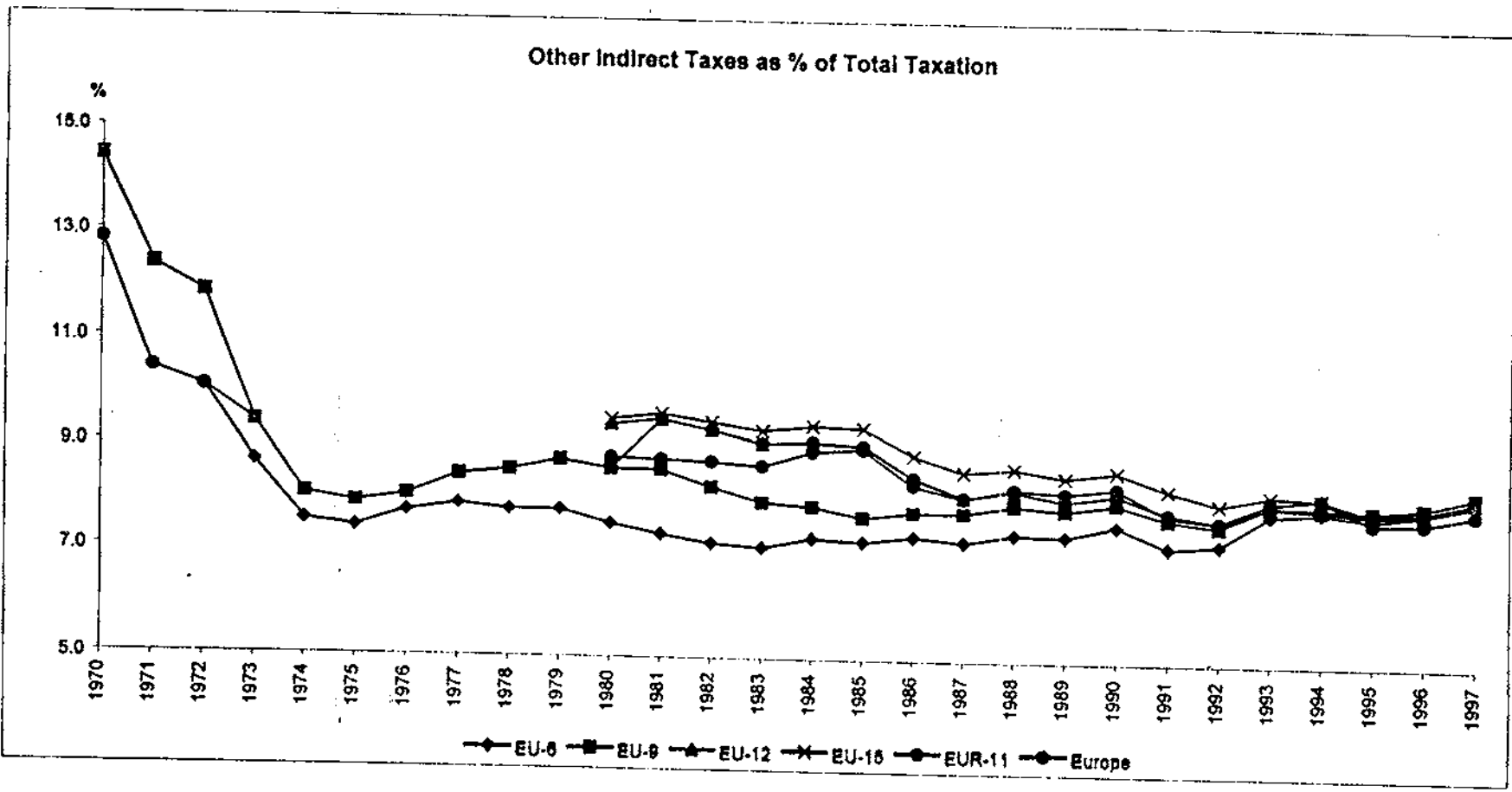
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
B	11.8	12.4	13.1	14.0	15.0	17.0	16.7	17.9	19.1	19.7	18.6	18.5	20.0	19.3	19.8	19.7	19.3	18.9	18.2	16.8	17.1	16.7	16.6	16.7	18.0	18.4	18.4	18.8
DK <sup>(a)</sup>	21.5	24.4	23.8	24.7	28.2	24.7	25.0	24.4	24.6	24.9	26.1	26.0	25.6	26.8	27.7	28.8	29.6	30.2	31.4	31.1	29.5	29.8	30.2	31.3	32.0	31.6	31.8	31.3
D	10.9	11.4	11.1	12.7	13.1	12.1	12.9	13.8	13.1	12.7	12.8	12.3	12.2	12.1	12.3	12.7	12.4	12.5	12.3	12.8	11.3	11.7	12.0	11.8	11.2	11.5	10.6	10.1
EL <sup>(a)</sup>											2.6	2.9	3.1	3.9	4.5	5.7	6.0	6.0	5.8	5.5	5.4	6.0	5.7	6.4	7.3	8.1	7.9	8.5
E <sup>(a)</sup>											7.1	7.3	6.9	7.8	8.3	8.6	8.1	10.2	10.4	11.9	11.9	11.9	12.3	11.9	11.4	11.4	11.6	11.9
F	7.3	8.8	8.9	7.1	7.6	7.4	8.3	8.3	7.9	8.0	8.6	9.0	9.1	9.2	9.6	9.4	9.6	9.7	9.4	9.4	9.4	10.0	9.7	9.8	10.0	10.2	10.5	11.3
IRL	9.4	10.4	9.8	10.1	10.3	10.3	11.4	11.2	10.9	11.4	12.7	13.1	13.4	14.0	14.8	14.5	14.9	15.2	16.0	13.4	13.9	14.5	14.7	15.4	15.5	13.9	14.4	14.7
I <sup>(a)</sup>	5.3	5.5	6.1	5.7	5.8	6.1	7.1	7.8	9.1	8.7	9.8	11.2	12.5	13.6	13.0	13.2	13.0	13.5	13.6	14.6	14.6	14.8	16.9	17.0	15.2	15.3	15.6	16.5
L	14.1	14.9	14.7	15.9	17.7	19.3	19.2	22.8	24.3	21.7	21.0	20.8	20.7	23.2	21.8	20.7	19.2	18.8	18.0	17.3	17.3	16.1	14.7	16.6	17.5	17.7	17.4	18.4
NL	12.9	13.8	14.3	14.5	14.8	15.5	15.1	15.5	15.6	15.8	15.9	15.3	15.1	13.9	13.1	12.9	13.6	14.4	14.7	14.2	15.8	17.2	16.2	17.1	14.4	13.3	13.7	13.4
