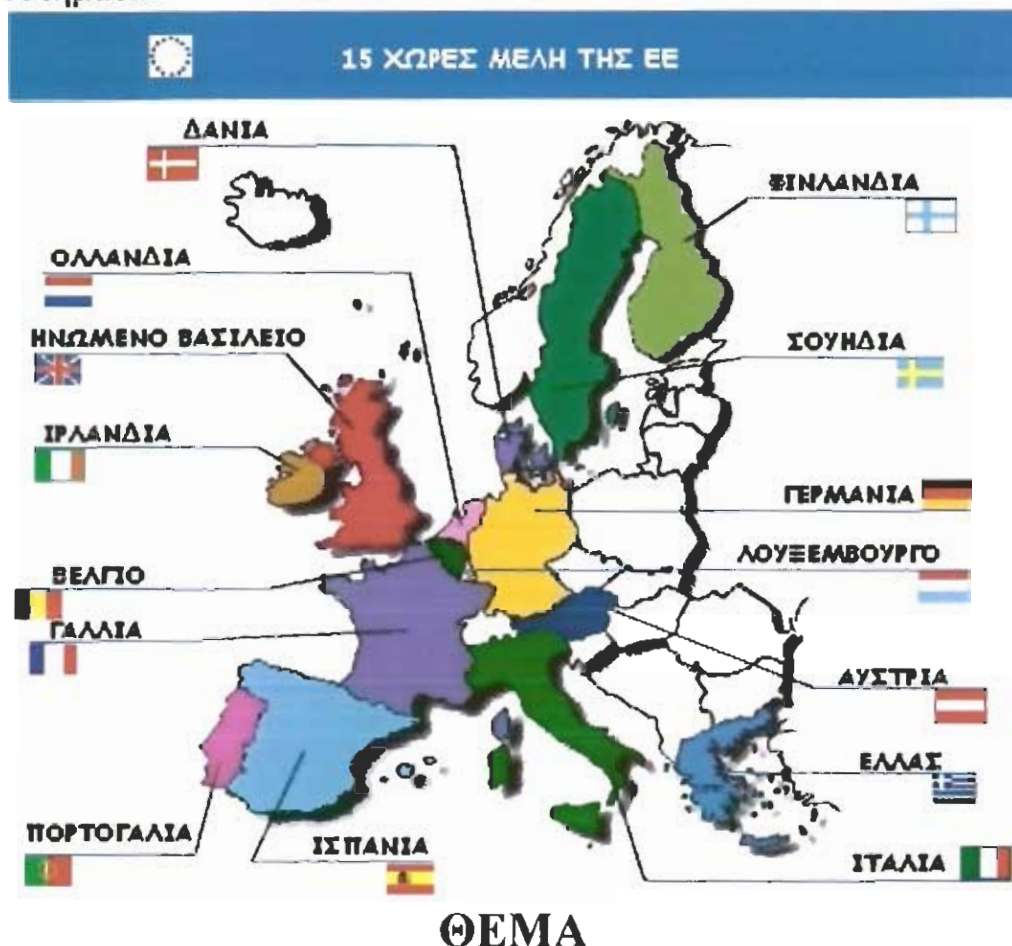




Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πάτρας
Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας
Τμήμα Επιχειρηματικού Σχεδιασμού & Πληροφοριακών
Συστημάτων



**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ
ΕΝΩΣΗΣ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ, ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ
ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ, Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΚΑΙ
ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ.**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : Ν. ΚΑΤΣΙΚΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ : ΜΠΟΥΛΟΥΓΑΡΗ ΚΑΛΛΙΡΡΟΗ

ΠΑΤΡΑ 2004

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ	1
1.1 Η ΠΟΙΚΙΛΟΜΟΡΦΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.....	3
1.2.1 ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ	3
1.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	4
1.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΟΙ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ	5
1.3.2 ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	7
1.3.3 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	7
1.3.4 ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	8
1.2 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	8
1.5 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΟΙΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ	9
1.5.1 Η ΑΝΑΓΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑΣ	9
1.3 ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ	11
1.7 Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	12
1.7.1 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	12
1.7.2 ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΠΑ	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο

ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ – ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε.

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	17
2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	17
2.2.1 ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ-ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ε.	20
2.2.2 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	22
2.2.2.1 ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΙΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ...	23
2.2.2.2 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ	26
2.2.2.3 ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	29
2.2.2.4 ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΕΙΔΗ	31
2.2.2.5 ΑΛΚΟΟΛΗ ΚΑΙ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ	32
2.2.2.6 ΑΛΛΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	33
2.2.3 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ	33
2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	34
2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ – ΜΕΛΗ ΤΗΣ Ε.Ε.	36
2.4.1 ΕΛΛΑΔΑ	37
2.4.2 ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	38
2.4.3 ΓΑΛΛΙΑ	38
2.4.4 ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	39
2.4.5 ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	39
2.4.6 ΓΕΡΜΑΝΙΑ	40
2.4.7 ΑΥΣΤΡΙΑ	40

2.4.8 ΒΕΛΓΙΟ	41
2.4.9 ΙΡΛΑΝΔΙΑ	41
2.4.10 ΙΤΑΛΙΑ	42
2.4.11 ΟΛΛΑΝΔΙΑ	42
2.4.12 ΔΑΝΙΑ	43
2.4.13 ΣΟΥΗΔΙΑ	43
2.4.14 ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	43
2.4.15 ΙΣΠΑΝΙΑ	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ	46
3.2 ΟΡΙΣΜΟΣ	47
3.3 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ IASC	47
3.4 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC	48
3.5 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ IASC	49
3.6 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΟΡΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	50
3.7 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	50
3.7.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ	51
3.7.2 ΓΛΩΣΣΑ	52
3.7.3 ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	53
3.8 ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	53
3.9 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	63

3.9.1 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ	67
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ

4.1 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ	68
--------------------------------------	----

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	73
1.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ	74
1.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ	74
1.1.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ	76
1.2 ΟΙ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	77
1.2.1 ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ	78
1.3 ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	79

1.3.1 ΟΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	80
1.3.2 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	82
1.4 ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ	83

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο

ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	85
2.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ..	85
2.2.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ	85
2.2.2 ΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	86
2.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ	
ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	87
2.3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	87
2.3.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	87
2.3.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	88
2.3.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	89
2.3.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΤΗΣ	
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.....	89
2.3.2.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	89
2.3.2.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	90
2.3.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	91
2.3.3.1 ΓΕΝΙΚΑ	91

2.3.3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	91
2.4 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ...	92
2.4.1 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΥΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	92
2.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΥΣ	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	92
2.6 ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΩΝ	94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	99
3.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	99
3.1.1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	100
3.1.1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	100
3.1.1.3 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	100
3.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	101
3.1.2.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	101
3.1.2.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	102
3.1.2.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	107
3.2 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	110
3.2.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΠΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ	
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	110
3.2.1.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ	110

3.2.1.2	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΠΑ	111
3.2.1.3	ΒΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	111
3.2.1.4	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	112
3.2.1.5	ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ	112
3.2.1.6	ΕΚΠΤΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΠΑ	113
3.2.1.7	ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΦΠΑ	114
3.2.2	ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	114
3.2.3	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	115
3.2.4	ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	116
3.2.5	ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	117
3.3	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	118
3.3.1	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ	118
3.3.1.1	ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	118
3.3.1.2	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	118
3.3.1.3	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	118
3.3.2	Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ	119
3.3.3	Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ	120
3.3.4	Ο ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	120
3.3.4.1	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΟΥ ΦΜΑ	120
3.3.5	Ο ΦΟΡΟΣ (ΜΕΓΑΛΗΣ) ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	121
3.3.5.1	Ο ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	121
3.4	ΠΙΝΑΚΕΣ ΚΑΙ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΣΧΕΣΗΣ ΑΜΕΣΗΣ – ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ Ε.Ε.....	122
3.4.1	ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ –ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	122
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	125

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ
ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

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 άσκησης 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 τον 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 των 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 στο 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 επιζήμιου 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 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.

