

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

"Φ.Π.Α."

- Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στα πλαίσια του Φ.Π.Α.
- Επιπτώσεις και επιδράσεις στην Ελληνική Οικονομία από την εφαρμογή του.
- Ποιά τα αποτελέσματα από την αναμενόμενη μείωση των συντελεστών ενόψει του 1993.

ΠΑΤΡΑ 1993



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	1019
----------------------	------

ΘΕΜΑ: Φ.Π.Α.

- Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στα πλαίσια του Φ.Π.Α.
- Επιπτώσεις και επιδράσεις στην Ελληνική Οικονομία από την εφαρμογή του.
- Ποιά τα αποτελέσματα από την αναμενόμενη μείωση των συντελεστών ενόψη του 1993.

Την εργασία αυτή επιμελήθηκαν οι σπουδαστές:

Αργέντου Μαρία

Καρπαθάκη Ειρήνη

Νότιος Ιωάννης

Υπεύθυνος καθηγητής

Μαρούδας Ανδρέας

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος	4
Εισαγωγικό σημείωμα - Γενικά περί Φ.Π.Α.	5
Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου προστιθέμενης αξίας (πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα)	9
Αντικείμενο του φόρου	15
Υποκείμενο του φόρου	16
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄	
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΦΠΑ	18
Γενικά	18
Ανάλυση άρθρων του νόμου περί ΦΠΑ (1642/86 - 2093/92) σχετικών με τη περιστολή της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα	23
Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών - Άρθρο 15	24
Συντελεστές, υπολογισμός του φόρου - Άρθρο 17	25
Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας - Άρθρο 18	26
Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου - Άρθρο 23	29
Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου - Άρθρο 25	30
Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο - Άρθρο 29	34
Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρησέων - Άρθρο 32	36
Ειδικό καθεστώς αγροτών - Άρθρο 33	40
Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων- Άρθρο 35	44
Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων- Άρθρο 36	46

Ειδικό καθεστώς φορολογίας πετρελαιοειδών κατάργηση του Άρθρου 37	47
ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	49
Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος - Άρθρο 38	49
Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου - Άρθρο 40	50
Διοικητική επίλυση της διαφοράς - Άρθρο 42	51
Παράλειψη υποβολής δήλωσης, ανακριβής δήλωση, εκπρόθεσμη δήλωση - Άρθρο 47	52
Άλλα πρόστιμα - Άρθρο 48	53
Διοικητικές κυρώσεις - Άρθρο 50	54
ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ	64
Εισαγωγικές παρατηρήσεις	64
Α. Επιπτώσεις και επιδράσεις στην παραγωγή	64
Α1. Επιπτώσεις στον πρωτογενή τομέα	65
Α2. Επιπτώσεις στο δευτογενή τομέα	67
Α3. Επιπτώσεις στον τριτογενή τομέα	71
Β. Επιπτώσεις και επιδράσεις στο εισόδημα	73
Γ. Επιπτώσεις και επιδράσεις στην διανομή του εισοδήματος	84
Δ. Επιπτώσεις και επιδράσεις στην κατανομή των πόρων	86
Ε. Επιπτώσεις και επιδράσεις στην περιφερειακή ανάπτυξη	87
ΣΤ. Επιπτώσεις και επιδράσεις στην πληθωρισμό	88
Ζ. Επιπτώσεις και επιδράσεις στις τιμές	89
Η. Επιπτώσεις και επιδράσεις στις εισαγωγές - εξαγωγές	91

Θ. Επιπτώσεις και επιδράσεις στις επενδύσεις	95
I. Επιπτώσεις και επιδράσεις στο ισοζύγιο πληρωμών	97
Συμπεράσματα σχετικά με τις επιδράσεις και επιπτώσεις του ΦΠΑ στην Ελλάδα	100

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΝΕΟΜΕΝΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΕΝΟΨΗ ΤΟΥ 1993	105
Γενικά	105
Σύγκλιση συντελεστών του ΦΠΑ	107
Προβλήματα της Ελληνικής οικονομίας	113
Απαιτούμενες μεταρρυθμίσεις για την ομαλή εφαρμογή και λειτουργία του ΦΠΑ στην Ελλάδα	115
Γενικές διαπιστώσεις από το προτεινόμενο σύστημα φορολόγησης (Μείωση συντελεστών) - Αποτελέσματα	120

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Λογιστική παρακούθηση του ΦΠΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Όσο ανέρχεται το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης τόσο κατέρχεται το επίπεδο της φορολογικής ηθικής.

POPITZ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέσα στην τελευταία δεκαετία η πορεία των παγκόσμιων οικονομικών εξελίξεων εμφανίζεται ραγδαία με ρυθμούς που καθιστούν αδύνατη πολλές φορές την παρακολούθηση της πορείας των γεγονότων. Η Ελληνική οικονομία, κομμάτι του υπερσυστήματος, που καλείται Ευρώπη προσπαθεί να εναρμονιστεί με τις άλλες οικονομίες και να τις φτάσει σε αποδοτικότητα. Βήματα δύσκολα για μια τόσο εξασθενημένη οικονομία που θέλει να μειώσει το δημόσιο χρέος και τον πληθωρισμό και να δημιουργήσει θετικό κλίμα επενδύσεων. Από την άλλη πλευρά, ο Έλληνας πολίτης - φορολογούμενος δεν έχει πληροφορηθεί τη σημασία της Ευρωπαϊκής Οικονομικής αγοράς και μια τέτοια άγνοια δυστυχώς θα έχει συνέπειες στην Ελληνική Οικονομία.

Σκοπός της προσπάθειάς μας είναι να δείξουμε με την εργασία αυτή όσο καλύτερα μπορούμε τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται η φοροδιαφυγή στα πλαίσια εφαρμογής του ΦΠΑ, τις επιπτώσεις και επιδράσεις του στην Ελληνική Οικονομία, καθώς επίσης και τα αποτελέσματα από τη μείωση των συντελεστών ενόψει του 1993, όσο πιο ουσιαστικά και αντικειμενικά γίνεται, μέσα από το πρίσμα που εμείς καταλαβαίνουμε και αντιμετωπίζουμε το φορολογικό μας σύστημα σαν σπουδαστές, αλλά και σαν νέοι φορολογούμενοι.

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ - ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΠΑ

Με την προσχώρηση της χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες (Ν 945/1979→ 2979 Συνθήκη προσχώρησης 28/5/79) πραγματοποιήθηκε η τελωνειακή εναρμόνιση, με την κατάργηση σταδιακά των εισαγωγικών δασμών για εισαγωγές από χώρες της ΕΟΚ (ποσοτικοί περιορισμοί, φόροι ισοδυναμιών με τους δασμούς, εφαρμογή κοινού εξωτερικού Δασμολογίου κ.ά), καθώς και η εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα, ειδικότερα δε στην έμμεση φορολογία.

Η φορολογική προσαρμογή στην κοινότητα, υπαγορεύεται από τις διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης (ειδικότερα από τα άρθρα 95-99), καθώς και από τις κατευθυντήριες οδηγίες της ΕΟΚ.

Στον τομέα αυτό η κοινότητα πραγματοποίησε σημαντική πρόοδο με την κατάργηση όλων των γενικών έμμεσων φόρων και την αντικατάστασή τους με ένα νέο φόρο, το φόρο Προστιθέμενης αξίας.

Η καθιέρωση βέβαια του ΦΠΑ στο ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν ήταν μια ελληνική φορολογική καινοτομία. Η εφαρμογή του ήταν φυσική απόρροια της ένταξης της χώρας μας στην ΕΟΚ. Η εισαγωγή του από την αρχή γέμισε με ελπίδες για τη βελτίωση ολόκληρου του υπάρχοντος φορολογικού μας συστήματος παρόλο, που οι σχετικές μελέτες για την εφαρμογή του άρχισαν τη δεκαετία του 1970. Τα διαρθρωτικά όμως προβλήματα της ελληνικής οικονομίας (χαμηλή παραγωγικότητα και δυσμενείς ανταγωνιστικές συνθήκες), έλλειψη εκσυγχρονισμένων υπηρεσιών βεβαίωσης είσπραξης των φόρων και η αδυναμία διασταυρώσεως των φορολογικών στοιχείων, σε συνδυασμό με την πανσπερμία έμμεσων φόρων και την ύπαρξη πολλών μικρών επιχειρήσεων σε χαμηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, οδηγούσαν κάθε φορά στην αναβολή της εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ.

Τα παραπάνω προβλήματα της Ελληνικής οικονομίας και τα αιτήματα της κυβέρνησης έλαβε σοβαρά υπόψη η κοινότητα με αποτελέσματα να δοθούν στην Ελλάδα πολλές δυνατότητες για να ελαχιστοποιηθούν οι αρνητικές επιπτώσεις από την εισαγωγή του ΦΠΑ και να εξασφαλιστούν οι κατάλληλες προϋποθέσεις για την ομαλή λειτουργία του. Τελικά την 1.1.87 παρά τις διαφωνίες και τα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας και ειδικότερα του ελληνικού φορολογικού συστήματος καθιερώθηκε ο ΦΠΑ.

Πρόκειται για ένα γενικό έμμεσο φόρο κατανάλωσης, ο οποίος επιβαρύνει την αξία που δημιουργείται ή προστίθεται σε κάθε ένα φορολογούμενο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας των αγαθών και υπηρεσιών καθώς και των εισαγόμενων προϊόντων και των αντίστοιχων που πραγματοποιούνται με ενδοκοινοτική απόκτηση.

Έτσι φορολογούνται οι εισαγωγές αγαθών από άλλα κράτη (εντός και εκτός της κοινότητας), ενώ αποφορολογούνται πλήρως οι εξαγωγές αγαθών προς τρίτες χώρες, καθώς και οι αποστολές αγαθών προς άλλα κράτη - μέλη της κοινότητας.

Ο ΦΠΑ θεωρείται ο πλέον επιστημονικά θεμελιωμένος φόρος και εφαρμόζεται όχι μόνο στις χώρες - μέλη της ΕΟΚ, όπου αποτελεί το βασικότερο σύστημα φόρου κατανάλωσης, αλλά και σε άλλα Ευρωπαϊκά κράτη, όπως επίσης στην Αμερική και σε χώρες του τρίτου κόσμου.

Κατά τη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών, το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό, ανεξάρτητα από την αύξηση ή μείωση αντίστοιχα της φορολογητέας ύλης. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας υπολογίζεται πάνω στην αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι επιτρέπει τη διαφοροποίησή του ανάλογα με το είδος τους. Έτσι στα είδη πρώτης ανάγκης επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής φόρου, ενώ αντίθετα στα είδη πολυτελείας αυξημένος και στα λοιπά είδη ο κανονικός.

Από την πρώτη στιγμή της εφαρμογής του ο ΦΠΑ είχε στόχο να μη δημιουργεί ανισότητες και αδικίες, εκπληρώνοντας έτσι την κοινωνικοοικονομική και δημοσιονομική του αποστολή. Ακριβώς για αυτό το λόγο ο ΦΠΑ πλήττει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται από αυτόν με ρητή διάταξη του νόμου. Είναι δηλαδή καθολικός φόρος που επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας ακόμη και μέχρι και την διανομή.

Ο ΦΠΑ βρίσκει πεδίο δράσης σε ολόκληρη την Ελληνική Επικράτεια πλην της περιοχής του Αγίου Ορους και σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Σύμφωνα εξάλλου με την τελευταία τροποποίηση του νόμου 1642/86, υιοθετήθηκε με το Ν 2093/92 (αρ.1) το μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών από 1-1-93 και προβλέπεται να έχει εφαρμογή για μια περιορισμένης διάρκειας μεταβατική περίοδο (μέχρι 31-12-96).

Μιας και η έννοια των ενδοκοινοτικών συναλλαγών αποτελεί όχι μόνο αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά και νεοεισαχθείσα ορολογία στην Ελληνική φορολογική νομοθεσία θεωρούμε σκόπιμο και αναγκαίο στο σημείο αυτό να γίνει σύντομη αναφορά στο περιεχόμενο και στις ειδικές ρυθμίσεις σχετικά με τις κατηγορίες των πράξεων που αποτελούν πλέον φορολογική πραγματικότητα.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και καινούριου μεταφορικού μέσου καθώς επίσης και η ενδοκοινοτική απόκτηση προϊόντων που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προστέθηκαν στο "αντικείμενο του φόρου" πράξεις που είναι αναγκαίες για τη λειτουργία της Εσωτερικής Αγοράς και οι οποίες μέχρι 31-12-92 αποτελούσαν ένα μέρος της εισαγωγής αγαθών που αποστέλλονταν από τα κράτη - μέλη προς την Ελλάδα.

Η ρύθμιση όμως αυτή κρίθηκε αναγκαία, επειδή από 1-1-93 καταργούνται οι τελωνειακές διατυπώσεις και έλεγχοι στα σύνορα, όσον αφορά τη διακίνηση προσώπων και αγαθών μεταξύ των αγαθών μεταξύ των μελών της ΕΟΚ.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα)

Ο ΦΠΑ είναι έμμεσος γενικός φόρος και ειδικότερα φόρος καταναλώσεως, ο οποίος επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγής και εμπορίας τους, μέχρι και του τελευταίου σταδίου (λιανικού εμπορίου) καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό.

Θεωρείται ο πλέον επιστημονικά θεμελιωμένος φόρος και εφαρμόζεται όχι μόνο στις χώρες κράτη της ΕΟΚ, όπου αποτελεί το βασικότερο σύστημα φόρου κατανάλωσης, αλλά και σε άλλες Ευρωπαϊκές χώρες και χώρες της Αμερικής και του τρίτου κόσμου.

Κατά τη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών, το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό ανεξάρτητα από την αύξηση ή αντίστοιχη μείωση της φορολογητέας ύλης. Ο ΦΠΑ υπολογίζεται πάνω στην αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι επιτρέπει και να διαφοροποιείται ο φόρος ανάλογα με το είδος των αγαθών ή υπηρεσιών π.χ στα είδη πρώτης ανάγκης επιβάλλεται μειωμένος φόρος, στα είδη πολυτελείας αυξημένος και στα λοιπά είδη ο κανονικός.

Από τη στιγμή της εφαρμογής του ο ΦΠΑ είχε στόχο να μη δημιουργεί ανισότητες και αδικίες εκπληρώνοντας την κοινωνικοοικονομική και δημοσιονομική του αποστολή. Ακριβώς γι' αυτό το λόγο ο ΦΠΑ πλήττει κατ'αρχήν όλα τα αγαθά και στις υπηρεσίες, εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται από το φόρο με ρητή διάταξη του νόμου. Είναι δηλαδή φόρος καθολικός και αναφέρεται στην επιβολή του φόρου σε όλα τα αγαθά (εκτός από εκείνα που απαλλάσσει ο νόμος) και σε όλα τα στάδια της παραγωγικής

διαδικασίας, μέχρι και του τελευταίου και καλύπτει όλη την έκταση της χώρας (εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους).