A											12.1	12.6	12.1	11.6	12.1	12.8	12.8	12.3	12.2	11.3	11.8	12.4	13.0	13.1	11.5	12.2	13.2	13.6
p <sup>(a)</sup>											5.7	6.6	7.0	8.0	7.8	8.0	6.4	5.8	6.9	8.2	8.3	9.3	10.2	9.3	9.1	9.4	10.1	10.5
FIN											14.8	16.4	16.0	16.2	16.7	17.3	18.3	16.4	17.9	17.8	18.7	18.7	18.0	16.2	17.9	17.9	19.8	19.3
S											21.6	21.1	21.5	21.8	21.4	21.1	21.9	23.9	24.4	25.3	23.5	20.0	20.6	20.9	21.3	21.7	22.4	22.8
UK <sup>(a)</sup>	17.4	16.9	15.6	15.4	18.0	18.5	17.6	16.4	15.7	15.1	16.0	17.1	17.4	17.1	17.1	17.3	16.6	16.2	16.7	17.1	17.3	16.3	15.4	14.4	14.7	15.5	15.3	15.6
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
EU-8	8.9	9.1	9.2	10.0	10.4	10.1	10.9	11.5	11.5	11.2	11.5	11.6	11.9	12.1	12.1	12.2	12.2	12.4	12.2	12.6	12.2	12.6	13.0	12.9	12.2	12.4	12.2	12.5
EU-9	10.8	11.0	10.8	11.3	12.1	11.9	12.3	12.6	12.5	12.3	12.7	13.1	13.4	13.4	13.5	13.6	13.4	13.5	13.6	13.9	13.5	13.6	13.8	13.5	13.1	13.3	13.2	13.6
EU-12											12.1	12.5	12.7	12.9	12.9	13.1	12.9	13.1	13.2	13.5	13.2	13.3	13.5	13.3	12.9	13.1	13.0	13.3
EU-15											12.5	12.9	13.1	13.2	13.3	13.5	13.3	13.5	13.6	14.0	13.7	13.6	13.8	13.5	13.1	13.3	13.4	13.7
EU-11											11.2	11.3	11.6	11.8	11.9	12.0	12.0	12.2	12.2	12.6	12.3	12.6	13.0	12.8	12.2	12.3	12.3	12.6
Europe	8.9	9.1	9.2	11.3	12.1	11.9	12.3	12.6	12.5	12.3	12.7	12.5	12.7	12.9	12.9	13.1	12.9	13.1	13.2	13.5	13.2	13.3	13.5	13.3	12.9	13.3	13.4	13.7