1.3.1 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 στην 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 εταιρών 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 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 μίαν 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 μία ενιαία αγορά, πρέπει το κόστος της παραγωγής και η αποδοτικότητα των επενδυόμενων 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 επανεπενδυόμενα κέρδη, μπορεί, όταν έχουν 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.

1.3.2 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.

1.3.3. 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 το ειδικό φόρο κατανάλωσης που εναρμονίστηκε με την ίδια ευκαιρία.

1.3.4 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 εργαζόμενους (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.

1.4 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 κ.λ.π.). Οι κοινωνικές εισφορές καταβάλλονται από τους μισθωτούς και από τους εργοδότες.

1.5 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.

1.5.1 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 υπάρχει 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 μια 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. ισχύουν αρ. 90 ΣΕΚ) και
2. Να επιστρέφουν στα εξαγόμενα προϊόντα εσωτερικούς φόρους μεγαλύτερης αξίας από εκείνη που τους είχε επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα (αρ. 956 Ε.Ο.Κ., ισχύουν 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 σε ένα κράτος (περίπτωση κρασιού και μπίρας). 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 στόχων.

1.6 ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

Η ανακοίνωση της Επιτροπής που συζητήθηκε στη Βερόνα το 1996 υπογράμμισε 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.

1.7 Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ

1.7.1 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.

1.7.1.1 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 το 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 εφαρμόζαν 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 «οδηγία 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 6.000km) 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 υπόκειται 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2⁰

ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ - ΜΕΛΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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.

2.2 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

Πίνακας συντελεστών φορολόγησης των Εταιρειών στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

	ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
<u>Εντός Ο.Ν.Ε.</u>		
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%	
<u>Εκτός Ο.Ν.Ε</u>		
Δανία	34%	
Ηνωμένο Βασίλειο	31%	
Σουηδία	28%	

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.

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

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 αντανakλά, 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

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

Λουξεμβούργο επιβάλλει στις εταιρείες δύο ειδών δημοτικούς φόρους, ανάλογα πάντα με την περιοχή που είναι εγκατεστημένες, που αφορούν σε φόρο στα κέρδη των εταιριών 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%.

2.2.1 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

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

	ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
Εντός Ο.Ν.Ε.		
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%5,12%
Φινλανδία	22%	6%,12%
Ελλάδα	18%	8%
Εκτός Ο.Ν.Ε		
Δανία	25%	
Ηνωμένο Βασίλειο	17,5%	0%,5%
Σουηδία	25%	6%,12%

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 γής
- 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 χρειάζονταν 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.

2.2.2 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί οι οποίοι επιβαρύνουν τον κύκλο των εργασιών, την παραγωγή ή την κατανάλωση των 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 εκπίπτουν από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Οι τελωνειακοί δασμοί είναι ένα είδος έμμεσων φόρων. Για αυτό, μετά από την κατάργησή τους μέσα σε μία 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 μέσω συντελεστών, που ζητούσε η Συνθήκη για τους συμψηφισμούς στα σύνορα αυτών των φόρων, δεν απέκλειε τη δυσμενή μεταχείριση των εξαγωγών στα 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 σωρευτικοί φόροι ήταν η αντικατάστασή τους από το σύστημα του φόρου επί της προστιθέμενης αξίας.

2.2.2.1 ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΙΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

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. Μόνο μετά το 1962, χρόνο δημοσίευσης των δύο εκθέσεων, τις οποίες είχε ζητήσει η Επιτροπή και οι οποίες συνιστούσαν την υιοθέτησή τους 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 κάποιο στάδιο. Καταβάλλεται από

όλους εκείνους οι οποίοι παρενέβησαν στην παραγωγή ή τη διανομή ενός αγαθού ή μια υπηρεσία 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 της υποκείμενη στο Φ.Π.Α., καθώς και ο φόρος επί των εισαγωγών εκπίπτονται 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 ο σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου των εργασιών. Αλλά ο Φ.Π.Α. είναι επίσης ουδέτερος ως προς τον 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 καθεστάτα. 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

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

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 το 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 εναρμόνισει 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 του Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά καθώς και των ραδιοτηλεοπτικών 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 στην 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 μικρό-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.

2.2.2.2 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΟΡΩΝ

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 φορολογία, 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 φορολογουμένων 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^η 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) υπογράμμισε 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^{ης} Μαΐου 1977 και προβλέπει ότι, κατά την περίοδο εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος Φ.Π.Α. (από την 1^η Ιανουαρίου 1993 έως την 31^η 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% στην 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, οι εφημερίδες και τα περιοδικά, η είσοδος σε θεάματα, μουσεία κλπ, τα καλλιτεχνικά έργα και 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 την 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 καμία άλλη φορολογία και σε καμία διαδικασία όταν περνούν από το ένα κράτος σε 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 καθεστάτα. 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 ένα 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 3.000χιλιόμετρα, 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 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 βάση 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.

2.2.2.3 ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Μέσα σε μια φορολογικά ολοκληρωμένη Κοινότητα θα πρέπει να διατηρηθούν, διπλά 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.

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

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 των 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 ενδιαφερόμενων 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 τιμή λιανικής πώλησης, είτε μικτό ειδικό φόρο συνδυάζοντας τα δύο παραπάνω στοιχεία. Η οδηγία για τους φόρους κατανάλωσης επί των μεταποιημένων καπνών κωδικοποιήθηκε το 1995.

2.2.2.4 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.

2.2.2.5 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 μπίρα.

2.2.2.6 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.

2.2.3 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 της 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 μια 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 1969. Χρειάστηκαν 21 χρόνια διαβουλεύσεων πριν το Συμβούλιο εγκρίνει τρεις προτάσεις βασικές για την πέραν από τα σύνορα συνεργασία και συγχώνευση των επιχειρήσεων.

2.3 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^{ης} Ιουνία 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 μόνο 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^{ης} 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 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.

2.4 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.