Οι ολιγάριθμες εξαιρέσεις και απαλλαγές που καθιερώνει ο νόμος για κοινωνικούς και οικονομικούς λόγους, δεν αναιρούν το γενικό χαρακτήρα του φόρου.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα του φόρου είναι ότι αυτός δεν διαφοροποιείται ως προς την φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με τις ενδιάμεσες μεταβιβάσεις των αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή. Έτσι, ο ΦΠΑ παραμένει ανεπηρέαστος και ουδέτερος, δεν αποτελεί δηλ. στοιχείο κόστους των αγαθών και όπως λέγεται δεν είναι εσωτερικός φόρος. Αυτό συντελεί στο να επιβαρύνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές μια φορά μόνο και αν έχουν ίση φορολογική μεταχείριση στην τελική κατανάλωση.

Η μη συσσωρευτικότητα του φόρου οφείλεται στον ιδιαίτερο τρόπο εισπράξεώς του, που γίνεται με τμηματικές καταβολές σε όλη τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, κάθε μια από τις οποίες αντιστοιχεί στην αξία που προστίθεται στο αγαθό στο συγκεκριμένο στάδιο. Η είσπραξη του φόρου με τμηματικές καταβολές εξασφαλίζει έτσι την επιθυμητή ουδετερότητα που πρέπει να διακρίνει ένα έμμεσο φόρο.

Η ουδετερότητα του φόρου αποτελεί ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα του ΦΠΑ, διότι εξασφαλίζει ίσους όρους επιβάρυνσης για τα ίδια προϊόντα και έτσι δεν διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με αυτά, ο ΦΠΑ αποτελεί κίνητρο οικονομικής αναπτύξεως και ευνοεί τις εξαγωγές και τις επενδύσεις, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο.

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις συναλλαγές αντικειμενικός χωρίς να ενδιαφέρεται ή να λαμβάνει υπόψη την οικονομική ή προσωπική κατάσταση των φορολογουμένων. Άρα είναι φόρος πραγματικός και όχι προσωπικός. Ο πραγματικός φόρος, αντίθετα από τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη του μόνο

τη φορολογητέα ύλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου ή την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

Βέβαια, μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο ΦΠΑ δεν είναι απόλυτα πραγματικός αλλά και εν μέρει προσωπικός φόρος, διότι πλήττει αδιακρίτως τη φορολογητέα ύλη χωρίς να ενδιαφέρεται για την ιδιότητα ή την κατάσταση του φορολογούμενου. Ενώ ο ΦΠΑ λόγω των εκπτώσεων και απαλλαγών που καθιερώνει σε πολλές περιπτώσεις ο νόμος ή των μειωμένων ή αυξημένων συντελεστών, ευνοεί άλλοτε μεν τον παραγωγό ή τον έμπορο, άλλοτε δε τον αγοραστή ή τον καταναλωτή. Έτσι, όμως, ο φόρος προστιθέμενης αξίας χάνει ένα μέρος του πραγματικού του χαρακτήρα και καθίσταται εν μέρει προσωπικός φόρος.

Σύμφωνα με τον Ν1642/1986 προκύπτει ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί της καταναλώσεως και κυκλοφορίας των αγαθών, καθώς και επί των παρεχόμενων υπηρεσιών, επιτρεπόμενης της επίρρηψής του από το φορολογικό υποκείμενο στην κατανάλωση. Η επίρριψη αυτή δεν αποτελεί είσπραξη του φόρου για λογαριασμό του δημόσια, αλλά επιτρεπτή μεταβίβαση φορολογικού βάρους από το φορολογικό υποκείμενο στην κατανάλωση. Έτσι έχει κριθεί από τη νομολογία, υπό το καθεστώς του φόρου εργασιών και πρέπει να έχει εφαρμογή και στον ΦΠΑ.

Ο ΦΠΑ δεν είναι παρακρατούμενος φόρος. Ο φόρος αυτός επιβαλλόμενος στις επιχειρήσεις, καταβάλλεται από αυτές οι οποίες συμπληρώνουν δική τους φορολογική υποχρέωση, το δε γεγονός ότι επιβαρύνει τελικά τους καταναλωτές, όπως άλλωστε συμβαίνει με όλους τους φόρους κατανάλωσης, δεν αποτελεί στοιχείο χαρακτηρισμού αυτού ως παρακρατούμενου φόρου.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε :

α) υποκείμενη στο φόρο από νομικής άποψης είναι η επιχείρηση σε βάρος της οποίας επιβάλλεται ο φόρος αυτός. Αυτή υποχρεώνεται στην

υποβολή της δήλωσης και καταβολή του φόρου σε εκπλήρωση δικής της φορολογικής υποχρεώσης.

β) αντιστοίχως παρέχεται στην επιχείρηση το δικαίωμα να επιρρίψει το φόρο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου τρίτου, γιατί ο νομοθέτης θέλησε να επιβαρύνει στην ουσία τον καταναλωτή.

γ) Το δημόσιο δε μπορεί να στραφεί κατά του τρίτου, γιατί νομικώς αυτός δεν υπέχει φορολογικής υποχρεώσης, αλλά κατά της επιχείρησης, στο όνομα και σε βάρος της οποίας βεβαιώνεται και εισπράττεται.

δ) Η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται της υποχρέωσης εάν για οποιοδήποτε λόγο μπόρεσε ή δε θέλησε να επιρρίψει το φόρο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι ο ΦΠΑ βαρύνει νομικώς την επιχείρηση σε βάρος της οποίας βεβαιώνεται και εισπράττεται και δεν είναι παρακρατούμενος. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται μεν σε όλα τα στάδια της παραγωγής και διάθεσης των αγαθών, σε κάθε όμως στάδιο φορολογείται η νέα αξία που δημιουργείται στο στάδιο αυτό, δηλαδή επιβαρύνεται φορολογικώς μόνο η λεγόμενη προστιθέμενη αξία.

Ο φόρος στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται στα συνολικά ακαθόριστα έσοδα της επιχείρησης σε οποιοδήποτε στάδιο και αν λειτουργεί αυτή, από το εξευρισκόμενο όμως ποσό εκπίπτει ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκε το προϊόν στο αμέσως προηγούμενο στάδιο. Δηλαδή εκπίπτει ο φόρος ο οποίος έχει επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις του προηγούμενου στις επιχειρήσεις του αμέσως επομένου σταδίου. Έτσι κάθε επιχείρηση, ένα μέρος του φόρου ο οποίος βαρύνει την αξία του προϊόντος της, καταβάλλει στις επιχειρήσεις του προηγούμενου σταδίου μαζί με την τιμή αγοράς, το δε υπόλοιπο αυτής απ' ευθείας στο δημόσιο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας συμβάλλει σημαντικά στην αποφυγή της φοροδιαφυγής, διότι η λειτουργία του βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα

των συναλλασσομένων και διότι αναπτύσσει κίνητρα ειλικρίνειας, τα οποία έχει συμφέρον ο φορολογούμενος να καρπωθεί.

Έτσι κάθε επιχειρηματίας και φορολογούμενος γενικά έχει προσωπικό συμφέρον να ζητεί και να λαμβάνει τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό στοιχείο για τις αγορές του, διότι ο καταβαλλόμενος φόρος εκπίπτει από τον εισπραττόμενο φόρο. Εάν δεν προσαγάγει το τιμολόγιο κ.λ.π. Τότε χάνει το δικαίωμα της έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου στις αγορές ή τις υπηρεσίες.

Ένα ακόμη σημαντικό γνώρισμα του ΦΠΑ είναι πως δεν επιβαρύνει τις εισαγωγές και τις εξαγωγές. Οι εξαγωγές απαλλάσσονται από το ΦΠΑ με σκοπό την ενίσχυση της εξαγωγικής ικανότητας της χώρας. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στις υπηρεσίες που έχουν ενσωματωθεί σε εξαγόμενα αγαθά.

Ο ΦΠΑ δεν επιβαρύνει τις επενδύσεις, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου. Η απαλλαγή παρέχεται με τη μέθοδο της εκπτώσεως ή της επιστροφής του φόρου.

Ο ΦΠΑ αντικατέστησε μια σειρά έμμεσων φόρων, κυρίως το φόρο κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου, οι οποίοι φόροι καταργήθηκαν μετά την ισχύ του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ υπερτερεί σαφώς των φόρων που καταργήθηκαν, διότι επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι αποφεύγεται η διπλή ή η πολλαπλή φορολογία των ιδίων προϊόντων και υπηρεσιών. Ενώ ο φόρος κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονταν σε κάθε στάδιο συναλλαγής σωρευτικώς, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται τα αγαθά υπερμέτρως και να αυξάνει το κόστος και η τιμή πώλησής τους.

Η εφαρμογή του ΦΠΑ αποτελεί μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού του συστήματος της έμμεσης φορολογίας, το οποίο διακρίνεται από αναχρονισμό και έλλειψη αποδοτικότητας. Πράγματι ο μεγάλος αριθμός έμμεσων φόρων που επιβαρύνουν σωρευτικώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες, με τη διαφορετική

βάση υπολογισμού του κάθε φόρου και τη διαφορετική διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, αποτελούν σοβαρό μειονέκτημα του φορολογικού συστήματος. Συνέπεια του αναχρονιστικού τούτου συστήματος είναι οι δυσμενείς επιπτώσεις στην οικονομική ζωή της χώρας και το μεγάλο δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος που συνεπάγεται.

Η ουδετερότητα στις διεθνείς συναλλαγές, υπό την έννοια ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει με τον αυτό συντελεστή τα αγαθά είτε αυτά παράγονται στα εσωτερικά της χώρας είτε εισάγονται από το εξωτερικό. Η ίση φορολογική μεταχείριση εισαγομένων και παραγομένων αγαθών μπορεί να θεωρηθεί και ως μειονέκτημα.

Υπάρχει έλλειψη δημιουργίας τάσεως καθετοποίησης των επιχειρήσεων για λόγους φορολογικής σκοπιμότητας, όπως συμβαίνει με τη σωρευτική επιβολή των φόρων, γιατί ο φόρος αυτός επιβάλλεται μόνο στην αξία που δημιουργείται από την επιχείρηση κάθε σταδίου παραγωγικής διαδικασίας.

Το γεγονός ότι καταβολή του φόρου γίνεται τμηματικά, οδηγεί στην κατατοβολή του φόρου μόνο του ποσού της διαφοράς η οποία προκύπτει διότι κάθε επιχείρηση υπολογίζει το φόρο που χρεώνει στον πελάτη της με βάση τον ισχύοντα συντελεστή και τη συνολική αξία πώλησης των αγαθών που αναγράφονται στο τιμολόγιο. Στο δημόσιο δεν αποδίδεται ολόκληρο το ποσό που εισπράττεται, αλλά αφού προηγουμένως αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που έχει πληρωθεί στις προμήθειές μας καταβάλλεται στο δημόσιο μόνο η διαφορά.

Ένα σοβαρό μειονέκτημα του ΦΠΑ είναι ότι αυξάνεται ο αριθμός των υποκειμένων στο φόρο επιχειρήσεων και επομένως αυξάνουν και οι δαπάνες του δημοσίου για τον έλεγχο, τη βεβαίωση και την είσπραξη του φόρου αυτού, ενώ από άποψη μικρών επιχειρήσεων θα αυξηθεί το λειτουργικό κόστος αυτών και θα είναι υποχρεωμένες να έχουν στοιχεία και βιβλία που δεν είχαν με το καθεστώς που ίσχυσε μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του φόρου είναι :

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα.

β) Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της χώρας του, ούτε υπάγεται στο εξής (Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση, ακόμη θεωρείται ότι η παράδοση έγινε στο εσωτερικό της χώρας, εφ' όσον πρόκειται για αγαθά τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας).

Ειδικά η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται :

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους

β) ως "έδαφος της κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος" .

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στο φόρο υπόκεινται :

α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

β) Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση, της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη δικαιώματα ή εισφορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

Γενικά

Μάστιγα των σύγχρονων οικονομικών αποτελεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, κατά το οποίο ο πολίτης που έχει φορολογική υποχρέωση κατορθώνει να αποφύγει ή να μειώσει την πληρωμή του φόρου. Το παράπτωμα αυτό διαπράττεται όχι μόνο από τα φυσικά αλλά και από τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία.

Η πράξη αυτή αντίκειται σε βασική συνταγματική επιταγή, σύμφωνα με την οποία οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Η φοροδιαφυγή είναι διεθνές πρόβλημα, η έκτασή της όμως διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και το ύψος φορολογικής επιβάρυνσης, που επικρατούν σε αυτές.

Προσδιοριστικοί παράγοντες της έκτασης της φοροδιαφυγής σε κάθε χώρα είναι :

* Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των φορολουμένων. Όταν το επίπεδο αυτό είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.

* Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων καθώς και οι εφαρμοζόμενες φοροελεγκτικές μέθοδοι. Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα, ικανά και με ήθος, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα, που να περιορίζει τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής, όπως επίσης και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό.

* Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας. Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής. Αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους τότε είναι μεγαλύτερη η τάση για φοροδιαφυγή γιατί είναι οι ιδιωτικοί φορείς που έχουν περισσότερες ευκαιρίες για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Αντίθετα αν οι έμμεσοι φόροι κυριαρχούν τότε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εμφανίζεται περιορισμένο, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος.

* Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα.

* Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή, γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα η σπατάλη του δημοσίου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους συνέπεια και ουσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

* Ο βαθμός οργάνωσης της Εθνικής οικονομίας. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών να γίνεται σε είδος, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μια αμιγώς εγχρήματα οικονομία. Επίσης αν οι επιχειρήσεις παραγωγής και διανομής των αγαθών είναι μικρές παραγωγικές μονάδες, οι οποίες υστερούν από άποψη λογιστικής οργάνωσης η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι μεγαλύτερη.

Η φοροδιαφυγή καταδικάζεται από όλα τα κράτη και ορθά έχει χαρακτηριστεί ως μεταδοτική ασθένεια, γιατί όταν οι ευσυνείδητοι φορολογούμενοι βλέπουν άλλους να φοροδιαφεύγουν, εξεγείρεται η φορολογική τους συνείδηση και υπομονεύεται η φορολογική τους ηθική. Εξαιτίας της αδικίας και ανισότητας που δημιουργείται, εξωθούνται σε πράξεις φοροδιαφυγής για λόγους στοιχειώδους άμυνας.

Το αρνητικό αυτό φαινόμενο έχει δυσμενείς επιδράσεις στην οικονομική ζωή της χώρας.