<sup>(a)</sup> Partly estimated.

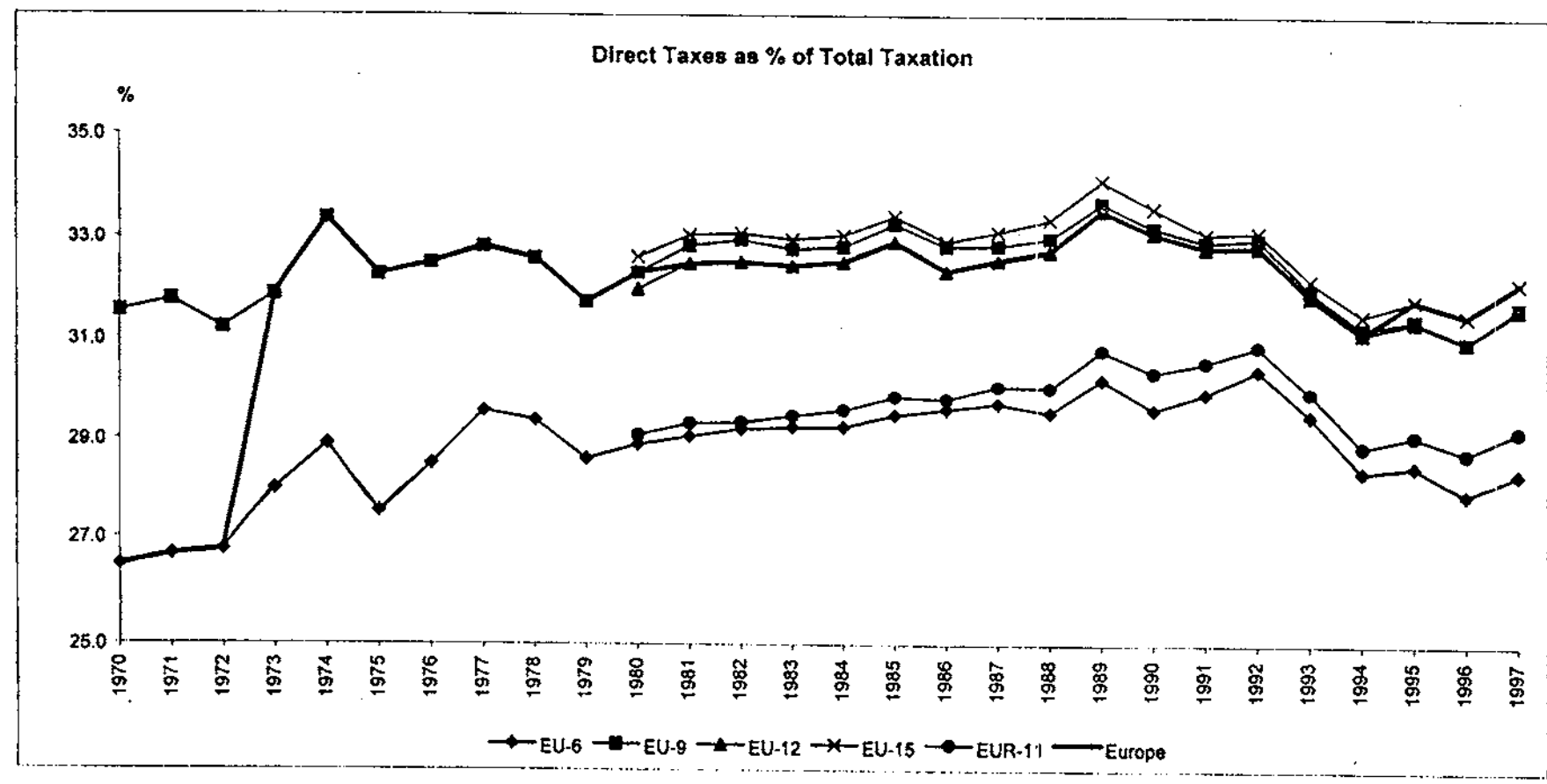
Table/Figure A 6: Indirect Taxes as % of Total Taxation