2.4.1 ΕΛΛΑΔΑ

Στην 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 κ.λ.π.) την αποπληρωμή δανείων κ.α. . 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 «αντικείμενα 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.

2.4.2 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 στην πηγή υπό το καθεστώς του συστήματος «PAYE», δηλαδή κατά την καταβολή του μισθού.

2.4.3 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.

2.4.4 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%).

2.4.5 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 το 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.

2.4.6 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 υπόκειται 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.

2.4.7 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 δευτέρων. Στους μισθωτές επιβάλλεται φόρος που αφαιρείται άμεσα από τους μισθούς, 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.

2.4.8 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 το 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.

2.4.9 ΙΡΛΑΝΔΙΑ

Στην Ιρλανδία οι μόνιμοι κάτοικοι και διαμένοντες στη χώρα υπόκεινται σε φόρο για τα εισοδήματά τους από όλες τις πηγές τους. 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

2.4.10 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, η αντιστάθμιση μεταξύ των δύο τύπων φόρων, εισοδήματος και τοπικών, είναι δυνατή. Ο φορολογικός συντελεστής των τοπικών φόρων είναι 16,2%.

2.4.11 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.

2.4.12 ΔΑΝΙΑ

Στην 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.

2.4.13 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.

2.4.14 ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ

Στην Πορτογαλία οι κάτοικοι του κράτους - μέλους αλλά και όλοι οι ιδιώτες που αποκτούν εισόδημα στην 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 31^η 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 κ.λ.π. 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 τους.

2.4.15 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 στην 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

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

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 στην 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^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

- Τα ΔΛΠ αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.
- Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά πολύπλοκα έτσι ώστε να μπορούν να εφαρμοσθούν σε όλες τις χώρες.
- Τα ΔΛΠ δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μίας χώρας αλλά:
 - πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ βάσει νόμου π.χ. Ελλάδα
 - σε άλλες χώρες τα ΔΛΠ υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των Λογιστικών Επαγγελματικών Σωμάτων π.χ. Κύπρος
 - ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να συνάδουν με τα ΔΛΠ π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο.
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών / πρακτικών / αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee – IASC) , που είχε την ευθύνη για την έκδοση των ΔΛΠ από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 ΔΛΠ από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 34. Τα ΔΛΠ 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25 έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα ΔΛΠ.

- Επίσης, από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης – ΔΠΧΠ* (International Financial Reporting Standards – IFRS's). Από το Μάρτιο του 2001 μέχρι την ημερομηνία της πρώτης έκδοσης των «Εγχειριδίων ΔΛΠ στα Ελληνικά» (Οκτώβριος 2002) δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε ΔΠΧΠ.

3.2 ΟΡΙΣΜΟΣ

Η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων όλων των χωρών που είναι βασικό στοιχείο προς την κατεύθυνση της διαφάνειας, επιβάλλουν την ύπαρξη ενός ενιαίου πλαισίου οικονομικών αναφορών (common financial reporting framework).

Το ενιαίο αυτό πλαίσιο δεν είναι άλλο από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / International Accounting Standards (IAS), τα οποία αποτελούν την κοινή γλώσσα επικοινωνίας στα λογιστικά και χρηματοοικονομικά θέματα και έχουν ήδη υιοθετηθεί από όλα σχεδόν τα μεγάλα χρηματιστήρια του κόσμου.

3.3 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ IASC

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων [International Accounting Standards Committee – IASC] συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC ενέκριναν την νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

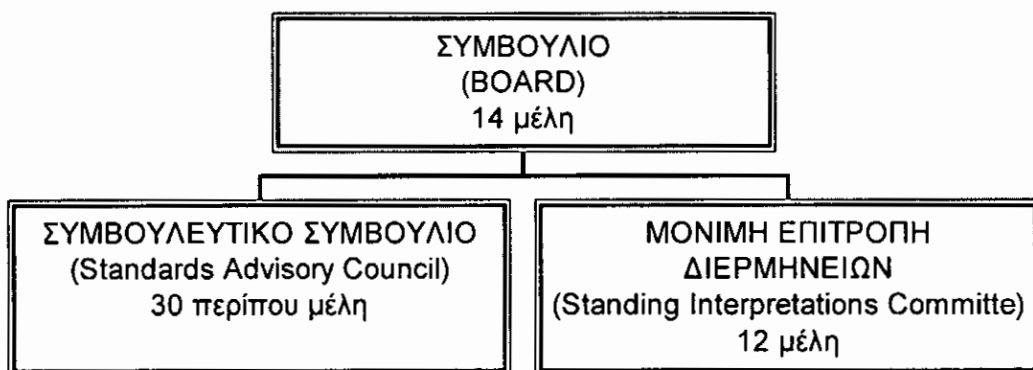
- **Επίτροποι (Trustees)**

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- **Επιτροπές**

Με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό



Σκοπός:

Συμβουλευτικός προς το Συμβούλιο και τους Επιτρόπους

Σκοπός:

Διερμηνεία αμφισβητούμενων Λογιστικών Θεμάτων

3.4 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC

Οι σκοποί της IASC, όπως τίθενται στο καταστατικό της είναι:

- i. Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση

των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.

ii. Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση μεταξύ της IASC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών [International Federation of Accountants – IFAC – ιδρύθηκε στο Μόναχο το 1977] επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη συμφωνία ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

3.5 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ IASC

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC .

- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:

- Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

- Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της Λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

- Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

- Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

3.6 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΟΡΟΥ «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ»

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» περιλαμβάνει:

- Τον Ισολογισμό
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Την Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση
- Το προσάρτημα

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται άπαξ του νέου έτους και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής.

Η διοίκηση μίας τέτοιας επιχείρησης μπορεί αν καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διάφορους τρόπους, που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στην διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις αυτές, την οποί και να εκθέσει δεόντως.

3.7 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευτεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, που ήδη έχουν εκδοθεί για κάθε θέμα και υπο το φως μίας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.

Για να επιτύχει αυτό τον σκοπό της προσαρμογής των υπάρχοντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μην γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Δ.Λ.Π. που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την IASC **δεν υπερισχύουν των τοπικών Προτύπων**, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στη έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται **στη γνωστοποίησης της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη** στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται.

Όπου τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π., τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθούν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π.

3.7.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μίας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνές κλίμα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από την μελέτη του

συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι αποφάσεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.

- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου.

- Το εγκεκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.

- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από τα Συμβούλια και όπου είναι αναγκαίο το σχέδιο αναθεωρείται.

- Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εγκριθεί το Πρότυπο.

- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προυποθέτει αποδοχή από την πλειοψηφία του Συμβουλίου.

- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μία ψήφο.

3.7.2 ΓΛΩΣΣΑ

Το εγκεκριμένο σχέδιο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με τη άδεια του συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στην γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

3.7.3 ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Μεμονωμένα, ούτε η IASC ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιτυχία των προσπαθειών της IASC εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα έχει μία αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πρόοδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

3.8 ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

❖ IAS 1

Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων - Presentation of Financial Statements

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1998.