Ετσι παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με συνέπεια να προκαλούνται αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων, γιατί οι φοροδιαφεύγουσες επιχειρήσεις μπορεί να μην είναι και οι παραγωγικότερες. Δημιουργούνται ταμιακές δυσχέρειες στο κράτος, διότι εμφανίζεται έλλειμμα στον προϋπολογισμό, το οποίο ενδέχεται να καλυφθεί με μέσα ανορθόδοξα για το συγκεκριμένο χώρο και χρόνο (δανεισμός, έκδοση νέου χρήματος, μείωση δημόσιας δραστηριότητας κ.λ.π). Εξασθενεί η αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων από την κυβέρνηση φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των επιμέρους στόχων της δημοσιοοικονομικής πολιτικής. Ετσι αν εκδηλωθούν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία και η κυβέρνηση αποφασίσει να τις καταπολεμήσει με αύξηση φόρων, η φοροδιαφυγή είναι σε θέση να εξουδετερώσει ενόλω ή εν μέρει την αντιπληθωρική πολιτική της.

Η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας στη χώρα μας θα αποτελέσει βέβαια πανάκεια για την εξάλειψη του φαινομένου της φοροδιαφυγής και των γενικότερων συνεπειών της.

Πολλά επιχειρήματα έχουν προβλεφθεί για την εφαρμογή του φόρου αυτού στα διάφορα κράτη. Αλλά από αυτά προσδοκούν ωφελήματα από την οικονομική ουδετερότητα του φόρου αυτού στην εσωτερική αγορά και στις διεθνείς συναλλαγές και άλλα από τη βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών.

Στη χώρα μας ο ΦΠΑ εκτός των άλλων θα αποτελέσει το "εργαλείο" που θα μας βοηθήσει να αναμορφώσουμε και εκσυγχρονίσουμε το φορολογικό μας σύστημα, ιδιαίτερα της έμμεσης φορολογίας. Ο εκσυγχρονισμός αυτός θα αποτελέσει θετικό μέτρο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Μέσα από τα πλεονεκτήματα του φόρου αυτού και τους μηχανισμούς λειτουργίας, θα πρέπει να δούμε πως θα επιδράσει ευνοικά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Υποστηρίζεται ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ οδηγεί στη βελτίωση των όρων ανταγωνισμού, στην οικονομική ανάπτυξη, στην άνοδο των επενδύσεων και ειδικότερα στην αντιμετώπιση και τον περιορισμό των πράξεων που παρατηρούνται με τη φοροδιαφυγή.

Αν σταθούμε στο τελευταίο σημείο των παραπάνω απόψεων θα δούμε ότι η άποψη αυτή θεμελιώνεται και αποδεικνύεται λογικά και σύμφωνα με ρητές διατάξεις νόμων. Έτσι εάν ένας υποκείμενος στο φόρο, για να εκπέσει το φόρο που κατέβαλε στους προμηθευτές του και γενικά στους παρέχοντες προς αυτόν υπηρεσίες, πρέπει να έχει τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ στοιχεία και βιβλία από τα οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. Αν λοιπόν σε κάθε συναλλαγή που γίνεται, εκδίδονται τα απαιτούμενα στοιχεία και τηρείται ο Νόμος, η φοροδιαφυγή θα περιοριστεί. Θα υπάρχει δηλαδή ένας αυτόματος μηχανισμός ελέγχου της φοροδιαφυγής γιατί με τη μέθοδο της έκπτωσης του φόρου που ακολουθείται στον ΦΠΑ, δημιουργείται στην πράξη μια αντίθεση συμφερόντων μεταξύ των συμβαλλομένων μερών πράγμα που αποτελεί τη συνενόηση και τη συμπαιγνία μεταξύ τους.

Μια επιχείρηση που θα πλήρωνε φόρο προστιθέμενης αξίας για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί δεν έχει συμφέρον να αγοράσει τα αγαθά χωρίς τιμολόγιο, και συνεπώς χωρίς φόρο, γιατί έτσι όχι μόνο δεν θα έχει δικαίωμα να εκπέσει κανένα φόρο αλλά θα πληρώσει κιόλας μεγαλύτερο ποσό φόρου κατά την πώλησή τους.

Εξάλλου η ωφέλεια από την πράξη της φοροδιαφυγής δεν είναι μεγάλη και σπουδαία γιατί η επιχείρηση θα καρπωθεί μόνο το φόρο που αναλογεί στην αξία του αγαθού που προσθέτει η επιχείρηση αυτή, αφού θα έχει ήδη επιβαρυνθεί με το φόρο στην τιμή αγοράς κατά την απόκτηση του αγαθού, πράγμα που δεν συνέβαινε με το καθεστώς του Φ.Κ.Ε.

Ομως έχει ήδη προαναφερθεί ένας από τους προσδιοριστικούς παράγοντες της φοροδιαφυγής είναι και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Στις περισσότερες λοιπόν περιπτώσεις και ειδικότερα στο κύκλωμα της διανομής αγαθών, δεν υπάρχει σοβαρό κίνητρο για τη διάπραξη της παράνομης αυτής ενέργειας, και αυτό διότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και διανομής αγαθών και το ποσό του φόρου που επιβαρύνει κάθε στάδιο είναι μικρό.

Βέβαια η καταπολέμηση και περιστολή της φοροδιαφυγής δε γίνεται από τη μια μέρα στην άλλη, αλλά απαιτεί μακροχρόνια διαδικασία με δέσμη μέτρων που θα αντιμετωπίσουν και εξαλείψουν τα αίτια που την προκαλούν. Χρειάζεται αλλαγή της Ελληνικής νομοταξίας η οποία αν και είναι γεμάτη ζωή χαρακτηρίζεται από έλλειψη στοιχειώδους ενδιαφέροντος για τη μελλοντική πορεία του έθνους. Πρέπει και ο Έλληνας πολίτης φορολογούμενος να μάθει να στηρίζεται στις δικές του δυνάμεις. Να βρει διέξοδο από την ύφεση και να αρχίσει τη δική του ανοδική πορεία που θα τον καταστήσει ικανό και επιδέξιο Ευρωπαίο. Κάτι τέτοιο όμως χρειάζεται επίπονες προσπάθειες, θυσίες, μα πάνω από όλα ορθολογισμό, πρόγραμμα και πειθαρχία.

Απαιτούνται μέτρα φορολογικής πολιτικής (μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - φορολογουμένων), μέτρα για τη διασφάλιση της καλής εφαρμογής των φορολογικών νόμων, την άνοδο της στάθμης μόρφωσης των φορολογικών ελεγκτών και την εισαγωγή σύγχρονων μεθόδων φορολογικού ελέγχου.

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΕΡΙ ΦΠΑ
[1642/86 - 2093/92] ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΗ
ΠΕΡΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ**

Όλο το πλέγμα του Ν. 1642/86 καθώς επίσης και οι πρόσφατες τροποποιήσεις που επήλθαν σε αυτόν με τον Ν 2093/92, για την εφαρμογή του ΦΠΑ στη χώρα μας θεωρακίζει το φορολογικό μας σύστημα κατά της τάσης για φοροδιαφυγή.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούν οι πράξεις αποτελούν αδικήματα φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ. Ετσι σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του άρθρου 51 (Ν 1642/86), αδικήματα φοροδιαφυγής διαπράτει ο υπόχρεος στο ΦΠΑ όταν :

- δεν υποβάλλει τη δήλωση και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν οι αντίστοιχες διατάξεις (άρθρα 29 και 31) ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 (παρ. 1α),
- εκπίπτει το φόρο χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα στοιχεία από το άρθρο 25 στοιχεία ή ενεργεί με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά και
- δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο για κάθε περίπτωση (όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 33 (παρ. 6)).

Με την αναφορά που θα ακολουθήσει αμέσως παρακάτω στα σημαντικότερα άρθρα του Νόμου περί ΦΠΑ, θα δείξουμε τα μέτρα και τους τρόπους (αν και ελλιπή) που ελήφθησαν για την αντιμετώπιση, περιστολή ή δυνατόν αποφυγή εξ'ολοκλήρου της φοροδιαφυγής.

Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Άρθρο 15

Στο άρθρο αυτό καθορίζεται με σαφήνεια η φορολογητέα αξία στην πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, η οποία λαμβάνεται υπ' όψη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ με τον οικείο συντελεστή, ώστε να μη δημιουργούνται αμφισβητήσεις.

Ως φορολογητέα αξία νοείται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με αυτή, ως αποτέλεσμα της πράξης παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, πέρα από την αντιπαροχή, και τα οποία λαμβάνονται υπόψη μαζί με αυτή για τον τελικό προσδιορισμό της είναι τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, (όπως για παράδειγμα τα έξοδα προμήθειας, μεσιτίας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, τόκων κ.τ.λ.), ακόμη κι αν αυτά αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Αντίθετα δεν περιλαμβάνονται και επομένως δεν υπολογίζονται στη φορολογητέα αξία, οι χορηγούμενες προς τον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις εφόσον αυτές αποδεικνύονται από τα σχετικά εκδιδόμενα στοιχεία. Ακόμη οι επιστροφές του τμήματος σε περίπτωση μερική ή ολικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών δεν αποτελούν ύλη προς φορολόγηση, με την προϋπόθεση, ότι για την ακύρωση αυτή θα πρέπει να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία [(από τον ΚΒΣ), πιστωτικό σημείωμα].

Προκειμένου για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, ορίζεται η ισοτιμία του ξένου νομίσματος προς τη δραχμή, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Ακόμη ένα ολόκληρο πλέγμα διατάξεων ρυθμίζει τον υπολογισμό και τις μειώσεις φορολογητέας αξίας στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών που αποδεδειγμένα φορολογήθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών διαφόρων εκδοτικών και εισαγωγικών επιχειρήσεων καθώς επίσης στην πώληση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων. Με αυτό τον τρόπο γίνεται διαχωρισμός κάθε επιμέρους περίπτωσης, θέτονται όροι και περιορισμοί και η αξία των αγαθών και υπηρεσιών προς φορολόγηση διαφέρει και μπορεί να ελεγχθεί το ποσό του φόρου που πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο χωρίς να δημιουργούνται αντιθέσεις, συγκρούσεις και αμφισβητήσεις.

Συντελεστές, υπολογισμός του φόρου

Άρθρο 17

Από 1.1.87 που τέθηκε σε ισχύ ο ΦΠΑ ως σήμερα έχουμε πολλές μεταβολές στους συντελεστές υπολογισμού στους φόρους. Οι αρχικά καθιερωμένοι συντελεστές (8%, 18%, 36%), σε συνδυασμό με δυσμενείς κοινωνικοοικονομικές συνθήκες οδήγησαν σε αντικαταστάσεις, μεταβολές και μειώσεις τελικά για την ικανοποίηση ειδικών αναγκών και συμφερόντων.

Τόσο στα Δωδεκάνησα, τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, το νησί Σαμοθράκη, ισχύουν μειωμένοι συντελεστές, όσο και στη λοιπή Ελλάδα (πρόσφατη επέκταση ισχύος στα νησιά Νομού Κυκλάδων, Βόρειες Σποράδες, στη Σύρο και τη Θάσο) κατά 30% (οι μειωμένοι συντελεστές δεν ισχύουν στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα). Οι συντελεστές που

προκύπτουν από τη μείωση αυτή, στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα, και έτσι είναι 3%, 4%, 6% και 13%.

Τροποποίηση στο άρθρο αυτό γίνεται επίσης με την κατάργηση του υψηλού συντελεστή 36% και τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται σε αυτόν μετατάσσονται στον 18% ή ακόμη και στον συντελεστή 8% (χαμηλός). Την τροποποίηση αυτή ακολουθεί η αλλαγή στον πίνακα αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στο 8% και αυτά που δεν περιλαμβάνονται στον πίνακα αυτό μετατάσσονται στο 18% πλην των βιβλίων, εφημερίδων, περιοδικών και θεατρικών παραστάσεων που υπάγονται στο 4% .

— Οι μειώσεις αυτές που οδηγούν κατά συνέπεια σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των υπόχρεων, εξαλείφουν ή τουλάχιστον περιορίζουν κατά το δυνατό περισσότερο την τάση για διάπραξη φοροδιαφυγής, το κόστος διαχείρισης τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το Δημόσιο μειώνεται αλλά τέλος τα έσοδα από το ΦΠΑ δεν είναι τα αναμενόμενα.

Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Άρθρο 18

Απαλλάσσονται από το φόρο :

- η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά ταχυδρομεία (και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών),
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης (χωρίς εμπορικό χαρακτήρα),
- η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης (μόνο αν παρέχονται από άτομα που λειτουργούν νόμιμα),

- η παροχή υπηρεσιών από γιατρούς, οδοντίατρους, νοσοκόμους, μαίες, και φυσιοθεραπευτές,
- η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες καθώς και οι παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής,
- η παράδοση ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος (ανθρώπινου),
- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους,
- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση (ΝΔΠΠ ή οργανισμοί αναγνωρισμένοι από το κράτος),
- η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με ειδικά οχήματα για το σκοπό αυτό,
- η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης,
- η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτήν πράξεις παράδοσης αγαθών,
- παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,
- η παροχή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) σε πρόσωπα που συνδέονται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,
- η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης,
- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από πρόσωπα (που ασκού νομική οικονομική δραστηριότητα) με την ευκαιρία εκδηλώσεων με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση,
- οι ασφαλιστικές και οι αυτασφαλιστικές εργασίες,

- οι εργασίες που αφορούν διαπραγμάτευση για συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα (εκτός αυτών για συλλογές),
- οι εργασίες που αφορούν διαπραγμάτευση για φύλαξη και διαχείριση μετοχών Α.Ε, μεριδίων, ομολόγων κ.λ.π. ,
- η διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων,
- η χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,
- η ανάληψη υποχρεώσεων προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών,
- οι εργασίες που αφορούν διαπραγμάτευση καταθέσεων, τρεχούμενων λογαριασμών, πληρωμές, εμβάσματα, επιταγές, πιστωτικούς τίτλους,
- οι μισθώσεις ακινήτων,
- η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟΠΟ - ΛΟΤΤΟ - ΠΡΟΤΟ, λαχείων Ιπποδρομιών Ελλάδος,
- η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία κ.λ.π. ,
- η παράδοση υπηρεσιών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των εισαγωγών,
- η παράδοση ακινήτων (εκτός των εξαιρέσεων του αρθ. 6),
- η παράδοση και η διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω αυτών,
- η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας (εκτός αν ρυθμίζονται διαφορετικά),

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού ρυθμίζεται με κάθε λεπτομέρεια με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Ο καθορισμός των πράξεων που απαλλάσσονται από την επιβολή του φόρου (με τις ανάλογες και απαραίτητες κατά καιρούς τροποποιήσεις), έγινε με κύριο σκοπό την ελάφρυνση των φορολογουμένων όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο. Η ρητή και χωρίς παράνομα τεχνάσματα υποβολή των υπόχρεων στις διατάξεις αυτές του νόμου, όχι μόνο αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα της φοροδιαφυγής αλλά και ρυθμιστικό στοιχείο για δίκαιη φορολογική επιβάρυνση, λαμβανομένων των ειδικών αναγκών κάθε κατηγορίας. Η πρόνοια δηλαδή του Νόμου αποθαρρύνει τη διάπραξη παράνομων ενεργειών και αποτελεί κίνητρο και μέσο για την προάσπιση των συμφερόντων τους.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

Άρθρο 23

Ενα από τα βασικά στοιχεία για τη λειτουργία του ΦΠΑ, που εφαρμόζεται στη χώρα μας, είναι ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου. Προυπόθεση για την έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει αγαθά και υπηρεσίες είναι ότι αυτά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπόκεινται στο ΦΠΑ. Αν τα αγαθά που αγόρασε ή εισήγαγε ο υποκείμενος στο φόρο και οι υπηρεσίες δε χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι ρυθμίσεις του άρθρου 23 περιέχουν και αναφέρονται σε περιπτώσεις όπου παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Συνοπτικά εθέτονται οι πράξεις εκείνες (υποχρεωτικά φορολογητέες) που απαλλάσσονται από το φόρο, αλλά που έχουν επιβαρυνθεί αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίησή τους. Αναφέρονται οι προϋποθέσεις για την έκπτωση του φόρου για πράξεις που γίνονται στο εσωτερικό, καθώς και για ορισμένες τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες.