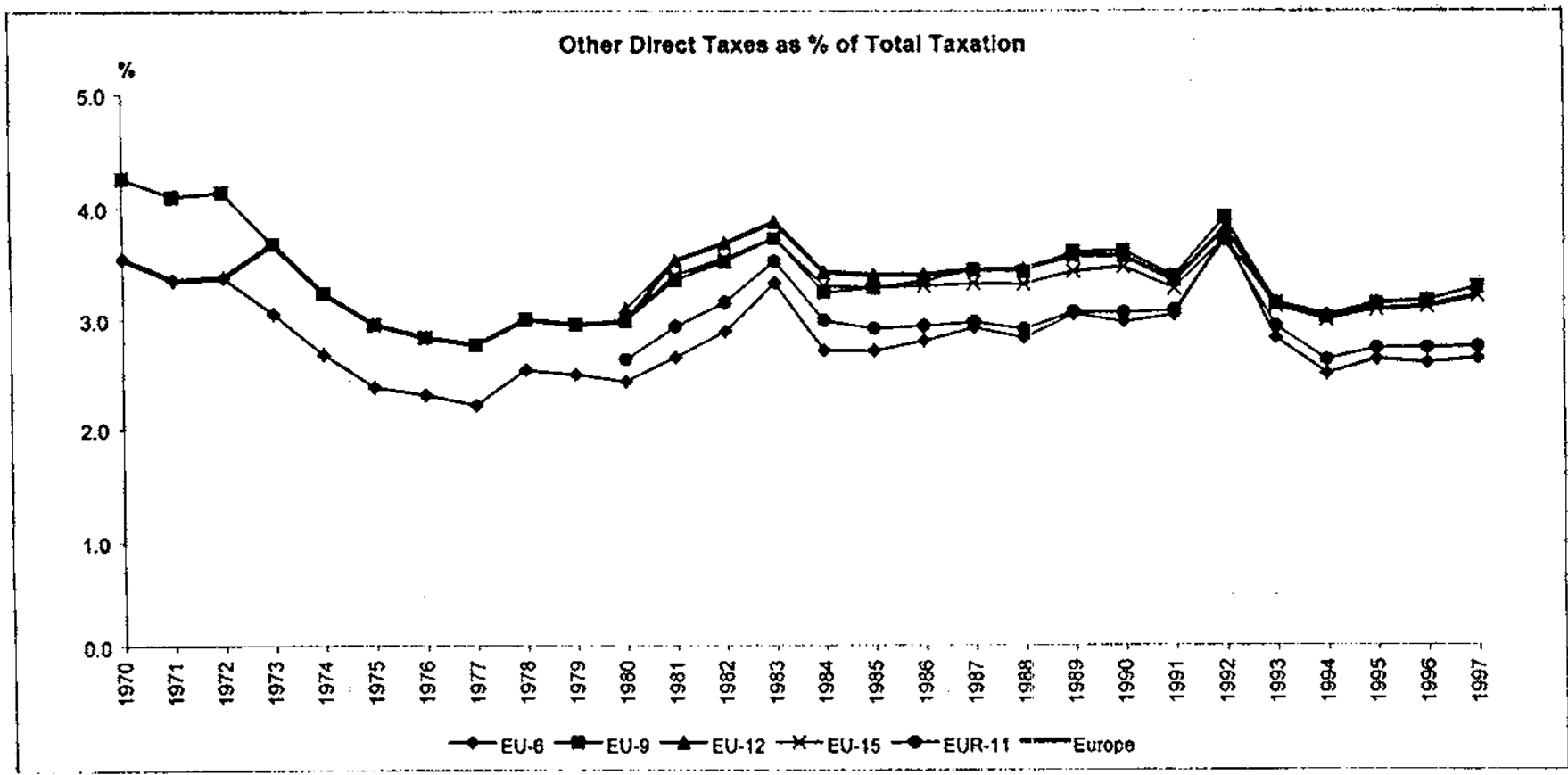
Table/Figure A 12: Other Indirect Taxes as % of Total Taxation