Συνοπτικό διάγραμμα

- Ορίζει την έννοια των οικονομικών καταστάσεων και τον σκοπό τους που συνίσταται στο να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση, τις ταμιακές ροές, τα αποτελέσματα της διαχείρισης της Διοίκησης.
- Ορίζει ότι μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις:
 - ✓ Ισολογισμό

- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων
 - ✓ Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
 - ✓ Κατάσταση Ταμειακών Ροών
 - ✓ Λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις (Προσάρτημα)
- Ορίζει ως βασική αρχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και ταμιακές ροές της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.
 - Καθορίζει το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και τη δομή τους.

❖ IAS 2

Αποθέματα – Inventories

Το Πρότυπο αρχίζει να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1995.

Συνοπτικό διάγραμμα

- Δίνει την έννοια των αποθεμάτων.
- Καθορίζει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
- Ασχολείται με τις μεθόδους κοστολόγησης μαζικής και εξατομικευμένης παραγωγής και ορίζονται οι όροι FIFO και LIFO αντίστοιχα.

❖ IAS 3

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις – Consolidated Financial Statements

Το Πρότυπο IAS 3 αναφερόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εκδόθηκε το 1977 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονταν από την 1,1,1977 και εφεξής. Το IAS αυτό έχει ουσιαστικά καταργηθεί με τα νεώτερα IAS 22, 27 και 28.

❖ IAS 4

Λογιστική Αποσβέσεων – Depreciation Accounting

Το IAS 4 εκδόθηκε το 1977 και άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την 1 Ιανουαρίου 1977. το Πρότυπο αυτό καταργήθηκε την 1,7,1977, υπερκαλυπτόμενο από τα IAS 16, 22 και 38.

❖ IAS 5

Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις – Information to be Disclosed in Financial Statement

Το IAS 5 όπως αρχικά εκδόθηκε, άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν μετά την 1 Ιανουαρίου 1977. το Πρότυπα αυτό έχει υπερκαλυφθεί από το αναθεωρημένο IAS 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν το αργότερο την ή μετά την 1 Ιουλίου 1988.

❖ IAS 6

Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών – Accounting Responses to Changing Prices

Το IAS 6 εκδόθηκε το 1978 και άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που άρχισαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1978. Το πρότυπο αυτό καταργήθηκε ουσιαστικά με τα νεώτερα IAS 15 και 29.

❖ IAS 7

Καταστάσεις ταμιακών ποών – Cash Flow Statement

Το Πρότυπο αυτό εκδόθηκε το 1979 με τον τίτλο «Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως» και αναθεωρήθηκε το 1992 με τον τίτλο «Κατάσταση Ταμιακών Ροών», το οποίο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1994.

❖ IAS 8

Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους –

Net profit or loss for the period fundamental errors and changes in accounting policies

Το Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

Το Πρότυπο αντιμετωπίζει:

- Τα αποτελέσματα χρήσεως (κέρδος ή ζημιά)
- Έκτακτα κέρδη / ζημιές
- Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων
- Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα
- Αλλαγή λογιστικής αρχής

❖ IAS 9

Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης – Research and Development Costs

Το πρότυπο αναφερόταν στη λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης. Εκδόθηκε το 1978 και αναθεωρήθηκε το 1993. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που άρχισαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1995. Το IAS αυτό αντικαταστάθηκε με το IAS 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία», το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999. Από την ημερομηνία αυτή συνεπώς έπαυσε ισχύον το IAS 9.

❖ IAS 10

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού – Events after the balance sheet date

Το πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2000.

❖ IAS 11

Συμβάσεις Κατασκευής Έργων – Construction Contracts

Το IAS 11 εκδόθηκε το 1978 και αναθεωρήθηκε το 1993. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους, οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

❖ IAS 12

Φόροι Εισοδήματος – Income Taxes

Το πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1998.

❖ IAS 13

Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

–

Presentation of Current Assets and Current Liabilities

Το IAS 13 εκδόθηκε το 1979 και αναθεωρήθηκε το 1991. Το IAS αντικαταστάθηκε με το IAS 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» (αναθεωρημένο 1997), το οποίο άρχισε να ισχύει για τις χρήσεις την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1998.

❖ IAS 14

Οικονομικές Καταστάσεις Κατά Τομέα – Segment Reporting

Το αρχικό IAS 14 όπως αρχικά εκδόθηκε άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που άρχιζαν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1983 και αναθεωρήθηκε το 1997. Το αναθεωρημένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1998.

❖ IAS 15

Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών –

Information Reflecting the Effects of Changing Prices

Το IAS 15 εγκρίθηκε αρχικά το 1981 και αναθεωρήθηκε το 1991.

❖ IAS 16

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις – Property Plant and Equipment

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

❖ **IAS 17**

Μισθώσεις – Leases

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999.

❖ **IAS 18**

Έσοδα – Revenue

Το IAS 18 εκδόθηκε αρχικά με τον τίτλο «Καταχώρηση των Εξόδων στα Αποτελέσματα» και αναθεωρήθηκε το 1993. Το αναθεωρημένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

❖ **IAS 19**

Παροχές σε εργαζόμενους – Employee Benefits

Εκδόθηκε το 1993 με τον τίτλο «Δαπάνες Παροχών Αποχωρήσεως» και αναθεωρήθηκε το 1998 με τον τίτλο «Παροχές σε εργαζομένους». Το αναθεωρημένο IAS 19 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999.

❖ **IAS 20**

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης –

Accounting for government grants and disclosure of government assistance

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1984.

❖ **IAS 21**

Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος –

The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

Το Πρότυπο όπως αρχικά εκδόθηκε άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις των χρηστών που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1985. Το πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη μορφή του άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

❖ **IAS 22**

Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Business Combinations

Το IAS 22 όπως αρχικά εκδόθηκε, άρχισε ισχύον για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και αναθεωρήθηκε το 1993 όπου με την αναθεωρημένη μορφή του εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

❖ **IAS 23**

Κόστος Δανεισμού – Borrowing Costs

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

❖ **IAS 24**

Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών – Related Party Disclosures

Το Πρότυπο, όπως αρχικά εγκρίθηκε το 1984, άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1986. Το Πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε το 1994.

❖ **IAS 25**

Λογιστική επενδύσεων – Accounting for investments

Εκδόθηκε το 1985 και αναμορφώθηκε το 1991. Το πρότυπο κάλυπτε την καταχώρηση και αποτίμηση των επενδύσεων σε ομολογίες και μετοχές, καθώς και τις επενδύσεις σε έδαφος και κτίρια και σε άλλα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται ως επενδύσεις. Επειδή τα σχετικά θέματα καλύπτονται από μεταγενέστερα πρότυπα, η IASC απέσυρε το πρότυπο αυτό για τις ετήσιες

οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001.