Με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δίνεται η δυνατότητα στον υπόχρεο φορολογούμενο να μειώσει το ποσό του φόρου που αναλογεί στις διερνεργούμενες από αυτόν φορολογικές πράξεις με νόμιμες διαδικασίες, εφόσον αυτές ανήκουν στις κατηγορίες που δικαιούνται να εκπέσουν από το φόρο, αποφεύγοντας έτσι τη διάπραξη παράνομων ενεργειών.

Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

Άρθρο 25

Σε συνδυασμό με τα προηγούμενα, το άρθρο 25 καθορίζει με σαφήνεια τα απαραίτητα δικαιολογητικά και στοιχεία που πρέπει να κατέχονται για να μπορεί να εξακριβώσει το "νόμιμο" και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

Για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά από το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησής τους. Αντίθετα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπιταλιστικών προϊόντων, οινοπνευματωδών, επιβατικών αυτοκινήτων (μέχρι 9 θέσεων), μοτοσυκλετών καθώς και οι δαπάνες συντήρησής τους γενικά (επισκευή, καύσιμα, τέλη - άδεια κυκλοφορίας κ.λ.π). Ακόμη δεν εκπίπτουν από το φόρο, τα είδη συσκευασίας, οι δαπάνες στέγασης, τροφής, μετακίνησης και

ψυχαγωγίας για το προσωπικό και τους εκπροσώπους της επιχείρησης, καθώς επίσης και οι δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά. Επίσης εκπίπτει και ο φόρος που επιβαρύνει τα αποθέματα των πετρελαιοειδών προϊόντων κατά την 31.12.92, εφόσον αυτά προκύπτουν από βιβλία απογραφών και διαπιστώνονται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις έκπτωσης του φόρου, ο υποκείμενος πρέπει να κατέχει :

- βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, η οποία εξυπακούεται ότι πρέπει να έχει υποβληθεί πριν από τη διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης,

- νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, από το οποίο να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος που επιβαρύνθηκαν.

Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, είναι η εκκαθάριση, η απόδειξη ΟΤΕ, ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κ.λ.π, από το οποίο προκύπτει ο ΦΠΑ που έχουν επιβαρυνθεί οι διενεργούμενες από τον υποκείμενο συναλλαγές. Ο ΦΠΑ αναγράφεται χωριστά ώστε να είναι ευδιάκριτη η καθαρή αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Από τη διάταξη αυτή είναι σαφές ότι σε καμιά περίπτωση δε μπορεί ο υποκείμενος να εκπέσει το φόρο με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί κατά την απόκτηση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας, στην περίπτωση που δεν κατέχει το προβλεπόμενο από τον κώδικα νόμιμο στοιχείο, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ. Επομένως, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου που εμπεριέχεται στην αξία των δελτίων λιανικής πώλησης ή των αποδείξεων γενικά που ο φόρος δε διαχωρίζεται από την αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας.

- Διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο καθώς επίσης και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά κατά την εισαγωγή τους.

Επισημαίνουμε σχετικά ότι, όταν η παραλαβή του αγαθού γίνεται με παρακαταθήκη του ΦΠΑ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στην επιχείρηση που κατατέθηκε στο αντίστοιχο Ταμείο (παρακαταθηκών και Δανείων) ως παρακαταθήκη, γιατί δεν είναι οριστική η είσπραξή του και ολόκληρος ο φόρος ή μέρος του μπορεί να επιστραφεί στην επιχείρηση, όταν εκλείψει ο λόγος της σύστασης της παρακαταθήκης. Εξάλλου ο φόρος αυτός δεν έχει καταβληθεί στο Δημόσιο Ταμείο και δεν είναι δημόσιο έσοδο. Η έκπτωση θα καταστεί δυνατή όταν εκλείψει ο λόγος της σύστασης παρακαταθήκης και οριστικοποιηθεί η είσπραξή του, οπότε γεννάται και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.

- Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου σύμφωνα με όσα αναφέρονται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο στοιχείο που να αποδουκνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και το φόρο που τις έχει επιβαρύνει, μπορεί να ληφθεί υπόψη η προσωρινή δήλωση που υποβάλλεται στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω πράξεις.

Απαραίτητη προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, είναι η πίστωση του λογαριασμού ΦΠΑ του Δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του στο φόρο εκροών της προσωρινής δήλωσης.

Το ίδιο ισχύει και για τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης, εφόσον δεν προβλέπεται η άμεση καταβολή του αναλογούντος φόρου με έκτακτη προσωρινή δήλωση.

- Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου όπου αυτή προβλέπεται.

Επομένως για να εκπέσει ο φόρος που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του πλειστηριασμού, απαιτείται κυρωμένο από τη ΔΟΥ αντίγραφο με βάση την οποία καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος στη συγκεκριμένη πράξη.

Στο ίδιο άρθρο (25ο) αναφέρεται και η περίπτωση όπου το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του φόρου που οφείλεται στην ίδια περίοδο. Ετσι η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο (φορολογική ή διαχειριστική) για έκπτωση, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο που προκύπτει και το οποίο δε θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα στη χρονική περίοδο που αφορά, χωρίς να χάνει την αυτοτέλειά του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής (τρία(3) χρόνια από την πρώτη του μεθεπόμενου έτους που δημιουργήθηκε το υπόλοιπο), χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων διαχειριστικών ή φορολογικών περιόδων.

Εναι φανερό λοιπόν ότι η θέσπιση αυστηρών και ρητών διατάξεων, θέτει όρια στους υποκείμενους στο ΦΠΑ, όσον αφορά τη φορολογική τους επιβάρυνση, το αν και κατά πόσο μπορούν να απαλλαγούν ή να μειώσουν νόμιμα το φόρο που τους αναλογεί προς απόδοση στο Δημόσιο, καθώς επίσης και όλα τα υποχρεωτικά και απαιτούμενα στοιχεία - προϋποθέσεις για να χαρακτηρίζονται ευσυνείδητοι φορολογούμενοι και όχι φοροδιαφυγάδες. Διότι αν διαπιστωθεί η μη ύπαρξη του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου από οποιοδήποτε λόγο, ο φόρος αυτός πρέπει να αποδοθεί με τις ~~προσαυξήσεις και ενδεχομένως και τα πρόστιμα (φορολογικός έλεγχος)~~ που οφείλονται από το έτος μέσα στο οποίο δημιουργήθηκε η υποχρέωση προς το Δημόσιο.

Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο

Άρθρο 29

Με τις διατάξεις του άρθρου 2ρ καθορίζονται με σαφήνεια οι υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο. Σε γενικές γραμμές στο σημείο αυτό θεσπίζεται πρωταρχική υποχρέωση, η υποβολή σχετικής δήλωσης στον αρμόδιο οικονομικό έφορο, με την οποία γνωστοποιεί, την ημερομηνία έναρξης των εργασιών της επιχείρησης, από όπου παίρνει και το ΑΦΜ και ΑΦΜ/ΦΠΑ το οποίο θα αναγραφεί στα τιμολόγια και λοιπά στοιχεία που εκδίδει στις δηλώσεις, στις αιτήσεις και στα λοιπά έγγραφα που απευθύνει στην οικονομική εφορία.

Βασική υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτική συναλλαγή, είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ (στατιστική δήλωση - INTRASTAT).

Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή. Στην περίπτωση εκείνης που οι πράξεις του απαλλάσσονται από το φόρο, είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη "χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας". Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, ο ΦΠΑ δεν αναγράφεται υποχρεωτικά χωριστά, αλλά είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Ο υποκείμενος στο φόρο, που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, είναι υποχρεωμένος να τηρεί βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ και να καταχωρεί σε αυτά χωριστά κατά συντελεστή φόρου, τις αγορές και τα πραγματοποιημένα ακαθάριστα έσοδα, τις δαπάνες, ενιαία ανεξάρτητα από το συντελεστή του φόρου. Ο υποκείμενος

που τηρεί Βιβλία Γ' κατηγορίας είναι υποχρεωμένος σε κάθε σύνταξη απογραφής να καταχωρεί χωριστά τα εμπορεύσιμα αγαθά και τα αγαθά επένδυσης.

Όπως συνέβαινε και με τον υπόχρεο στο φόρο κύκλου εργασίας και στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο, πρέπει να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό για το ΦΠΑ.

Σπουδαίας σημασίας υποχρέωση εξάλλου για τον υποκείμενο φόρο είναι και η επίδοση στην αρμόδια οικονομική εφορία ή Δημόσιο Ταμείο, κατά περίπτωση των προσωρινών και εκκαθαριστικών δηλώσεων και η καταβολή στο δημόσιο του οφειλόμενου φόρου.

Ο αριθμός φορολογικού αντιπροσώπου, του υποκείμενου, πριν από την ενέργεια οποιαδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, αποτελεί μια ακόμη υποχρέωσή του.

Από τις ανωτέρω υποχρεώσεις απαλλάσσονται σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το νόμο 2093/92 στον 1642/86 τα κατωτέρα πρόσωπα :

- Αυτά που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.
- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος.
- Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο.
- Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις μίσθωσης και μόνο για τις πράξεις αυτές.
- Τέλος οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. για την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων από τους υποκείμενους στο ΦΠΑ, το επιβαλλόμενο τέλος χαρτοσήμου στις δηλώσεις έναρξης δραστηριότητας και τις υποχρεώσεις χρησιμοποίησης ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών.

Όλες αυτές οι υποχρεωτικές ενέργειες που επιβάλλει ο ΦΠΑ αποτελούν όπωσ είναι φανερό περιοριστικούς παράγοντες για την εφαρμογή της φοροδιαφυγής, μιάς και απαιτείται σειρά αποδεικτικών στοιχείων που περιστέλουν την πραγματοποίησή της.

Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

Άρθρο 32

Υπάρχουν βέβαια ειδικές διατάξεις και άρθρα που αφορούν ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον ΦΠΑ και που ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο τη φορολόγησή τους έκπτωση και απαλλαγή από το φόρο. Πρόκειται, για τα ειδικά καθεστάτα που με επιμέρους άρθρα ορίζουν τον τρόπο φορολόγησι των μικρών επιχειρήσεων.

Έτσι ειδικότερα όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις αυτές δηλαδή που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 32, εφόσον προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κ.Β.Σ ή που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες του άρθρου 33, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού,

ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Υπάρχουν όμως και οι επιχειρήσεις οι οποίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:

α) Οι επιχειρήσεις οι οποίες την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ που ισχύουν κάθε φορά αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

β) Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, που δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

Στην προκειμένη περίπτωση τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη φορολογική περίοδο των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Το μικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς ΦΠΑ δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει αν οι αγορές πολλαπλαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών και παρανομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εργάζεται με διαφορετικούς συντελεστές Μικτού Κέρδους στα αγαθά που διαθέτει υποχρεούται να χρησιμοποιεί τους Συντελεστές Μικτού Κέρδους για κάθε ομάδα προϊόντων και εφόσον αυτό είναι δυσχερές μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα μέσο σταθμικό των Συντελεστών Μικτού Κέρδους των αγαθών αυτών.

Τέλος, αν από τα προσωρινά στοιχεία της επιχείρησης δεν προκύπτει ο Σ.Μ.Κ χρησιμοποιείται κατά τη διάρκεια των φορολογικών περιόδων ο

Σ.Μ.Κ της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και στο τέλος της χρήσης γίνεται διακανονισμός με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Επίσης, αν μια επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου, της μετάταξης, απογράφονται, εφόσον από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ επιβάλλεται η σύνταξη απογραφής κατά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής που προηγείται της μετάταξης και αποτιμώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

α) Αν η μετάταξη της επιχείρησης γίνεται από τις απαλλασσόμενες ή από ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό.

β) Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες.

Εκτός των παραπάνω υπάρχει και η περίπτωση μετάταξης, όπου η επιχείρηση μετατάσσεται από τις απαλλασσόμενες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό και αντίστροφα συντάσσεται απογραφή των αγαθών επένδυσης που αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν προήλθε η πενταετής περίοδος διακανονισμού. Οι μετατασσόμενες επιχειρήσεις για τον εναπομένοντα χρόνο της πενταετίας έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά περίπτωση υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου.

Όσον αφορά τα απογραφόμενα αγαθά, υποβάλλεται μέσα σε (2) δυο μήνες από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει κατά περίπτωση για την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 31.

Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων αυτών είναι :

α) Να καταχωρηθούν στο τηρούμενο Βιβλίο αγορών, τις αγορές κατά συντελεστή φόρου, τις δαπάνες και σε ιδιαίτερη στήλη, το φόρο που τις επιβαρύνει. Αν δεν έχουν υποχρέωση τήρησης Βιβλίου αγορών, ο φόρος βρίσκεται από τα τηρούμενα στοιχεία (άρθρο 4 Κ.Β.Σ).

β) Ακόμη έχουν υποχρέωση επίδοσης των δηλώσεων που προβλέπει το άρθρο 31 και να καταβάλλουν το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44.

Οι πιο πάνω επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν ιδιαίτερο λογαριασμό ΦΠΑ και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης εκτός αν ορίζεται διαφορετικό με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με αποφάσεις ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί:

α) να ορίζονται σταθεροί συντελεστές με βάση τους οποίους προσδιορίζονται τα ακκαθέριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτά (32).

β) Να καθορίζονται κατ'αποκοπή ετήσια ακκαθάριστα έσοδα για μερικές κατηγορίες επαγγελμάτων, ύστερα από προηγούμενη συμφωνία με τους εκπροσώπους των οικείων επαγγελματικών οργανώσεων.

γ) Να τροποποιούνται τα όρια των ακκαθαρίστων εσόδων για την ένταξη των επιχειρήσεων στο ειδικό καθεστώς ή στις απαλλασσόμενες.