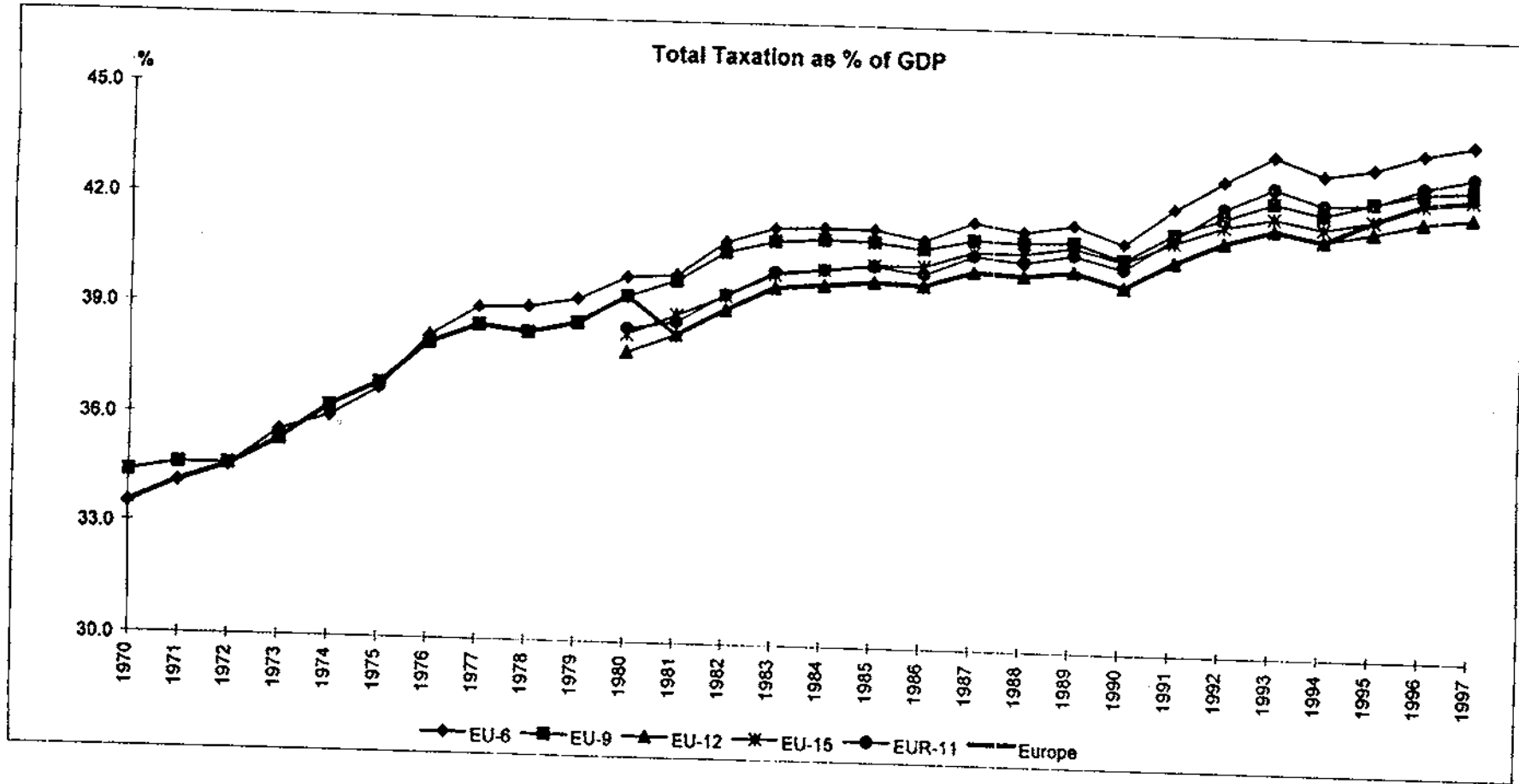
Table/Figure A 16: Direct Taxes as % of Total Taxation