❖ IAS 26

Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχής αποχώρησης –

Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

Τα Πρότυπο εκδόθηκε το 1986, αναθεωρήθηκε το 1991, και με την αναθεωρημένη μορφή του τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των παροχών αποχώρησης που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1988.

❖ IAS 27

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές –

Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries

Εκδόθηκε το 1988 και αναθεωρήθηκε το 1991. με την αναθεωρημένη μορφή του εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου του 1990.

❖ IAS 28

Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις – Accounting for Investments in Associates

Το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1990.

❖ IAS 29

Οικονομικές Καταστάσεις σε υπερπληθωρισμένες οικονομίες – Financial Reporting in Hyperinflationary

Το Πρότυπο αυτό εκδόθηκε το 1989 και αναθεωρήθηκε το 1991. η γενόμενη αναθεώρηση δεν επέφερε ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκριμένο κείμενο.

❖ **IAS 30**

Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων – Disclosures in the Financial Statements of Banks and similar Financial Institutions

Το πρότυπο αυτό εγκρίθηκε και παρουσιάστηκε με την αναθεωρημένη μορφή που υιοθετήθηκε το 1991. Το IAS 30.

❖ **IAS 31**

Λογιστική των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες – Financial Reporting of interests in joint ventures

Εγκρίθηκε το 1990 και παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή του από το 1991.

❖ **IAS 32**

Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση - Financial Instruments: Disclosure and Presentation

Εγκρίθηκε το 1995 και εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1996.

❖ **IAS 33**

Κέρδη ανά Μετοχή – Earning per Share

Εγκρίθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1998.

❖ **IAS 34**

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση – Interim Financial Reporting

Άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999.

❖ IAS 35

Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις – Discontinuing Operations

Πραγματεύεται την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις για οικονομικές καταστάσεις των χρηστών που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999.

❖ IAS 36

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων – Impairment of Assets

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

❖ IAS 37

Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Το Πρότυπο τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

❖ IAS 38

Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία – Intangible Assets

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1999.

❖ IAS 39

Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση – Financial Instruments: Recognition and Measurement

Το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν οικονομικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001.

❖ IAS 40

Επενδύσεις σε Ακίνητα – Investment Property

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001.

❖ IAS 41

Γεωργία – Agriculture

Το IAS 41 αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην αγροτική δραστηριότητα. Εκδόθηκε το 2001 και τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2003.

3.9 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, οι οποίες γενικά ακολουθούν τα διεθνή πρότυπα, ενώ το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής δημοσιεύει τις προτάσεις του. Πρόσφατα, προτάθηκε από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρείες από 1/1/2004 ενώ η κυβέρνηση ετοιμάζει νομοσχέδιο που θα συζητηθεί στην Βουλή.

Σύμφωνα με το σχέδιο νόμου για τα ΔΛΠ, προβλέπονται τα ακόλουθα:

1. Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και προαιρετική από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τακτικούς ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των δημοσιευομένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- I. Ισολογισμό
- II. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- III. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- IV. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- V. Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

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

2. Στις οικονομικές καταστάσεις li – 1 iii περιλαμβάνονται τόσο οι οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιρειών όσο και οι ενοποιημένες των ομίλων εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών.

3. Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31/12/2002.

4. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ πρέπει για την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, να προσαρμόζουν το λογιστικό αποτέλεσμα που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως στο φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και θα φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα.

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα ΔΛΠ μπορούν να σχηματίσουν κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του κόστους προσαρμογής στα ΔΛΠ.

6. Με κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των ΔΛΠ εφόσον η εφαρμογή τους επηρεάζει την υφιστάμενη νομοθεσία των Α.Ε.

Η φιλοσοφία των ΔΛΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις να αποδίδουν την πραγματική κατάσταση όσο το δυνατόν περισσότερο και να γίνονται περισσότερο ουδέτερες παρά συντηρητικές. Έτσι, ενώ όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «αυτοτέλειας της χρήσης» (accrual basis), τα ΔΛΠ έχουν ιδιαίτερη προτίμηση στην αυτοτέλεια της χρήσης, αφού φτάνουν στο σημείο να θεωρούν ότι μια μεταχρονολογημένη επιταγή 14 μηνών πρέπει να παρουσιάζεται στον ισολογισμό με την αξία που προεξοφλείται στο παρόν και όχι με την ονομαστική αξία της. Επίσης, όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «συνέχειας» (going concern), και τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι πολλά στοιχεία του πάγιου ενεργητικού μπορούν να αποτιμώνται ως χωριστές επενδύσεις με εφαρμογή της μεθόδου των προεξοφλημένων ταμειακών ροών. Τέλος, εννοείται ότι όταν μια εταιρεία εφαρμόσει τα ΔΛΠ, θα πρέπει να τα εφαρμόσει σε όλες τις διατάξεις και όχι μόνο στα βασικά σημεία.

Μια περαιτέρω ανάλυση των 5 προαναφερθέντων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι:

1. Ο ισολογισμός και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως είναι απλοί και δεν έχουν πολλές ορατές διαφορές σε σχέση με τα υπάρχοντα. Ορισμένες καίριες διαφορές με τα ΔΛΠ είναι:

α)Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα, δεν καταχωρείται ως στοιχείο ενεργητικού αλλά πρέπει να καταχωρηθεί σαν έξοδο. Το ίδιο ισχύει με τις δαπάνες εκκίνησης, δαπάνες διαφήμισης και δαπάνες εκπαίδευσης,

β)Τα πάγια αποτιμώνται σε ιστορικό κόστος (αξία κτήσης) ή σε τρέχον κόστος (με τακτική αποτίμηση από ειδικό εκτιμητή) και περιλαμβάνουν τα ιδιόκτητα και τα ενοικιασμένα με leasing,

γ)Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (με ποσοστό συμμετοχής στα δικαιώματα ψήφου πάνω από 20%) αποτιμώνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης ή την μέθοδο του κόστους κτήσης,

δ)Οι δόσεις των ομολογιακών δανείων προεξοφλούνται με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς,

ε)Οι προβλέψεις προεξοφλούνται στο παρόν, οπότε οι αποζημιώσεις προσωπικού με προγράμματα καθορισμένων παροχών απαιτούν αναλογιστικές μελέτες,

ς)Τα έσοδα για μεταγενέστερες υπηρεσίες εγγράφονται σε μεταβατικό λογαριασμό και λογίζονται στα έσοδα χρήσης όπου παρέχονται,

ζ)Σχεδόν όλα τα έσοδα και έξοδα (συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων κλπ.) είναι οργανικά έκτακτα,

η)Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη κάθε χρήσης και δεν καταρτίζεται πίνακας διάθεσης. Αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ο φόρος που καταβάλλεται στην εφορία με βάση τον φορολογικό νόμο, ενώ οι διαφορές που προκύπτουν από τα ΔΛΠ και τον φορολογικό νόμο καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό ως αναβαλλόμενοι φόροι,

ι)Σε ενοποιημένους ισολογισμούς, θα εμφανίζεται υπεραξία επιχείρησης η οποία θα αποσβένεται με συντελεστή 5%,

j) Τα δικαιώματα μειοψηφίας ενοποιούνται με πραγματικές αξίες και όχι λογιστικές.