Επίσης με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ορίζονται:

α) Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις του 32 άρθρου (από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό) και της δήλωσης αποθεμάτων που αφορά τις μετατασσόμενες επιχειρήσεις καθώς και τα συνοποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

β) Ειδικός τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των φορολογικών περιόδων και δηλώσεων, προκειμένου για επιχειρήσεις που υπάγονται στο καθεστώς τεκμαρτού υπολογισμού, εφόσον αυτές προβαίνουν σε αγορές εμπορεύσιμων αγαθών ή πρώτων υλών εποχιακά.

Παρατηρούμε δηλαδή ότι στην περίπτωση των μικρών επιχειρήσεων, λόγω του μικρού κύκλου των εργασιών τους δεν απαλλάσσονται εντελώς αλλά, γίνεται χρήση ειδικών συντελεστών, μοναδικών για την εξακρίβωση των τεκμαρτών ακαθάριστων εσόδων τους και την ανάλογη φορολόγησή τους.

Ειδικό καθεστώς αγροτών

Άρθρο 33

Με ειδική μεταχείριση, όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ, αντιμετωπίζονται και οι αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

Οι αγρότες έχουν δικαίωμα να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου, που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους. Απαραίτητη εξάλλου προϋπόθεση για την υπαγωγή των αγροτών σε αυτήν την ειδική ρύθμιση είναι η πώληση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών τους να έγινε σε πρόσωπα, που είναι υποκείμενα στο σύστημα του ΦΠΑ και να μην υπάγονται στις εξαιρέσεις του (μη υποκείμενα πρόσωπα, Δημόσιο, Δήμοι, κοινότητες, ΝΠΔΔ κ.ά).

Το ποσό του φόρου των εισροών που πρόκειται να επιστραφεί στους δικαιούχους αγρότες, υπολογίζεται, με την εφαρμογή των κατ'αποκοπήν συντελεστών στα ακαθάριστα έσοδά τους, που προέρχονται από την πώληση των αγροτικών προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών τους.

Ως ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνονται μόνο αυτά που προκύπτουν από νόμιμα παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια κ.ά) που εκδίδουν στον πωλητή αγρότη, οι λήπτες των αγροτικών προϊόντων ή υπηρεσιών, οι οποίοι πρέπει να είναι υποκείμενοι στο φόρο.

Στην περίπτωση που τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται με προμήθεια και για λογ/σμό των αγροτών από τρίτα πρόσωπα, που υπάγονται στο ΦΠΑ, προβλέπεται η αφαίρεση από την αξία πώλησης, του φόρου και της σχετικής προμήθειας που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Κι αυτό διότι οι αγρότες του άρθρου 33, (ειδικό καθεστώς αγροτών), δεν υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης έναρξης, στην έκδοση τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων, στην τήρηση βιβλίων, στην τήρηση ιδιαίτερου λογαριασμού ΦΠΑ, στην υποβολή προσωρινών και εκκαθαριστικών δηλώσεων και τέλος στην καταβολή ΦΠΑ στο Δημόσιο.

Στο ειδικό αυτό καθεστώς δεν υπάγονται οι αγρότες :

- που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου (ή αγροτικών συνεταιρισμών).
- που πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων.
- που ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Οι αγρότες, που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από δικό τους κατάστημα καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προϊόντων παραγωγής τους προς άλλο κράτος - μέλος, θεωρούνται ότι ασκούν δυο οικονομικές δραστηριότητες και ότι ενεργούν παράδοση προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική επιχείρησή τους.

Για την παράδοση αυτή εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών (άρθρο 15 παρ.2).

Οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού, εφόσον πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή αγορές αγαθών που προέρχονται από τα άλλα κράτη - μέλη της κοινότητας και εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών υπερβεί κατά τη διάρκεια μιάς διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 2.500.000 δρχ καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του αναλογούντος φόρου ΦΠΑ στις απαιτήσεις αυτές για τη διαχειριστική περίοδο, που υπερέβησαν το όριο των 2.500.000 δρχ, καθώς και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης και να λάβουν ΑΦΜ ή εάν τους έχει ήδη χορηγηθεί ΑΦΜ, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση μεταβολών, με την οποία δηλώνουν ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται πριν από την πραγματοποίηση της αγοράς και το άλλο κράτος - μέλος, η οποία συναθροιζομένη με τις προηγούμενες αγορές στο ίδιο έτος των 2.500.000 δρχ, ώστε να είναι σε θέση να ζητήσουν από τον προμηθευτή τους στο άλλο κράτος - μέλος να μην επιβαρύνει την αγορά του με το ΦΠΑ του άλλου κράτους - μέλους, γιατί για την αγορά αυτή, η οποία λογίζεται ως ενδοκοινοτική απόκτηση, ο φόρος οφείλεται στην Ελλάδα.

Η απόδοση του φόρου στο δημόσιο γίνεται με την υποβολή προσωρινών δηλώσεων κάθε μήνα και μέχρι την 25η του επόμενου μήνα.

Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου 33 στο κανονικό και αντίστροφα, με δήλωσή τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο το πρώτο 10ήμερο του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου.

Η μεταβολή ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο 5/ετίας, εφόσον μετατάσσεται στο κανονικό καθεστώς.

Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν, σε θεωρημένες από τον Οικονομικό Εφορο καταστάσεις, μέσα σε 2/μηνια προθεσμία από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, απογραφή που να περιλαμβάνει :

- τα αποθέματα αγροτικών προϊόντων, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπήν φόρου,
- τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,
- τα αγαθά επένδυσης.

Τα αποθέματα αναγράφονται σε τιμές κόστους.

Σε περίπτωση μετάταξης στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου από το ειδικό καθεστώς, οι υπόχρεοι δικαιούνται να εκπέσουν στο φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί :

- τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,
- τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

Στην περίπτωση αντίθετης μετάταξης, οι υπόχρεοι πρέπει να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα παραπάνω δυο στοιχεία.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών επίσης ορίζονται:

- τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και λεπτομέρειες για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου,
- ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου και

- ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης και της δήλωσης αποθεμάτων καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

Με τη θέσπιση του ειδικού καθεστώτος των αγροτών, για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του κατ'αποκοπήν φόρου, οι αγρότες πρέπει να κατέχουν τα τιμολόγια τα οποία έχουν εκδόσει οι αγοραστές των προϊόντων τους, μιάς και οι ίδιοι δεν έχουν την υποχρέωση από το Νόμο να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία. Οι προϋποθέσεις εξάλλου καθώς και τα όρια που θέτονται για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό αυτό καθεστώς παρέχουν ευχέρεια στον φορολογικό έλεγχο. Συμφέρον επομένως των αγροτών της κατηγορίας αυτής είναι η ζήτηση και συγκέντρωση των απαιτούμενων στοιχείων για κάθε οικονομική τους συναλλαγή, διότι έτσι δε φοροδιαφεύγουν αλλά αντίθετα δικαιούνται την έκπτωση του φόρου που τους αναλογεί και τα ευρύτερα ωφελήματα που ακολουθούν.

Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων

Άρθρο 35

Ειδικό καθεστώς επιβάλλεται και για τις επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που προέρχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού (ή της περιήγησης) θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή τη μόνιμη εγκατάσταση,

από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα.

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος), του κόστους με τον οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (μαζί με το φόρο), που γίνονται σε αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 35, δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζεται στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδίων, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.

Ο παραπάνω αναφερόμενος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας μπορεί, με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, να ορίζεται διαφορετικά. Με αποφάσεις εξάλλου του ίδιου Υπουργού μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν.

Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Άρθρο 36

Στις περιπτώσεις παράδοσης καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή εισαγωγής από την αλλοδαπή, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο παραλαβής των ένησμων ταινιών φορολογίας καπνού. Ο φόρος καταβάλλεται από τον καπνοβιομήχανο ή τον εισαγωγέα κατά περίπτωση, μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού (Ν.1439/1984) και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 και 12 του ίδιου νόμου.

Ο καπνοβιομήχανος και ο εισαγωγέας ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 23 κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 25 που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης.

Τα πιο πάνω πρόσωπα δεν έχουν να υποβάλλουν την προσωρινή δήλωση του άρθρου 31, που υποκαθίσταται από την παραπάνω αίτηση.

Στα τιμολόγια παράδοσης καπνοβιομηχανικών προϊόντων ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σε αυτά η ένδειξη "φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιητόμενος".

Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης καπνοβιομηχανικών προϊόντων για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.1439/1984, παρέχεται στον καπνοβιομήχανο ή στον εισαγωγέα, κατά περίπτωση, δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου του παρόντος νόμου. Ο φόρος επιστρέφεται μόνον εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός.

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές καπνοβιομηχανικών προϊόντων, για την παράδοση των προϊόντων αυτών δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις του άρθρου 31 ούτε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 24, το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών των πιο πάνω προσώπων που προέρχεται από παραδόσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων προστίθεται στον παρανομαστή του κλάσματος που ορίζει η διάταξη αυτή.

Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές καπνοβιομηχανικών προϊόντων σε ιδιαίτερη στήλη των Βιβλίων τους ή εφόσον δεν τηρούν Βιβλία, σε ιδιαίτερες καταστάσεις.

Πιο συγκεκριμμένα μέσα από τις διατάξεις των ανωτέρων άρθρων (35, 36) σχετικά με τα ειδικά καθεστάτα φορολόγησης ορισμένων κατηγοριών - υποκειμένων στο ΦΠΑ. Θέτονται αρχές και μέτρα, παρέχονται ελαφρύνσεις αλλά και περιορισμοί και, καλύπτονται όσο το δυνατόν καλύτερα σημεία που τυχόν αφήνουν περιθώρια διάπραξης της φοροδιαφυγής, μιάς και ο φορολογικός έλεγχος γίνεται πιο εύκολος και ουσιαστικός.

Ειδικό καθεστώς φορολογίας πετρελαιοειδών κατάργηση του Άρθρου 37

Το άρθρο αυτό καταργείται από 1.1.1993. Με την κατάργηση του άρθρου αυτού καταργείται το ειδικό καθεστώς φορολογίας των πετρελαιοειδών, σύμφωνα με το οποίο ο φόρος καταβάλλονταν σε ένα μόνο στάδιο (κατά τον εκτελωνισμό) και η περαιτέρω διάθεση των πετρελαιοειδών από εμπόρους, πρατηριούχους κ.λ.π απαλλάσσονταν από το φόρο.

Επομένως οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με διακίνηση των πετρελαιοειδών προϊόντων θα υπάγονται στο φόρο, θα υποβάλλουν δηλώσεις

και γενικά θα έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Επίσης με την κατάργηση του ανωτέρου άρθρου δεν θα απαλλάσσονται από το φόρο οι επιχειρήσεις μεταφοράς και αποθήκευσης πετρελαιοειδών.

Ο τόσο ευαίσθητος και μεγάλος κλάδος των πετρελαιοειδών επιχειρήσεων, που κατά κύριο λόγο είναι εισαγωγικός, πλήττεται από τις νέες ρυθμίσεις που επέφερε η κατάργηση του άρθρου 37. Παρά το γεγονός αυτό όμως οι επιχειρήσεις πετρελαιοειδών έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που αναλογεί στις αγορές τους, κάνοντας έτσι την προσφυγή σε αδικήματα φοροδιαφυγής ασύμφορη, εξαιτίας του ότι ο φορολογικός έλεγχος στις μεγάλες αυτές επιχειρήσεις (Γ' και Δ' κατηγορίας) γίνεται πιο σχολαστικά. Εντείνεται επακόλουθα η προσοχή των αρμόδιων (φορολογικών αρχών) στο σημείο αυτό.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Για την σωστή λειτουργία των άρθρων του νόμου 1642/86 περί ΦΠΑ από το κράτος (αρμόδιοι υπουργοί), όσον αφορά τους υπόχρεους στο φόρο, τις απαλλαγές καθώς και τις εκπτώσεις, θεσπίστηκε μια σειρά άρθρων.

Τα άρθρα αυτά περικλύουν ένα σύστημα ελέγχου από τα αρμόδια στελέχη για τη σωστή εκτέλεση του φορολογικού νόμου. Επίσης περιλαμβάνουν κυρώσεις και πρόστιμα για τυχόν παρεκλίσεις και αυθαιρεσίες από το υπάρχον σύστημα περί ΦΠΑ.

Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

Άρθρο 38

Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον οικονομικό φόρο που είναι αρμόδιος για τη φορολογική εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

Κύριες αρμοδιότητες του αρμόδιου Οικονομικού Εφόρου είναι η παραλαβή των δηλώσεων, ο έλεγχος ακρίβειας τους καθώς επίσης και η εξακρίβωση όσων δεν έχουν υποβάλλει δήλωση.

Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των Βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογική αξία τα ποσοστή ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία :

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σε αυτόν.

Αν για οποιοδήποτε λόγο ο υπόχρεος στο φόρο διαπράξει αδικήματα φοροδιαφυγής, (είτε εν γνώση του, είτε από αμέλεια) η αρμόδια αρχή είναι σε θέση, συγκρίνοντας στοιχεία που σχετίζονται με το εισόδημά του, να διαπιστώσει την παρέκλιση αυτή και να την επιστήλει.

Ο έλεγχος αυτός όμως δεν είναι πάντα επαρκής για την εξακρίβωση της παράνομης πράξης. Αυτό οφείλεται στο ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν είναι τακτικός αλλά αντίθετα περιορισμένος και πενιχρός.

Οι πράξεις οι οποίες ακολουθούν μετά τη διαπίστωση της παράνομης ενέργειας τον φορολογικό έλεγχο και πριν τις οριστικές κυρώσεις είναι :

- i) Πράξη προσδιορισμού του φόρου (μερική ή οριστική)
- ii) Συμπληρωματική πράξη (όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο).

Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου

Άρθρο 40

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο οικονομικός έφορος, μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα τηρούμενα Βιβλία και εκδιδόμενα από τον υπόχρεο στοιχεία, το φόρο που αναλογεί τις εκπτώσεις του φόρου καθώς και την προσαύξηση (πρόσθετος φόρος) που προβλέπεται κατά περίπτωση.

Κατά της προσωρινής πράξης μπορεί να ασκηθεί προσφυγή η οποία δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου που οφείλεται, εφόσον ο υπόχρεος αμφισβητεί την ορθότητα προσδιορισμού. Ο φόρος της προσωρινής πράξης αφαιρείται από το φόρο που βεβαιώνεται οριστικά.

Γίνεται λοιπόν φανερό ότι η διάπραξη της φοροδιαφυγής όπου, διαπιστωθεί και που με τις ρυθμίσεις του νόμου είναι το πιο πιθανό, επιφέρει κυρώσεις, σίγουρα την καταβολή του φόρου προσαυξημένη γεγονός που κανονικά πρέπει να αποτρέπει την πραγμάτωσή της.

Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Άρθρο 42

Για τον υπόχρεο σε βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, δίνεται η δυνατότητα πρότασης στον αρμόδιο οικονομικό έφορο για διοικητική επίλυση της διαφοράς σε περίπτωση που αμφισβητείται η ορθότητά της. Η προσκόμιση της αίτησης για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, υποβάλλεται μαζί με τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία για την ύπαρξη της και από τον Οικονομικό έφορο αναπτύσσονται σε αυτήν οι ισχυρισμοί του.