Table/Figure A 22: Other Direct Taxes as % of Total Taxation

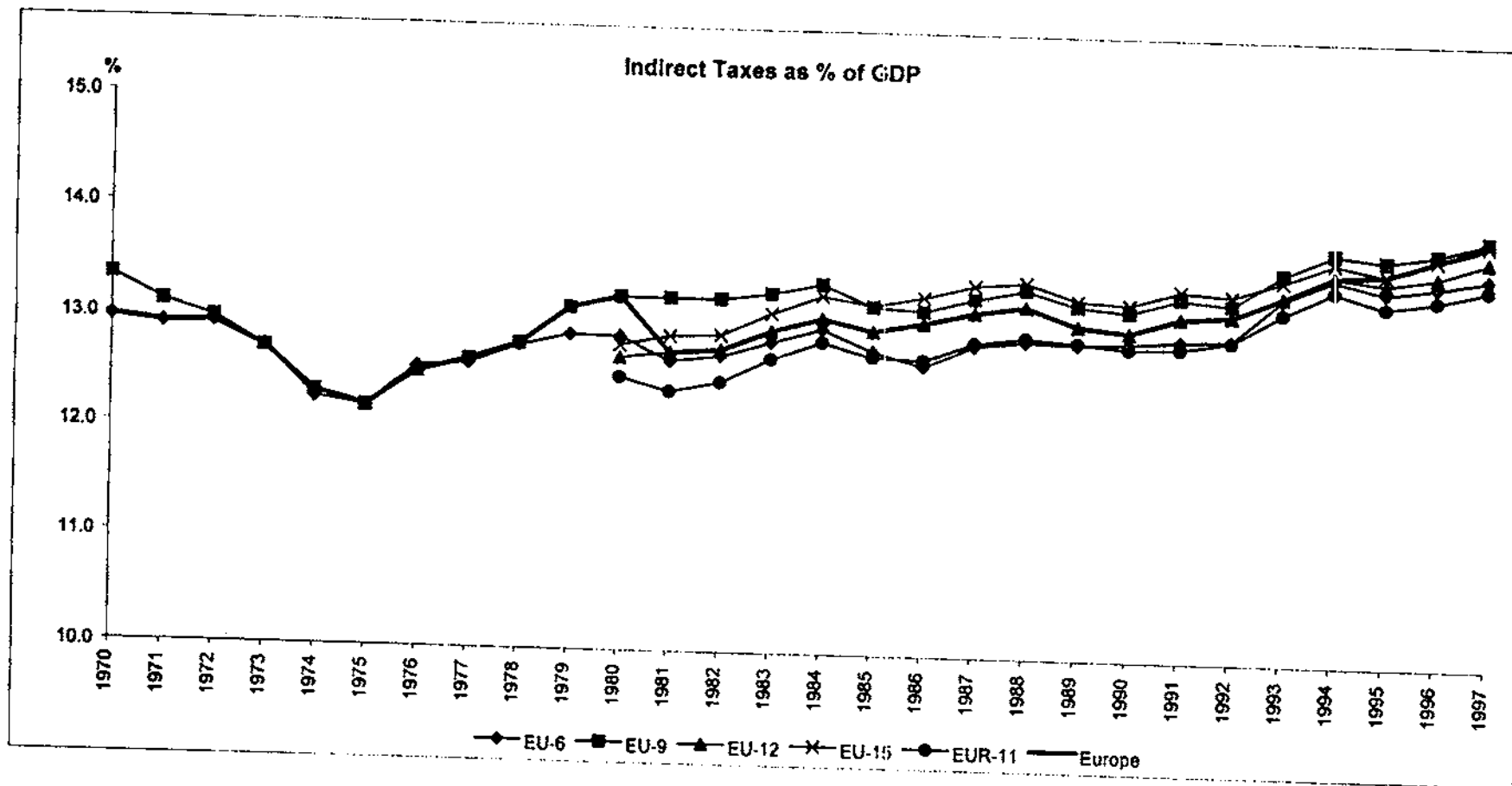


Table/Figure T 2: Total Taxation as % of GDP

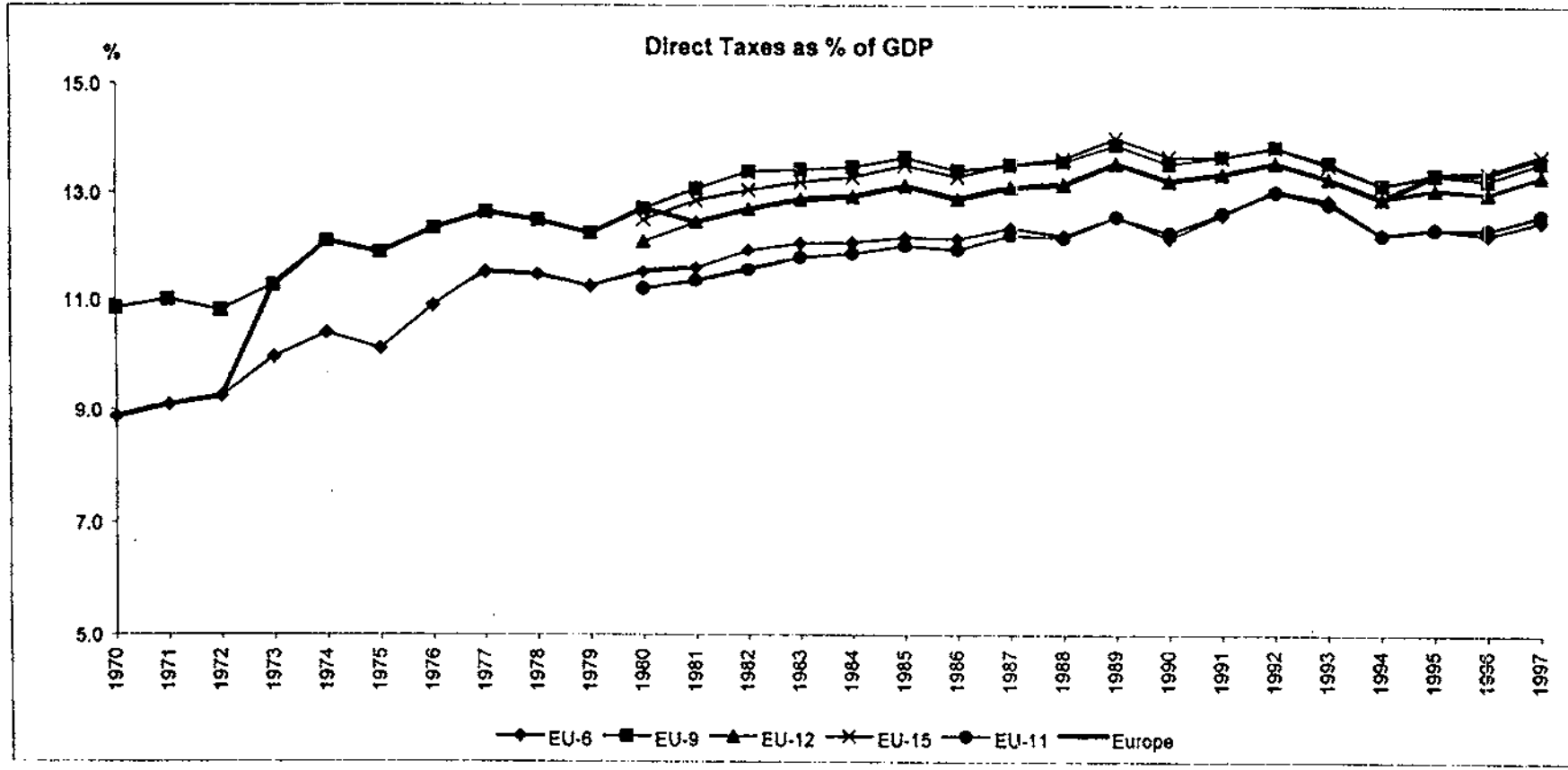




Table/Figure A 5: Indirect Taxes as % of GDP



Table/Figure A 15: Direct Taxes as % of GDP



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Είδαμε αναλυτικά στις προηγούμενες σελίδες τα δεδομένα της φορολογίας που επιβάλλεται στα κράτη – μέλη της Ε.Ε. Τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τη φορολόγηση των επιχειρήσεων και λοιπών νομικών προσώπων, τα επίπεδα του Φ.Π.Α. καθώς και τα σχετικά στοιχεία για την εναρμόνιση των άμεσων και έμμεσων φόρων. Επίσης εξετάστηκε αναλυτικά το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται στην Ελλάδα. Για το φορολογικό αυτό σύστημα είναι δυνατόν να εξαχθεί ένας μεγάλος αριθμός συμπερασμάτων τα οποία αναφέρονται ακολούθως.

Μια πρώτη βασικά παρατήρηση που θα πρέπει να γίνει είναι ότι οι έμμεσοι φόροι οι οποίοι είναι και οι πλέον άδικοι για τα πλατιά λαϊκά στρώματα, αποτελούν τον κύριο όγκο των φορολογικών εσόδων. Η διαφορά τους βέβαια με τους άμεσους φόρους κάθε χρόνο μειώνεται, γεγονός που δείχνει ότι γίνεται πρόοδος στο συγκεκριμένο τομέα. Φυσικά, σύμφωνα με τους πίνακες που εξετάστηκαν προηγούμενα και οι οποίοι δείχνουν ότι το 2002 οι έμμεσοι φόροι ήταν 58,5% και οι άμεσοι 41,5%, η αναλογία αυτή πολύ απέχει από το ποσοστό που ισχύει κατά μέσο όρο στην Ε.Ε., αν και πάλι αυτή δεν είναι φυσικά η ιδανική αναλογία.