2. Η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.

3. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών είναι απλή και σχεδόν όμοια με την υπάρχουσα όπου οι ταμειακές ροές ταξινομούνται σε επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

4. Το Προσάρτημα περιέχει πολλές και ουσιαστικές πληροφορίες, όπως ενδεικτικά:

- a) Γνωστοποίηση της έδρας, των εγκαταστάσεων, του αντικειμένου εργασιών, του αριθμού των εργαζομένων της επιχείρησης κτλ.,
- b) Δήλωση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση κάθε στοιχείου του ενεργητικού και παθητικού
- c) Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες των στοιχείων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως
- d) Έσοδα και έξοδα ανά επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς
- e) Ασυνήθη γεγονότα που επηρεάζουν τα αποτελέσματα
- f) Σημαντικά γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος
- g) Υπολογισμός κερδών ανά μετοχή
- h) Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών
- i) Μερίσματα πληρωτέα
- j) Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και οικονομικές δεσμεύσεις.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλισθεί η ομοιομορφία των οικονομικών

καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού.

3.9.1 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι ιδιαίτερος σημαντική για την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία αναγνωρίζει ότι η **συγκρισιμότητα, η διαφάνεια και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου**. Η έλλειψη συγκρισιμότητας αποθαρρύνει τις επενδύσεις λόγω αβεβαιότητας όσον αφορά την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών, όπως αυτές παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι τα ΔΛΠ παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρίες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, ενώ θα προσδώσει αξιοπιστία και διεθνή συγκρισιμότητα στις δημοσιευμένες καταστάσεις. Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εταιρίες που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια συμβάλλει στη δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς με μεγαλύτερο βάθος και υψηλότερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα έχει θετικές επιπτώσεις για τις επιχειρήσεις, οι οποίες θα καταστούν ελκυστικότερες σε μια πολύ μεγαλύτερη αγορά επενδυτών. Επίσης, η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του ΧΑΑ και θα βοηθήσει στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων, οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν έναν πολύ σημαντικό μοχλό ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ διευκολύνουν τους επενδυτές και τους αναλυτές να συγκρίνουν τις ελληνικές εταιρίες με άλλες στο εξωτερικό

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ

4.1 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. Μία 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 εσωτερικής 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 καταδείξει 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 στη χώρα τους αγαθά που προορίζονται για την προσωπική τους χρήση χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή ελέγχους στην αγορά.

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 στην ενιαία αγορά, την ανάπτυξη φορολογικών δομών ευνοϊκών για την απασχόληση και την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων. Πράγματι, σε 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 αυτήν 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 τα νόμιμα συμφέροντα των κρατών - μελών στο δημοσιονομικό επίπεδο 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 ΙΙ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ

ΣΥΣΤΗΜΑ

ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ 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 κτίσματα) κάλυπταν μεγάλο μέρος των κρατικών δαπανών, έτσι ώστε η σημασία των φόρων ως μέσου χρηματοδότησής τους να είναι υποβαθμισμένη.

Αντίθετα, στην 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 το φόρου διαπιστώθηκε 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 στην 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 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.

1.1.2 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 των 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 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 δεν 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.

1.1.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ 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.

1.2 ΟΙ 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 παραγωγός, 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 (ΝΠΙΔΔ, 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.

1.2.1 ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ

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 δεν 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 ΝΠΙΔ αλλά - υπό προϋποθέσεις - και ΝΠΔΔ και το ίδιο το Κράτος.

1.3 ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με τον κλασικό 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 A. 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 το 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.

1.3.1 ΟΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 A. Wagner.

Η θέση αυτή, όπως την υποστήριξε 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 Φ.Π.Α. 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.

Στην μείωση της κατανάλωσης οιοπνευματωδών 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 την αγοραστικής δύναμης που είναι αναγκαία για την κάλυψη (μέρους τουλάχιστον) των δαπανών του ενόψει του ότι οι άλλοι σκοποί είναι δυνατόν να επιτευχθούν και με άλλα μέσα (δάνεια, επιχορηγήσεις κ.λπ.)

1.3.2 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 μέσου 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 (τμήματος) 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.

1.4 ΕΠΙΠΛΕΟΝ 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 προστίμου 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 έκκριση κυκλοφορίας γεωργικών φαρμάκων κ.λ.π.

(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 των τελών ή εισφορών. Έτσι, για παράδειγμα οι εργοδότες καταβάλλουν εργοδοτικές εισφορές στο ΙΚΑ για τους μισθωτούς που απασχολούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο

ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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.

2.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

2.2.1 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ

Η διάκριση αυτών 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 κατάστασή 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 ΝΠΙΔΔ 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 το 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.

2.2.2 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.

2.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

2.3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που πλήττει το εισόδημα που πραγματοποιούν σε ορισμένη χρονική περίοδο τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Η επιβολή φόρου στο εισόδημα δικαιολογείται εκ του ότι το εισόδημα αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της οικονομικής δύναμης των φορολογούμενων, 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.

2.3.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

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^{ου} και τις αρχές του 19^{ου} αιώνα), στις άλλες ευρωπαϊκές χώρες επιβλήθηκε, κυρίως, από τα τέλη του 19^{ου} και τις αρχές του 20ου αιώνα. Σήμερα ο φόρος αυτός κατέχει σημαντική θέση μεταξύ των φορολογικών εσόδων, κυρίως των οικονομικά ανεπτυγμένων χωρών

2.3.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

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 από 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.

2.3.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

2.3.2.1 ΓΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

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

2.3.2.2 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

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 φορολογικής 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.

2.3.2.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

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 γενικής 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 εξαιτίας της μεταβίβασης σε αυτόν της κληρονομικής μερίδας.

Οι περισσότερες φορολογικές νομοθεσίες προβλέπουν διαφοροποιήσεις σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων και ειδικότερα θεσπίζουν διαφορετικά φορολόγητα 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 κληρονομητέων στοιχείων.

Ο *φόρος δωρεών* επιβάλλεται επί οριστικής μεταβίβασης 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 φορολόγητα 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.

2.3.3 ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

2.3.3.1 ΓΕΝΙΚΑ

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.

2.3.3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

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.

2.4 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ

2.4.1 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 μπίρας 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.)

2.5 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 στην 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 άμβλυνση των οικονομικών ανισοτήτων μεταξύ των φορολογούμενων.