Ο οικονομικός έφορος, αφού λάβει υπόψην του τα στοιχεία του φακέλλου που προσκομίζονται από τον υπόχρεο μπορεί, αν κριθεί το αίτημα βάσιμο εν όλω ή εν μέρει, να αποδεχθεί την ακύρωση της πράξης, την τροποποίησή της ή τη διαγραφή μερικών στοιχείων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και τον περιορισμό του φόρου αυτού.

Αν συμπέσουν οι απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ' και του υπόχρεου, υπογράφεται και από τους δυο πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Με το πρακτικό αυτό, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, ο φόρος εξακολουθεί να είναι απαιτητός, μόνο που η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήκθε συμφωνία και ο πρόσθετος φόρος μειώνεται σε 3% του οφειλόμενου για κάθε μήνα καθυστερήσεις.

Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν και σε περίπτωση δικαστικού συμβιβασμού, δηλαδή σε κατάργηση της "φορολογικής" δίκης.

Στη διοικητική επίλυση της διαφοράς και στο δικαστικό συμβιβασμό, ο πρόσθετος φόρος μειώνεται, όπως προαναφέραμε, στο (1/2) μισό και όχι στο (1/3) ένα τρίτο που ισχύει σήμερα στις λοιπές φορολογίες. Στην περίπτωση εξάλλου προσφυγής η προβεβαίωση του φόρου ανέρχεται στο 30% αντί του 20% των άλλων συστημάτων. Οι προσαυξήσεις βλέπουμε ότι παρουσιάζονται "αυξημένες" συγκριτικά με αυτές των άλλων χωρών, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ποσά προς καταβολή υπέρογκα σε περίπτωση οριστικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθίσταται δηλαδή η απόκρουση ή μείωση της φορολογητέας ύλης "ασύμφορη" σε σχέση με τα πρόστιμα που θα πρέπει να καταβληθούν τη στιγμή που θα ελεγθεί και διαπιστωθεί το αδίκημα.

Παράλειψη υποβολής δήλωσης, ανακριβής δήλωση, εκπρόθεσμη δήλωση

Άρθρο 47

Φορολογικές παραβάσεις που αφορούν παράλειψη υποβολής δήλωσης, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης, υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο 5% επί του οφειλόμενου ποσού για κάθε μήνα καθυστέρησης. Σε βάρος των υπόχρεων, επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος για παραβάσεις που σχετίζονται με την ετήσια εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ που έχει ως εξής :

- επί εκπρόθεσμης υπόβολής της Δρχ 20.000

- επί ανακρίβειας του περιεχομένου της ΔΡΧ 50.000
- επί παράλειψης υποβολής της ΔΡΧ 100.000

Για την επιβολή των ανωτέρων προστίμων, ας σημειωθεί ότι αρκεί η τυπική διαπίστωση της φορολογικής παράβασης, χωρίς να ερευνάται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας εκ μέρους του υπόχρεου.

Άλλα πρόστιμα

Άρθρο 48

Σε πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του νόμου επιβάλλεται, για κάθε αυτοτελή παράβαση, ειδικό πρόστιμο έως τετρακόσιες χιλιάδες δρχ (400.000 δρχ), σε περίπτωση που δεν έχει επιβληθεί άλλο πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις άλλων νόμων.

Όταν μετά από έλεγχο αποδειχτεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ή έλαβε επιστροφή αυτού με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ή γενικότερα από οποιαδήποτε μη νόμιμη ενέργειά του δεν απέδωσε στο Δημόσιο το φόρο που όφειλε και εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από (100.000 δρχ) εκατό χιλ.δρχ, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε χωρίς να το δικαιούται ή δεν απέδωσε.

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε άλλη περίπτωση έκπτωσης ή είσπραξης φόρου που δε δικαιούται η επιχείρηση ή μη απόδοσης, εφόσον για τη συγκεκριμένη πράξη είναι υπότροπος.

Για την υποβολή του παραπάνω ειδικού προστίμου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42, δηλαδή δε χωρεί για το πρόστιμο αυτό συμβιβασμός.

Διοικητικές κυρώσεις

Άρθρο 50

Στη δέσημη τέλος των κυρώσεων, προσαυξήσεων και προστίμων αναφέρονται στο άρθρο αυτό οι διοικητικές κυρώσεις.

Πρόκειται για κυρώσεις που επιβάλλονται ανεξάρτητα από τις προαναφερθείσες προβλεπόμενες των επιμέρους άρθρων και οι οποίες δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή κατάργησης της δίκης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αν ο υπόχρεος στο φόρο δεν υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων δραχμών (500.000 δρχ) ή έχει υποβάλλει δήλωση και το ποσό της διαφοράς που προσδιορίστηκε τελεσιδικώς είναι μεγαλύτερο από το ποσό των 500.000 δρχ [και αναλογεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το 25% του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση], το διοικητικό εφετείο αναγγέλει σε βάρος του υπόχρεου, με την ίδια απόφαση που προσδιορίστηκε και ο φόρος ή με άλλη ιδιαίτερη, μια από τις ακόλουθες ποινές :

- Απώλεια δικαιώματος καταβολής του φόρου με δόσεις.
- Απώλεια δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα για διάστημα από 6 μήνες - 1 χρόνο.
- Απώλεια δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για 6 μήνες - 1 χρόνο.
- Στέρηση δικαιώματος για λήψη ή ακόμα και την αφαίρεση της άδειας οδήγησης αυτοκινήτου για διάστημα από 6 μήνες - 1 χρόνο.

Αν οριστικοποιηθεί η πράξη προσδιορισμού του φόρου, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή κατόπιν άσκησης της η οποία όμως κρίθηκε τελεσίδικα

εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο οικονομικός έφορος υποχρεούται σε διάστημα 6 μηνών να ζητήσει με αίτησή του στο Διοικητικό Εφετείο, την επιβολή των ανωτέρων ποινών.

Η πιο πάνω 6/μηνιαία προθεσμία αρχίζει από τη λήψη της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον Οικονομικό Έφορο της τελεσίδικης διαकाστικής απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε με τους πιο πάνω άλλους δυο τρόπους.

Ο οικονομικός έφορος στον οποίο κοινοποιείται η απόφαση, με την οποία επιβάλλονται οι πιο κάτω ποινές, οφείλει να την ανακοινώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, στις αρμόδιες αρχές.

Οι κυρώσεις επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται.

Με τις ρητές διατάξεις του Νόμου στα παραπάνω άρθρα (47, 48 και 50), γίνεται φανερός ο λόγος για τον οποίο θα πρέπει να αποφεύγονται ή καλύτερα να εξαλείφονται τα τόσο αρνητικά σε πολλούς τομείς (κοινωνικό, πρωταρχικά οικονομικό και άλλους) παραδείγματα φοροδιαφυγής. Η θέσπιση τέτοιων προστίμων, τα οποία επικεντρώνονται περισσότερο στην οικονομική "τιμωρία" του φοροφυγά - υπόχρεου γίνονται εν συνεχεία κυρώσεις που στιγματίζουν τον παραβάτη ηθικά και κοινωνικά αφαιρώντας του σε τελικό βαθμό δικαιώματα στην Ελληνική κοινωνία.

ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας υπήρξε σε σημαντικό βαθμό επιτυχής, με περισσότερα θετικά παρά αρνητικά αποτελέσματα, αλλά διαχρονικά δεν απέδωσε πλήρως τα αναμενόμενα έσοδα.

Συγκεκριμένα ο ΦΠΑ προυπολογίστηκε για το 1987 ότι θα αποδώσει 445 δισ. δρχ και τελικά απέδωσε 499 δισ. δρχ. Αυτό δείχνει ότι (παρά τη φοροδιαφυγή κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ), με την υπόθεση της αντικατάστασης του φόρου ίσης απόδοσης, οι συντελεστές του ΦΠΑ ήταν πολύ υψηλότεροι από εκείνους που απαιτούνταν για να εξασφαλιστούν τα έσοδα του Φ.Κ.Ε και χαρτοσήμου που αντικατέστησε ο ΦΠΑ. Αντίθετα, το 1988 είχαν υπολογισθεί 700 δισ. δρχ. και τελικά εισπράχθηκαν 599,5 δισ. δρχ. Το 1989 επίσης είχε προυπολογισθεί ότι τα έσοδα του ΦΠΑ θα είναι 755 δισ. δρχ αλλά τελικά ξεπέρασαν τα 718 δισ. δρχ.

Χάρη στα συνδυασμένα μέτρα που είχαν ληφθεί για την έγκαιρη ενημέρωση των ενδιαφερόμενων τάξεων, των φοροτεχνικών υπαλλήλων και των φορολογουμένων, η μετάβαση το 1987 από το παλαιό στο νέο σύστημα εμμέσου φορολογίας έγινε ομαλά, χωρίς σοβαρούς κλυδωνισμούς και ιδιαίτερα προβλήματα για το δημόσιο και τις επιχειρήσεις.

Η κατάργηση μιάς σειράς έμμεσων φόρων, που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ, καθώς και των σχετικών πολύπλοκων και χρονοβόρων διαδικασιών και βεβαίωσή τους, είχε ως αποτέλεσμα την εξοικονόμηση χρόνου και δαπάνης τόσο για το δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους.

Παρά την αρχή της καθολικότητας του νέου συστήματος φορολογίας, συνέπεια της οποίας ήταν η υπαγωγή του συνόλου σχεδόν της οικονομικής δραστηριότητας (περιορισμένες οι απαλλαγές) στον ΦΠΑ - γεγονός που αύξησε τον όγκο εργασίας των φορολογικών υπηρεσιών - οι τελευταίες ανταποκρίθηκαν τον πρώτο χρόνο σε ικανοποιητικό βαθμό στις ανάγκες του

ΦΠΑ, μολονότι δεν έγινε ουσιαστική ενίσχυση στο προσωπικό, κάτι που σε άλλα κράτη συνέβη κατά τρόπο εντυπωσιακό (8000 νέοι υπάλληλοι στο Ηνωμένο Βασίλειο για τις ανάγκες του ΦΠΑ).

Η ουδετερότητα του ΦΠΑ που, με εξαίρεση κάποιες περιορισμένες περιπτώσεις, δεν υπεσέρχεται στο κόστος των αγαθών και υπηρεσιών, βοήθησε τις παραγωγικές τάξεις εξασφαλίζοντας ορθολογικότερη λειτουργία και διαφάνεια, ίσους όρους ανταγωνισμού, ακριβή υπολογισμό και σύντομη έκπτωση των φόρων που εξάγονται.

Στον τομέα όμως της πάταξης της φοροδιαφυγής, βασικά θα πρέπει να γίνει παραδεκτό, ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ δεν απέδωσε θετικά αποτελέσματα και δε βελτίωσε την υπάρχουσα κατάσταση.

Οι ελπίδες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, βασισμένοι στο επιχείρημα ότι θα προκύψει σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ πωλητή και αγοραστή εξαιτίας του παρεχόμενου δικαιώματος για την έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών, δεν επαληθεύτηκαν. Θεωρητικά ο αγοραστής έχει συμφέρον για την έκδοση παραστατικού της συναλλαγής προκειμένου να γίνει έκπτωση ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνεται. Στην πράξη όμως έχει διαπιστωθεί, ότι η μη έκδοση τιμολογίου παρέχει τη δυνατότητα στον αγοραστή να διενεργήσει και αυτός με τη σειρά του πωλήσεις, χωρίς να εκδίδει στοιχεία. Έτσι ωφείλεται ευθέως και ο αγοραστής, αφ' ενός με την απόκρυψη εσόδων στη φορολογία εισοδήματος και αφ'ετέρου και την είσπραξη και παρακράτηση ποσού ΦΠΑ μεγαλύτερου από αυτό που θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει. Οι λόγοι, για τους οποίους ο ΦΠΑ δεν έφθασε στον επιθυμητό βαθμό απόδοσης ως προς τα έσοδα, και οι παράγοντες που τον έτειναν στη διατήρηση ή μάλλον την επαύξηση κατά τη γνώμη μας της φοροδιαφυγής, μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ, είναι συνοπτικά κυρίως οι ακόλουθοι :

- Η ανυπαρξία ικανοποιητικής μηχανογραφικής στήριξης του συστήματος ΦΠΑ.

- Η ανυπαρξία εφοριών που να είναι αρμόδιες μόνο για τον ΦΠΑ (ειδικές εφορίες ΦΠΑ) για να εξασφαλίζεται η διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων και ιδιαίτερα των ευνοικών παραστατικών.

- Η έλλειψη προσωπικού και η ανεπαρκής κατάρτιση και εμπειρία του προσωπικού σε θέματα ελέγχου σύγχρονων επιχειρήσεων.

- Η εφαρμογή του δείγματος στο εισόδημα και η έλλειψη μεθοδευμένων έκτακτων ελέγχων τόσο στους χώρους των επιχειρήσεων όσο και κατά τη διακίνηση των αγαθών.

- Η καθιέρωση του υψηλού συντελεστή ΦΠΑ που αποτελεί πρόκληση για τη διάπραξη φορολογικής απάτης.

- Η μη ορθή κατάταξη κατά συντελεστή φόρου συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών με συνέπεια ορισμένες επιχειρήσεις να εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα σε μόνιμη και επαυξημένη βάση και άλλες, που προσφέρουν στην κατανάλωση τροφή, ποτά και διασκέδαση, να υπάγονται σε περισσότερους από έναν συντελεστές, ώστε να τους παρέχεται ευχέρεια αυθαίρετης κατανομής των εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και να περιορίζεται έτσι το ύψος του οφειλόμενου στο δημόσιο φόρο.

- Η μέχρι σήμερα άρνηση των εκμεταλλευτών αυτοκινήτων ταξί και αγοραίων να συμμορφωθούν προς τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, στο οποίο προς το παρόν υπάγονται (η πλειονότητα δεν υποβάλλει δηλώσεις και δεν αποδίδει φόρο), ή να συνεργαστούν για την καθιέρωση ενός καθεστώτος κατ' αποκοπήν φορολογίας, παρά τις σχετικές και επανειλημμένες προτάσεις που τους έγιναν από το Υπουργείο Οικονομικών.

- Η ύπαρξη καθεστώτος μειωμένων συντελεστών για τη Δωδεκάνησο και τα νησιά του Ανατολικού Αιγαίου.

- Η κατά καιρούς και χωρίς επαρκή αιτιολογία στο χαμηλό συντελεστή διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών, με συνέπεια τη μείωση των εσόδων και την αύξηση της ροπής υποβολής σχετικών αιτημάτων.