Το γεγονός αυτό καταδεικνύει ότι το φορολογικό σύστημα, παρόλες τις προσπάθειες που γίνονται για βελτίωση των παρακάτω αναλογιών, όπως είδαμε, συνεχίζει να είναι ένα από τα επαχθέστερα μέσα στην Ε.Ε. για τα πλατιά λαϊκά στρώματα.

Αναλυτικότερα, το ελληνικό φορολογικό σύστημα, σε αντίθεση με αυτό των κρατών – μελών της Ε.Ε., χαρακτηρίζεται από πολλά αρνητικά στοιχεία (πολυνομία, πολυπλοκότητα, αντιφατικότητα, δυσλειτουργία). Οι σχετικά υψηλοί φορολογικοί συντελεστές που επιβάλλονται σε ορισμένους φόρους για να εξασφαλιστεί η χρηματοδότηση των συνεχώς αυξανόμενων δημοσίων

δαπανών και η άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ διαφόρων πηγών εισοδήματος, επαγγελμάτων και γεωγραφικών περιοχών της χώρας, δεν επιδρούν ευνοικά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας.

Εξάλλου, οι πολλαπλές εξαιρέσεις και απαλλαγές ορισμένων τομέων της οικονομίας από τη φορολογία, η διεύρυνση της παραοικονομίας, η ελλειπής ακόμα μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών που συνεπάγεται αδυναμία πλήρους διασταύρωσης των φορολογικών στοιχείων, η διακίνηση άνευ παραστατικών και η μη διασφάλιση των απαραίτητων προϋποθέσεων για την απόδοση και ευσυνειδησία των φοροτεχνικών οργάνων – υπηρεσιών, οδηγούν στην αύξηση της φοροδιαφυγής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων.

Η αδυναμία μείωσης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα αποτελεί τον πιο σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για τη δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους και την αποτελεσματική άσκηση δημοσιονομικής και εισοδηματικής πολιτικής γενικότερα.