Την κοινωνική και οικονομική αυτή λειτουργία ασκεί η προοδευτική φορολογία. Η προοδευτική φορολογία μπορεί να επιτύχει την απόσβεση 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 έκφανση του κοινωνικού καθήκοντος που συνδέει τους πολίτες.

2.6 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^ο αλλά και το 19^ο 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' ό,τι το σύγχρονο "Κοινωνικό Κράτος" ενώ συγχρόνως το "Φιλελεύθερο Κράτος" των προηγούμενων αιώνων επέτασσε η επιβολή των φόρων να μην 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 ταμειευτικός 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 τύγχαναν χωρίς λόγο προνομιακής 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 ταμειυτικό 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 φορολογούμενου, που όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν είναι δυνατή σε 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 σε 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 εισοδήματός 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 αναλύεται 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^ο

ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

3.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στη χώρα μας ο φόρος εισοδήματος είχε εισαχθεί ήδη από τα τέλη του 19^{ου} 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 ο 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" φορολογία 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 υπόκειντο 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.

3.1.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1.1.1 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 υπόκειντο - 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.

3.1.1.2 Υποκείμενα του φόρου

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπόκεινται:

(α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (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 η ημεδαπές Ε.Π.Ε. εντάχθηκαν στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων το 1992.

3.1.1.3 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 εταίρους 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.

3.1.2 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1.2.1 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 σε 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, πρίν 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 από 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 σε 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").

3.1.2.2 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:

A' - B' : Εισόδημα από ακίνητα

Γ' : Εισόδημα από κινητές αξίες

Δ' : Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Ε' : Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

ΣΤ' : Εισόδημα από μισθωτές επιχειρήσεις

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) Κατηγορίες 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 συνεπώς εισόδημα ή 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

εταιρειών 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 εταιρειών 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 ελεύθερων 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 στόχο 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, το 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 παρόμοιων 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 γής, 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 ελευθερίων 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.

3.1.2.3 Προσδιορισμός του φόρου

Ενόψει του εφαρμοστέου από το 1955 συστήματος "ενιαίου φόρου εισοδήματος", για τον προσδιορισμό του φόρου αθροίζονται τα δηλωθέντα κατά πηγή εισοδήματος 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 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€ (2.637.000δρχ) 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€ (4.220.000δρχ) μέχρι 21.672€ (7.385.000δρχ) ο συντελεστής είναι 30% ενώ για το επόμενο κλιμάκιο
- 21.672€ (7.385.000δρχ) μέχρι 46.441€ (15.825.000δρχ) είναι 40%

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

Από το έτος 1999 τα κλιμάκια αναπροσαρμόζονται ως εξής:

- Κλιμάκιο εισοδήματος μέχρι 5.869€ (2.000.000δρχ) έχει φορολογικό συντελεστή 0.
- Για κλιμάκιο μέχρι 7.953€ (2.710.000 δρχ) εφαρμόζεται συντελεστής 5% ενώ...

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

- Ο συντελεστής 15% για ποσό μέχρι 12.721€ (4.335.000δρχ)
- Ο συντελεστής 30% για το κλιμάκιο μέχρι 22.245€ (7.580.000δρχ)
- Ο συντελεστής 40% για το κλιμάκιο μέχρι 47.644€ (16.235.000δρχ) ενώ το υπερβάλλον φορολογείται με 45%.

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

Ολοκληρώνοντας την αναφορά μας αυτή θα πρέπει να κάνουμε δύο 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 το 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 25.000δρχ για καθένα από τα δύο πρώτα παιδιά, 102,71€ ή 35.000δρχ για καθένα από τα τρία παιδιά και 132€ ή 45.000δρχ για καθένα από τα τέσσερα παιδιά).

3.2 ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

3.2.1 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^η Οδηγία ΕΟΚ για τις ΦΠΑ. Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι σύμφωνα με το άρθρο 33 της 6^{ης} Οδηγίας, απαγορεύεται η εφαρμογή άλλων φόρων που έχουν το χαρακτήρα του φόρου κύκλου εργασιών.

3.2.1.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

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 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 ΟΤΑ 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.

3.2.1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΠΑ

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.

3.2.1.3 ΒΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με 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.

3.2.1.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

Οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι δύο:

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%.

3.2.1.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ

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^η 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 ανταλλαγές 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.

3.2.1.6 ΈΚΠΤΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

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 την μορφή φόρου επί ου κύκλου εργασιών. Με το μηχανισμό αυτό της έκπτωσης και επιστροφής που προβλέπει το σύστημα του Φ.Π.Α., υλοποιούνται επίσης δύο 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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από 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.

3.2.1.7 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΦΠΑ

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^η 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.

3.2.2 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.
- **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 φόρος αυτός 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 εκατολίων του ζύθου.

3.2.3 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 εκδιδομένων 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 τα 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 ασφαλιστρών και αποζημιώσεων, στα δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής, στις εξαγορές ασφαλιστηρίων ζωής κ.τ.λ.

3.2.4 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 εταιρείες 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.

3.2.5 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.

3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΟΧΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

3.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

3.3.1.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 ιθαγένειας τους, της κατοικίας ή της διαμονής τους.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ο δωρεοδόχος θεωρείται ο 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.

3.3.1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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.

3.3.1.3 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

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 στη Δ' Κατηγορία είναι 60%.

3.3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ

Στο φόρο δωρεάς υπόκεινται: 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 την φορολογία κληρονομιών (κλίμακες φορολογία αναλόγως της συγγενικής σχέσεως).

3.3.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Περιουσιακές παροχές των γονέων προς τα παιδιά, υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι του ποσού των 58.694€ (20.000.000δρχ), αυτοτελώς από κάθε γονέα προς κάθε παιδί. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε 88.041€ (30.000.000δρχ) 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.

3.3.4 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.

3.3.4.1 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΟΥ Φ.Μ.Α.

Ο συντελεστής του φόρου μετά το 1980 είναι 9% μέχρι την αξία των 11.738€ (4.000.000δρχ) 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%.

3.3.5 Ο ΦΟΡΟΣ (ΜΕΓΑΛΗΣ) ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Ο φόρος επί της κατοχής περιουσίας είχε επιβληθεί το 1975, μετά την κατάργηση 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 το 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.)

3.3.5.1 Ο ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

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 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			

3.4 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.

3.4.1 ΣΧΕΣΗ ΑΜΕΣΗΣ- ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

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

(σε εκατομ. Ευρώ)

ΕΤΟΣ	ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
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)

ΕΤΟΣ	ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
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 (%)

ΕΤΟΣ	ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
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 σε αυτά δίνονται φορολογικές ελαφρύνσεις αφού είναι τα μόνα που μπορούν να πραγματοποιήσουν τις όποιες επενδυτικές δραστηριότητες. Αντίθετα, στις ανεπτυγμένες χώρες με εξελιγμένα συστήματα εισπραξης φορολογικών εσόδων, μεθόδους, κατάρτιση προσωπικού αλλά και υψηλά ποσοστά εισοδημάτων, οι άμεσοι φόροι αποτελούν τον κύριο όγκο φορολογικών εσόδων.