Για την περιστολή και αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής που σήμερα πλήττει έντονα το φορολογικό σύστημα με δυσμενείς συνέπειες στην οικονομία της χώρας μας, απαιτείται η λήψη δραστικών μέτρων φορολογικής πολιτικής. Γι' αυτό κρίνεται σκόπιμο τα μέτρα αυτά να ενεργοποιήσουν ήδη υπάρχοντες κρατικούς μηχανισμούς ελέγχου και ειδικά καταρτισμένου και ευσυνείδητου προσωπικού.

Ειδικότερα τα πιο σημαντικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν είναι τα παρακάτω :

- **Μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης.**

Έχει παρατηρηθεί ότι η ύπαρξη του υψηλού συντελεστή ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και δεν αποδίδει τα αναμενόμενα έσοδα.

Ακριβώς για αυτό το λόγο θα πρέπει να μειωθεί ο υψηλός συντελεστής, όπου αυτός επιβάλλεται σημαντικά, χωρίς να παραβλέπονται βέβαια και οι ειδικές συνθήκες (κοινωνικής - οικονομικής) που επικρατούν.

- **Καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης φορολογούμενου - κράτους.**

Θα πρέπει το κράτος να αξιοποιεί, να αναπτύσσει και να "επενδύει" περισσότερο σε υπηρεσίες και παροχές προς το κοινωνικό όφελος των πολιτών - φορολογουμένων (ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, δημόσια θεάματα, εξυχρονισμένη εκπαίδευση).

- **Μηχανοργάνωση εργασιών.**

Το ΚΕΠΥΟ αλλά και οι ΔΟΥ θα πρέπει να εφοδιασθούν με ηλεκτρονικούς υπολογιστές σύγχρονης τεχνολογίας και να στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό, ώστε τα οικεία Τμήματα του ΦΠΑ ή οι ειδικές εφορίες να ασχολούνται αποκλειστικά και μόνο γρήγορα και αποτελεσματικά με το ΦΠΑ. Το ΚΕΠΥΟ με συνεχή και μεθοδευμένη επεξεργασία των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ θα πρέπει να εντοπίζει έγκαιρα τους υποκείμενους στο

φόρο πολίτες που δεν υπέβαλλαν δηλώσεις και αυτούς που κατά προτεραιότητα πρέπει να ελεγχθούν και, να ενημερώσει τις αρμόδιες ΔΟΥ. Θα πρέπει επίσης, να μεθοδεύσει τη διασταύρωση πληροφοριών, που θα διευκολύνουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, και τη συγκέντρωση και επεξεργασία στατιστικών στοιχείων που θα ήταν χρήσιμα στην πολιτική ηγεσία και τις υπηρεσίες.

Το ΚΕΠΥΟ θα πρέπει να καταστεί ικανό να επεξεργάζεται μέσα στην προβλεπόμενη από τις κοινότητες διατάξεις προθεσμία τα στοιχεία εκείνα των εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό της βάσης του ΦΠΑ και των υποχρεώσεων της χώρας μας στο κοινοτικό προϋπολογισμό.

Το φαινόμενο το οποίο παρουσιάστηκε, να μην είναι σε θέση το ΚΕΠΥΟ ούτε στο τέλος Σεπτεμβρίου να δώσει τα στοιχεία για την ΕΟΚ, τα οποία έπρεπε να είναι διαθέσιμα από τα μέσα Ιουνίου το αργότερο, δεν πρέπει ασφαλώς να μην επαναληφθεί.

- **Ενίσχυση και εκπαίδευση του προσωπικού.**

Στο βαθμό που την ανθρώπινη εργασία δε μπορούν να υποκαταστήσουν οι μηχανές χρειάζεται να ενισχυθεί το προσωπικό, να μεθοδευτεί η εκπαίδευσή του, να βελτιωθούν οι αποδοχές του, να αποκατασταθεί η υπαλληλική ιεραρχία και να παρασχεθούν οικονομικά κίνητρα για την άρση των εκρεμμοτήτων.

- **Απλοποίηση των εντύπων περιοδικής εκκαθάρισης και εκκαθαριστικής δήλωσης.**

Τα έντυπα αυτά απαιτούν τη συμπλήρωση μεγάλου αριθμού πληροφοριών, οι οποίες είναι αναμφίβολα αρκετά χρήσιμες για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ή για τη συγκέντρωση στατιστικών στοιχείων. Πρέπει όμως παράλληλα να τονιστεί ότι, για την ορθή συμπλήρωσή

τους, χρειάζονται μεγάλη προσοχή και ειδικές γνώσεις κατά συνέπεια, αυτά αυξάνουν το κόστος διαχείρισης για τις επιχειρήσεις.

Εξάλλου η πολυπλοκότητα των εντύπων έχει επιπτώσεις και στο δημόσιο, αφού αυξάνει τους κινδύνους μη ηθελημένων λαθών, η διάρθρωση των οποίων, πριν από τη μηχανογραφική επεξεργασία, συνεπάγεται σοβαρή καθυστέρηση των εργασιών. Κρίνεται λοιπόν σκόπιμη η απλοποίησή τους, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση να αξιοποιηθούν τα υφιστάμενα στοιχεία υπέρ της φορολογίας εισοδήματος, όπως υπήρχε η πρόθεση να αξιοποιηθούν τα υφιστάμενα στοιχεία υπέρ της φορολογίας και κατά τον αρχικό σχεδιασμό.

- **Εντατικοποίηση ελέγχου.**

Ελεγχοι τακτικοί, και χωρίς περιορισμούς (δείγμα) και αφετέρου έλεγχοι προληπτικοί σε 24ωρη βάση, από διάφορα συνεργεία και κυρίως από την ΥΠΕΔΑ. Πρέπει να γίνει αξιοποίηση των διατάξεων του άρθρου 40 του Ν.1642/86 που για την έκδοση προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην παρακολούθηση και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο των συναλλαγών αγροτικών προϊόντων, όπου ο αγοραστής έμπορος και ο πωλητής αγρότης έχουν αμοιβαίο συμφέρον για την εικονική αύξηση της τιμής πώλησης αφού, με τον τρόπο αυτό, ο πρώτος διογκώνει το κόστος και περιορίζει τα κέρδη που και ο δεύτερος αυξάνει τις απαιτήσεις του για επιστροφή του ΦΠΑ των εισροών.

Ο εκσυγχρονισμός συνεπώς των φοροτεχνικών και τελωνειακών υπηρεσιών (μηχανογράφηση, στελέχωση με καθαρά αξιοκρατικά κριτήρια) είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να ανταποκριθούν αυτές στο ρόλο που θα διαδραματίσουν στην υλοποίηση της εσωτερικής

αγοράς και για να αποφευχθούν δυσμενείς επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η εκτίμηση των επιδράσεων και επιπτώσεων που προήλθαν από την εισαγωγή ενός φόρου πλατιάς βάσεως, όπως είναι ο ΦΠΑ, σε αντικατάσταση άλλων φόρων, είναι πολύ δύσκολη, γιατί μια τέτοια προσπάθεια αντιμετωπίζει τόσο μεθοδολογικά όσο και στατιστικής φύσεως προβλήματα. Τα προβλήματα αυτά είναι οπωσδήποτε δυσκολότερα στην περίπτωση οικονομιών, όπως η Ελληνική, από την οποία λείπουν βασικές μελέτες σχετικά με τις επιδράσεις του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται σήμερα στην Ελλάδα και τα στατιστικά στοιχεία είναι ανεπαρκή και πολλές φορές ανύπαρκτα. Οι δυσκολίες γίνονται βέβαια μεγαλύτερες, όταν κανείς θελήσει να κάνει ποσοτική εκτίμηση των επιδράσεων από την υιοθέτηση του ΦΠΑ, αλλά και η απλή ποιοτική αξιολόγηση των επιδράσεων είναι πολλές φορές δύσκολη.

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρούμε μια σύντομη αξιολόγηση των κυριότερων επιδράσεων και επιπτώσεων που προήλθαν από την εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει και καλύπτει τις επιδράσεις και επιπτώσεις του φόρου στην παραγωγή, στο εισόδημα και στη διανομή του, στο ισοζύγιο πληρωμών καθώς και στο ευρύτερο φάσμα των στοιχείων που περιλαμβάνονται και επηρεάζουν την οικονομία.

A. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Από οικονομική άποψη η έννοια της παραγωγής ορίζεται ως κάθε ανθρώπινη δραστηριότητα που σκοπεύει στη δημιουργία οικονομικών αγαθών και υπηρεσιών που είναι χρήσιμα για την ικανοποίηση των ανθρωπίνων αναγκών, με τη συνδυασμένη ενέργεια των συντελεστών παραγωγής.

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει ότι ο όρος παραγωγή δεν περιλαμβάνει μόνο την παραγωγή με την τεχνική σημασία του όρου, δηλαδή με το σχηματισμό της πρώτης ύλης σε άλλα αγαθά αλλά κάθε οικονομικά ανθρώπινη δραστηριότητα στο εμπόριο, τις μεταφορές, τις τράπεζες κ.λ.π.

Η παραγωγή ανάλογα με τον κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας που αντιστοιχεί διακρίνεται σε τρεις βασικές κατηγορίες στις οποίες έχει επιφέρει επιπτώσεις ο ΦΠΑ από την εφαρμογή του.

- Στην πρωτογενή παραγωγή, όπου περιλαμβάνεται η γεωργία, η κτηνοτροφία, η αλιεία, οι δασικές εκμεταλλεύσεις, τα ορυχεία - μεταλλεία, το κυνήγι κ.λ.π.

- Στη δευτερογενή παραγωγή όπου περιλαμβάνεται η Βιομηχανία, η Βιοτεχνία και η χειροτεχνία, δηλαδή οι κλάδοι εκείνοι που αναφέρονται σε επιχ. μεταποίησης και επεξεργασίας των προϊόντων που προέρχονται από την πρωτογενή παραγωγή.

- Στην τριτογενή παραγωγή, όπου περιλαμβάνεται το εμπόριο, η πίστη, τα ελεύθερα επαγγέλματα, οι μεταφορές κ.λ.π, δηλαδή εκείνους τους κλάδους που αν και δεν παράγουν αγαθά, η συμμετοχή τους όμως είναι απαραίτητη, σε μια οργανωμένη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών.

Α1. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Γεωργία - Κτηνοτροφία

Η εφαρμογή του ΦΠΑ στο γεωργικό τομέα της οικονομίας, με τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου που εφαρμόζεται και στους άλλους τομείς, δημιουργεί σημαντικά προβλήματα στην πράξη, επειδή οι γεωργοί δεν τηρούν λογιστικά Βιβλία ή ακόμη και αν τηρούν Βιβλία δεν είναι συνήθως αρκετά για να κάνουν δυνατή την επιβολή του ΦΠΑ. Εξάλλου, αν εξαιρέσουμε τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις από το ΦΠΑ, χωρίς να λάβουμε καμιά πρόνοια, δημιουργούνται τα συνηθισμένα προβλήματα που προκαλούνται, όταν εξαιρείται από το φόρο μια επιχείρηση η οποία βρίσκεται σε ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Ο φόρος δηλαδή έχει διαφοροποιήσει την επιβάρυνση σε βάρος των γεωργικών προϊόντων.

Ενώ με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας όλες οι αγροτικές προμήθειες (σπόροι, φυτοφάρμακα, αζωτούχα και φωσφορικά λιπάσματα, ζωοτροφές, μηχανήματα) απαλλάσσονταν από το χαρτόσημο και Φ.Κ.Ε με την εισαγωγή όμως του ΦΠΑ οι προμήθειες αυτές φορολογούνται.

Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστεί ο φόρος που θα έχει ήδη καταβληθεί από τον γεωργό κατά την αγορά των πρώτων υλών, με συνέπεια τα γεωργικά προϊόντα να επιβαρύνονται τελικά με το συντελεστή του ΦΠΑ, που ισχύει στο τελευταίο στάδιο πλέον, το ποσό του φόρου που ενσωματώνεται σε αυτά, μέσω των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών. Η επιβάρυνση αυτή των δαπανών των αγροτών με ΦΠΑ έχει σαν συνέπεια την αύξηση του κόστους παραγωγής των αγροτικών προϊόντων.

Η αύξηση αυτή προκαλεί ταυτόχρονα την άνοδο των τιμών με άμεσο αποτέλεσμα τη μείωση της ζήτησης των αγροτικών προϊόντων. Αυτό συνεπάγεται τη μείωση της παραγόμενης ποσότητας και την αύξηση των εισαγόμενων αγροτικών προϊόντων (λόγω μη κάλυψης της ζήτησης).

Παρατηρούμε λοιπόν ότι κάθε μεταβολή σε ένα από τα οικονομικά μεγέθη επιφέρουν ανάλογες επιδράσεις στο όλο οικονομικό κύκλωμα, άλλοτε ευνοϊκές και άλλοτε ευνοϊκές και άλλοτε μη ευνοϊκές.

Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση (γεωργία - κτηνοτροφία όπου ισχύουν τα παραπάνω) οι επιδράσεις αυτές από την εισαγωγή του ΦΠΑ πλήττουν τον ευαίσθητο και σοβαρό για την εθνική μας οικονομία αγροτικό - κτηνοτροφικό τομέα του οποίου 90% αποτελείται από μικρές γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις.

Ορυχεία - Μεταλλεία

Όπως ήδη προαναφέραμε στον πρωτογενή τομέα πριλαμβάνονται τα ορυχεία καθώς και τα μεταλλεία.

Κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τα επενδυτικά αγαθά (μηχανήματα) επιβαρύνονταν με Φ.Κ.Ε ο φόρος αυτός εκπίπτετο και άρα επιβάρυνε το κόστος αγοράς απόκτησης παγίων στοιχείων (μηχανήματα κ.λ.π), τα οποία ήταν απαραίτητα για την εξόρυξη ορυκτών. Με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όμως ο φόρος που επιβαρύνει την αγορά των επενδυτικών αγαθών (παγίων στοιχείων) εκπίπτεται ολοκληρωτικά και έτσι οι επιχειρήσεις εξόρυξης με την εισαγωγή του ΦΠΑ έχουν μείωση στο κόστος παραγωγής. Όσον αφορά το στοιχείο κόστους εργασίας δεν επήλθε καμμία αλλαγή γιατί ο ΦΠΑ δεν επιβάρυνε την εξαρτημένη εργασία.

Άρα μπορούμε να πούμε ότι οι επιχειρήσεις εξόρυξης οφείλονται με το ΦΠΑ όσον αφορά το κόστος παραγωγής.

A2. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Γενικά

Ο ΦΠΑ, δεν είναι ένας φόρος που επιβαρύνει την επιχείρηση, αλλά η επιχείρηση παίζει ένα ρόλο στην είσπραξη του φόρου αυτού και την καταβολή του στο δημόσιο προκειμένου η ίδια, όπως θα δούμε στη συνέχεια να επωφεληθεί την έκπτωση του φόρου των δαπανών της και του φόρου των επενδυτικών της αγαθών.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ δημιουργεί στους υποκείμενους στο φόρο πιο μεγάλες υποχρεώσεις. Η είσπραξη του φόρου και η απόδοσή του στο δημόσιο δεν είναι πια απλή υπόθεση όπως ήταν με το Φ.Κ.Ε και το χαρτόσημο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι με την πίστωση φόρου που έχουν δικαίωμα να κάνουν οι επιχειρήσεις, παίρνουν πίσω φόρους, από το δημόσιο. Μέχρι τη 31.12.86 είχαν μόνο πληρωμή φόρων στο δημόσιο. Το δημόσιο για να ξέρει τι εισπράττει ζητάει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Έτσι καθιστά τη λογιστική παρακολούθηση του ΦΠΑ πολύπλοκη.