Συνεχίζοντας τα συμπεράσματα κατόπιν της εξέτασης των φορολογικών συστημάτων, πρέπει στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι για να είναι "κοινωνικά αποδεκτό" ένα φορολογικό σύστημα, θα πρέπει να διέπεται από ορισμένες αρχές – ιδιότητες. Οι αρχές αυτές ενδείκνυται να λαμβάνονται υπόψη σε κάθε φορολογική μεταρρύθμιση ώστε το φορολογικό σύστημα να βελτιώνεται διαχρονικά και να συμβάλλει στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας. Οι κυριότερες από τις ιδιότητες αυτές είναι:

- Απλότητα και χαμηλό κόστος (διαχειριστικό – κοινωνικό), ευκαμψία και σταθερότητα.
- Ενίσχυση των κινήτρων για εργασία – αποταμίευση – επένδυση.
- Δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος.
- Σύγκλιση του εθνικού φορολογικού συστήματος προς τα φορολογικά συστήματα των χωρών του εξωτερικού με τις οποίες

έχει αναπτύξει σχέσεις μια χώρα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω χαρακτηριστικά γνώρισμα και αυτά που ισχύουν στη χώρα μας, συμπεραίνουμε ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει πολλές αδυναμίες και απέχει αρκετά από ένα "καλό" φορολογικό σύστημα. Συγκεκριμένα, δεν είναι απλό αλλά σχετικά πολύπλοκο με πανσπερμία αναρίθμητων νόμων, πράγμα που συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος. Εξάλλου το φορολογικό μας σύστημα δε χαρακτηρίζεται από την αναγκαία ευκαμψία ώστε να είναι εύκολο σε μια δεδομένη στιγμή να συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα μιας συγκεκριμένης οικονομικής πολιτικής. Ταυτόχρονα δε χαρακτηρίζεται από μια σταθερή συμπεριφορά αλλά αντίθετα αλλάζει τακτικά με αποτέλεσμα ο πολίτης ή η οικονομική μονάδα όχι μόνο να είναι σε δύσκολη θέση να προγραμματίσει αλλά και να χάνει την εμπιστοσύνη του προς το κράτος αφού συν τοις άλλοις, σε ότι αφορά τις φορολογικές ελαφρύνσεις που θεσπίζονται, αυτές έρχονται λίγο πριν τις εκλογές, μετά από μια μακρά περίοδο φορολογικής αφαιμάξης και καλύπτουν μόνο ένα μέρος της τελευταίας.

Όπως είναι φυσικό, οι αδυναμίες αυτές είναι αντικίνητρα προς πολλές κατευθύνσεις όπως παραγωγικότητα, επενδύσεις κ.τ.λ.

Εξάλλου, όπως προκύπτει από την ανάλυση των στατιστικών στοιχείων, ενώ η μέση φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να θεωρηθεί υψηλή σε σχέση με άλλες χώρες, εντούτοις το ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν έχει κατορθώσει ακόμη να πετύχει μια δικαιότερη ή περισσότερο κοινωνικά αποδεκτή κατανομή του φορολογικού βάρους.

Τέλος, σχετικά με τα κράτη - μέλη της Ε.Ε., σε αυτά χρησιμοποιούνται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε άμεσους και έμμεσους φόρους οι οποίοι σε αρκετές περιπτώσεις είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους στην Ελλάδα. Όμως, το σημαντικό στοιχείο που διαφοροποιεί τα φορολογικά συστήματα και καθιστά αυτά της Ε.Ε. δικαιότερα και περισσότερο εξελιγμένα,

είναι η αναλογία άμεσων – έμμεσων φόρων όπου κυμαίνεται γύρω στο 50%. Αναλογία σαφώς καλύτερη για όλες τις οικονομικές και κοινωνικές τάξεις.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΔΙΚΑΙΟ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΠΟΛΙΤΙΚΗ** Νικ. Μούσης Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ (10<sup>H</sup>) 2003.

**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ.** Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Λουξεμβούργο 1999.

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ Ε.Ε.** Έγγραφο προσανατολισμού για την Άτυπη Σύνοδο των Υπουργών του συμβουλίου "ECOFIN".

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ.** Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Β' Έκδοση, Εκδόσεις ΣΑΚΟΥΛΛΑ 1999.

**ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2003.** Υπηρεσία Εκτύπωσης Εντύπων και Αξιών του Δημοσίου, Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Αθήνα 2002.

**STRUCTURES OF THE TAXATION SYSTEMS IN THE EUROPEAN UNION 1970 – 1997.** EUROSTAT 2002.

**INTERNET:** [HTTP://EUROPA.EU.INT](http://europa.eu.int)