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 μερικά από τα οποία αναφέρονται ακολούθως.

Μία 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.

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, επαγγελματών και γεωγραφικών περιοχών της χώρας, δεν επιδρούν ευνοϊκά στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας.

Εξάλλου, οι πολλαπλές εξαιρέσεις και απαλλαγές ορισμένων τομέων της οικονομίας από την 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 των έμμεσων φόρων.

Η αδυναμία μείωσης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα αποτελεί τον πιο σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για την δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους και την αποτελεσματική αύξηση 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 αυτές τις ιδιότητες είναι:

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

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω χαρακτηριστικά γνωρίσματα και αυτά που ισχύουν στην 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 αναρίθμητους νόμους, πράγμα που συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος. Εξάλλου το φορολογικό μας σύστημα δεν χαρακτηρίζεται από την αναγκαία ευκαμψία ώστε να είναι εύκολο σε μία δεδομένη στιγμή να συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα μιας συγκεκριμένης οικονομικής πολιτικής. Ταυτόχρονα δε χαρακτηρίζεται από μία σταθερή συμπεριφορά αλλά αντίθετα αλλάζει τακτικά με αποτέλεσμα ο πολίτης ή η οικονομική μονάδα όχι μόνο να είναι σε δύσκολη θέση να προγραμματιστεί άλλα 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 μία μακρά περίοδο φορολογικής αφαίμαξης 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, εν τούτοις το ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν έχει κατορθώσει ακόμη να πετύχει μία 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

- 1. Φορολογική νομοθεσία και πρακτική**
Μέντης, Γρηγόρης Σ. – Αθήνα : Έλλην 2000.
- 2. Ερμηνεία διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων**
Κουμιάτης, Ανδρέας Γ. – Αθήνα : Σάκκουλας 2000.
- 3. Φορολογική των επιχειρήσεων**
Πάσχος, Παναγιώτης Γ. – Αθήνα : Ευγ. Μπένου 1999.
- 4. Ελληνικές φορολογικές δαπάνες**
Μπαλφούσιος, Αθανάσιος Θ. – Αθήνα : ΚΕΠΕ 2001.
- 5. Αρχές πολιτικής οικονομίας και φορολογίας**
Ricardo, David – Αθήνα 2003.
- 6. Εισαγωγή στην δημόσια οικονομική**
Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος Α. – Αθήνα : Ευγ. Μπένου 1997.
- 7. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων**
Σταματόπουλος, Δημήτρης Γ. – Αθήνα Σάκκουλα 2000.
- 8. Η εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας**
Αγαπητός, Γεώργιος Ι. – Αθήνα : ΙΒΕ 1990.
- 9. Ευρωπαϊκή ενοποίηση και ελληνική βιομηχανία : Διάρθρωση –
Επενδύσεις – Προοπτικές**
Χασσίδ, Ιωσ., Κάτσος Γ. – Αθήνα : ΙΒΕ 1992.
- 10. Η εναρμόνιση της φορολογίας καυσίμων και οινοπνευματωδών ποτών**
Μανεσιώτης Βασίλειος – Αθήνα : ΙΒΕ 1991.
- 11. Τα πάντα για το ΦΠΑ**
Παπαδόπουλος Δημήτριος – Θεσσαλονίκη : Παρατηρητής 1987.

12. **Φορολογικές δαπάνες : θεωρία και πρακτική, η ελληνική εμπειρία**
Δαλαμάγκας Βασίλειος – Αθήνα IOBE 1991.
13. **Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία**
Γεωργακόπουλος Θεόδωρος – Πειραιάς : Σταμούλης 1991.
14. **Το ελληνικό φορολογικό σύστημα**
Σέλλας, Στέφανος Μ. – Αθήνα : Παπαζήσης 1998.
15. **Εισαγωγή στην φορολογία**
Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος Α. – Αθήνα : Ευγ. Μπένου 1998.
16. **Διαχειριστικό κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος**
Μπαλαφούσιας, Αθανάσιος Θ. – Αθήνα : ΚΕΠΕ 2000.
17. **Δημοσιονομικό δίκαιο**
Κυριακοπούλου, Ελένη – Αθήνα : Σύγχρονη Εκδοτική 2001.
18. **Η Ευρωπαϊκή Ένωση : θεσμοί και πολιτικές**
Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος Α. – Αθήνα : Α. Σταμούλης 1995.
19. **Φορολογική λογιστική**
Φλώρος, Αριστείδης Γ. – Αθήνα : Σύγχρονη Εκδοτική 2004.
20. **Ευρωπαϊκή οικονομική και νομισματική ένωση**
Αλεξάκης Παναγιώτης – Αθήνα : Σάκκουλας 1994.
21. **Εθνική οικονομική πολιτική και Ο.Ν.Ε.**
Βαβούρας, Ιωάννης Σ. – Αθήνα : Παπαζήσης 1999.
22. **Ευρωπαϊκή Ένωση δίκαιο, οικονομία, πολιτική**
Μούσης Νικόλαος – Αθήνα : Παπαζήσης 2003.
23. **Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Υπηρεσία Επιστημών Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων –
Λουξεμβούργο 1999.

24. Φορολογία στην Ε.Ε.

Έγγραφο προσανατολισμού για την Άτυπη Σύνοδο των Υπουργών του
συμβουλίου 'ECOFIN'.

25. Φορολογικό δίκαιο

Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος – Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα 1999.

26. Εισηγητική έκθεση κρατικού προϋπολογισμού 2003

Υπηρεσία Εκτύπωσης Εντύπων και Αξιών του Δημοσίου, Υπουργείο
Οικονομίας και Οικονομικών, Αθήνα 2002.

27. Taxation in the European Community

Easson A.J. – London : The Athlone Press 1993.

**28. The Politics of corporate taxation in the European Union : Knowledge and
international policy agendas**

Radaelli, Claudio M. – London : Routledge 1997.

29. Taxation in the European Community : the small business perspective

Bannock Graham – London : Paul Chapman 1990.

30. Britain's trade and economic structure : the impact of European Union

Moore Lynden – London : Routledge 1999.

31. Structures of taxation systems in the European Union 1970 – 1997

Eurostat 2002.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.fgi.org.gr

www.panteion.gr

www.tnn.gr

www.tsantzalis.gr

www.euroinfo.gr

www.drasi.gr

www.scratch.gr

www.oke.gr

www.hellas.gov.gr

www.ebea.gr

www.euro2day.gr

www.taxisnet.gr

www.ypetho.gr

www.imerissia.gr

www.forin.gr

www.esee.gr

www.ana.gr

www.presspoint.gr

www.grinfa.gr

www.nafteboriki.gr

www.delta.gr

www.e-forologia.gr