Μικρές επιχειρήσεις

Η υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων στο ΦΠΑ δημιουργεί στην πράξη ανυπέρβλητες δυσκολίες, εξαιτίας του μεγάλου αριθμού αυτών και της πενιχρής λογιστικής οργάνωσής τους. Γι' αυτό δεν υπάγονται στο κανονικό σύστημα ΦΠΑ, αλλά φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ειδικό καθεστώς) κατ'αποκοπή ή εξαιρούνται από το φόρο.

Βέβαια ο προσδιορισμός του κύκλου εργασιών ή της φορολογικής υποχρέωσης της επιχείρησης που λαμβάνεται σαν ορόσημο για να θεωρηθεί μια επιχείρηση μικρή, δημιουργεί σημαντικές δυσκολίες στην πράξη, γιατί δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια για τον προσδιορισμό του μεγέθους αυτού. Έτσι το μέγεθος αυτό καθορίζεται σύμφωνα με τις ανάγκες του Δημοσίου για

έσοδα από το ΦΠΑ, την ικανότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών να διαχειριστούν ένα φόρο, που καλύπτει μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, είναι υποχρεωμένες να τηρούν στα Βιβλία τις αγορές αγαθών και τις δαπάνες τους κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Η παρακολούθηση του λογαριασμού αυτού όμως, επειδή παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα και ιδιομορφία καθίσταται δύσκολη και πολύπλοκη λόγω της υποτυπώδους λογιστικής οργάνωσης που διαθέτουν.

Αλλά το ίδιο πρόβλημα αντιμετωπίζουν και οι μικρές επιχειρήσεις του ειδικού καθεστώτος, αφού έχουν και αυτές αυξημένες υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα υποχρεούνται στον υπολογισμό του φόρου ακαθαρίστων εσόδων τεκμαρτά και συμπλήρωση της προσωρινής δήλωσης.

Ουσιαστικά όλες οι μικρές επιχειρήσεις (μικρές Βιοτεχνίες, μεταποιητικές επιχειρήσεις κλπ.) εντάσσονται είτε στο ειδικό, είτε στο κανονικό καθεστώς και επωμίζονται τέτοιες υποχρεώσεις, που καθιστούν την συνέχιση της λειτουργίας τους προβληματική. Εκτός από αυτό όμως έχουν να αντιμετωπίσουν το δίλημμα ή να επιβαρυνθούν το υψηλό κόστος της άρτιας λογιστικής τους οργάνωσης, ή να υποστούν τις συνέπειες από την έλλειψή της (υπερφορολόγηση, λογιστικά λάθη, επιβολή αυστηρών ποινικών και διοικητικών κυρώσεων λόγω πιθανής διάπραξης φοροδιαφυγής).

Ακόμη, επιχειρήσεις των οποίων το άθροισμα των ακαθαρίστων εσόδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο αποτελεί σύμφωνα με ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κ.Β.Σ, το ανώτατο όριο απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, εντάσσονται στις απαλασσόμενες από τον φόρο.

Επισημαίνουμε εδώ όμως ότι η εξαίρεση μιας επιχείρησης από τον φόρο, όταν η επιχείρηση αυτή βρίσκεται σ' ένα ενδιάμεσο στάδιο παραγωγικής διαδικασίας είναι δυνατόν να μην την συμφέρει, γιατί με την απαλλαγή διακόπτεται η αλυσίδα του φόρου και έτσι οι επιχειρήσεις των επόμενων σταδίων δεν μπορούν να συμψηφίσουν το φόρο, που έχει

ενσωματωθεί στο προϊόν τους σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής τους διαδικασίας.

Κατά συνέπεια, τα προϊόντα των εξαιρουμένων επιχειρήσεων επιβαρύνονται τελικά περισσότερο από τα προϊόντα των επιχειρήσεων που υπόκεινται στο φόρο αυτό. Είναι λοιπόν ενδεχόμενο να συμφέρει σε μιά μικρή επιχείρηση να είναι μέσα στο σύστημα του Φ.Π.Α. και να καταβάλλει τον φόρο, παρά να εξαιρείται απ' αυτόν. Γι' αυτόν στην περίπτωση που ο νόμος προβλέπει εξαίρεση των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο, κρίνεται σκόπιμο, να τους παρέχεται η δυνατότητα, εφόσον το επιθυμούν, να υποβάλλουν δήλωση και να καταβάλλουν το φόρο, έτσι ώστε να βρίσκονται μέσα στο σύστημα και να μην αδικούνται από την εξαίρεση.

Βιομηχανίες - Βιοτεχνίες

Στο δευτερογενή εξάλλου τομέα ανήκουν και οι βιοτεχνίες - βιομηχανίες των οποίων το κόστος παραγωγής προϊόντων τους δεν επιβαρύνεται από το Φ.Π.Α. Σύμφωνα με το παλαιό σύστημα έμμεσης φορολογίας επιβαλλόταν ο φόρος μισθωτών και ημερομισθίων (νόμος 843/48) 6% επί των ακαθάριστων εσόδων των βιομηχανιών του νομού Αττικής.

Ετσι δίνονταν κίνητρα για αποκέντρωση των βιομηχανιών. Οι επαρχιακές βιομηχανίες είχαν το πλεονέκτημα ότι δεν επιβαρύνονταν με αυτό τον φόρο στο κόστος παραγωγής των προϊόντων τους. Με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. καταργήθηκε ο νόμος 843/48 και αυτόματα έπαψε να υφίσταται αυτό το πλεονέκτημα.

Ακόμη με την εισαγωγή του Φ.Π.Α. ο φόρος που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά εκπίπτει οριστικά, ενώ παλαιότερα δεν εξέπιπτε, με αποτέλεσμα να αυξάνεται το κόστος των προϊόντων (ο Φ.Κ.Ε-χαρτόσημο αποτελούσαν στοιχεία κόστους). Με το νόμο του Φ.Π.Α. , λοιπόν, τα

επενδυτικά αγαθά δεν φορολογούνται (ο Φ.Π.Α δεν αποτελεί στοιχείο κόστους) και έτσι μειώνεται το κόστος παραγωγής προϊόντων.

A3. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Οι μεγαλύτερες επιπτώσεις από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στον τριτογενή τομέα της παραγωγής, επισημαίνονται στον κλάδο του εμπορίου (χονδρικό-λιανικό) και στις υπηρεσίες.

Εμπόριο

Η επιβολή του Φ.Π.Α. στις αγορές των εμπορών αφαιρείται από το ποσό του φόρου που αναλογεί στις δαπάνες τους και η διαφορά που απομένει για απόδοση, επιβαρύνει ουσιαστικά τον τελευταίο καταναλωτή.

Υπενθυμίζουμε, ότι για τη διακίνηση των εμπορευμάτων οι μισθοί και τα ημερομίσθια δεν επιβάλλονται στο ΦΠΑ.

Αποτέλεσμα αυτών είναι να μην παρατηρείται καμία αύξηση κόστους παραγωγής στο εμπόριο.

Υπηρεσίες - Μεταφορές

Στα πλαίσια της κοινωνικής πολιτικής, ο ΦΠΑ λειτουργεί σαν μέσο για την άσκησή της με τις παρεχόμενες απαλλαγές σε βασικές κοινωνικές υπηρεσίες (διεθνείς μεταφορές, διπλωματικό σώμα, εκπαιδευτήρια, ιατροί, κτηνιάτροι, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, τράπεζες (καταθέσεις προμήθειες) ΕΛΤΑ, υπηρεσίες αθλητισμού, υγεία, εκπαίδευση, πολιτισμός).

Με τις πιο πάνω απαλλαγές οι υπηρεσίες αυτές είναι πιο προσιτές από πριν για το κοινωνικό σύνολο με συνέπεια τον περιορισμό των δαπανών διαβίωσης και την αύξηση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών.

Συγκεκριμένα :

Ο ΦΠΑ πρέπει να καλύπτει τόσο τα αγαθά όσο και τις υπηρεσίες, γιατί μόνο τότε αποτελεί πραγματικά γενικό φόρο δαπάνης. Ορισμένες βέβαια υπηρεσίες, που παρέχονται στον τελικό καταναλωτή και δε χρησιμοποιούνται ενδιάμεσα για την παραγωγή άλλων αγαθών, (οι υπηρεσίες των γιατρών, των δικηγόρων, των κουρέων όπως προαναφέραμε) είναι δυνατόν να απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς να δημιουργούνται σημαντικά προβλήματα στην κατανομή των πόρων της οικονομίας. Αντίθετα οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία πρέπει να υποβάλλονται στο φόρο, διαφορετικά ο ΦΠΑ είναι δυνατόν να παρεμβάλλει σημαντικά εμπόδια στην επίτευξη οριστικοποίησης της κατανομής των πόρων της οικονομίας.

Ορισμένες κατηγορίες υπηρεσιών όμως δημιουργούν σημαντικά προβλήματα. Τέτοιες υπηρεσίες είναι κυρίως οι τραπεζικές υπηρεσίες, οι ασφαλιστικές, οι υπηρεσίες μεταφορών, οι υπηρεσίες των γιατρών και γενικά η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, οι υπηρεσίες ορισμένων κατηγοριών διασκέδασης και αναψυχής, όπως π.χ τα θέατρα, οι ορχήστρες, τα δημόσια πάρκα, κ.ά.

Το πρόβλημα που προκύπτει σχετικά με τις τραπεζικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες είναι ότι δε μπορούμε να υπολογίσουμε τη φορολογική υποχρέωση των επιχειρήσεων που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές, με τη μέθοδο της πιστώσεως του φόρου, γιατί δε μπορούμε να ορίσουμε τις πωλήσεις και τις αγορές τους, με βάση τις οποίες θα υπολογίσουμε το φόρο. Έτσι στην περίπτωση των τραπεζών, αν θεωρήσουμε σαν εισροές (αγορές) τις καταθέσεις και σαν εισροές (πωλήσεις) τις αναλήψεις, οι εισροές δε μπορεί να φορολογηθούν και έτσι δε θα υπάρχει φόρος που να μπορούν οι τράπεζες να συμψηφίσουν με το φόρο που θα οφείλουν για τις εκροές (πωλήσεις) τους, με συνέπεια να υποβάλλονται στο φόρο οι συνολικές εκροές, σαν αυτές να αποτελούσαν την προστιθέμενη αξία, πράγμα που δεν είναι σωστό. Η προστιθέμενη αξία από τις τράπεζες είναι μόνο οι τόκοι και οι πιστωτικές

προμήθειες. Η φορολόγηση του τόκου όμως μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα. Αν φορολογήσουμε τον τραπεζικό τόκο ευνοούμε το δανεισμό μεταξύ των ιδιωτών, όπου η φορολόγηση του τόκου είναι δυσκολότερη, και μπορεί να δημιουργήσουμε έτσι δυο επιτόκια, το τραπεζικό και το ιδιωτικό.

Το πρόβλημα που γεννιέται με τη φορολογία των υπηρεσιών μεταφορών είναι ότι η φορολόγησή τους οδηγεί σε διαφοροποίηση της φορολογικής επιβαρύνσεως σε βάρος εκείνων που χρησιμοποιούν τα διάφορα δημόσια μέσα μεταφοράς και θα ευνοούν εκείνους που χρησιμοποιούν δικά τους μεταφορικά μέσα και που συνήθως ανήκουν στις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Έτσι, ενώ ο επιβάτης που χρησιμοποιεί τα δημόσια μεταφορικά μέσα θα καταβάλλει το ΦΠΑ όταν αγοράζει το εισιτήριο εκείνο που χρησιμοποιούν δικά τους μεταφορικά μέσα δεν αγοράζουν εισιτήριο και δε μπορεί επομένως, να φορολογηθούν με το ΦΠΑ. Ο μόνος φόρος που θα καταβάλλουν οι τελευταίοι είναι ο φόρος που επιβάλλεται στην άδεια κυκλοφορίας, αλλά ο φόρος αυτός δε μπορεί να συνδεθεί με τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών μεταφοράς, αφού δε γνωρίζουμε πόσο θα χρησιμοποιήσει τους δρόμους ο αγοραστής του αυτοκινήτου.

Τέλος, η φορολογία υπηρεσιών ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης καθώς επίσης και των υπηρεσιών των διαφόρων μορφών δημόσιων διασκέδαστων δημιουργεί προβλήματα και δεν κρίνεται συνήθως σκόπιμη για λόγους κοινωνικούς, πολιτιστικούς κ.ά.

Στις χώρες - μέλη της ΕΟΚ εξάλλου οι περισσότερες από τις υπηρεσίες αυτής της μορφής απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Β. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Γενικά

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις στο εισόδημα, από την εφαρμογή του ΦΠΑ,

1. Των μισθωτών
2. Των εμπόρων - επαγγελματιών
3. Των βιομηχανιών - βιοτεχνιών
4. Των αγροτών

Όσον αφορά τους μισθωτούς, θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματός τους, σαν καταναλωτές. Αυτό γιατί το εισόδημά τους, σαν εισόδημα από την πηγή ΣΤ' δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

Όσον αφορά τους εμπόρους - επαγγελματίες, τους Βιομηχάνους - Βιοτέχνες και τους αγρότες θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματός τους σαν "καθαρό προσδιοριζόμενο, μεταβλητό εισόδημα" από την δραστηριότητά τους και σαν καταναλωτές.

Των Μισθωτών

Οι δαπάνες σε είδη βασικής συντήρησης, απορροφούν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος των μισθωτών. Η Βαρύτητα που έχουν οι δαπάνες για είδη βασικής συντήρησης στον προϋπολογισμό μιάς εργατικής οικογένειας αντανακλά και τη σημασία που έχει για το εργατικό εισόδημα, η επιβάρυνση αυτών των ειδών με ΦΠΑ.

Στο θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης των ειδών βασικής συντήρησης, ακολουθείται η εξής τακτική :

α) Επιβάλλεται ο φόρος αντικαθιστώντας άλλους προϋπάρχοντες σε όλα σχεδόν τα είδη πλατιάς κατανάλωσης εκτός από τις αμοιβές των γιατρών, δικηγόρων κ.λ.π.

β) Κλιμακώνεται η έμμεση φορολογία του ΦΠΑ σε τρεις ουσιαστικά κατηγορίες (σε συντελεστές χαμηλούς, μεσαίους και υψηλούς) και κατανέμονται τα διάφορα καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες στις τρεις αυτές κατηγορίες. Από αυτήν την κατανομή προκύπτει ένας γενικός μέσος σταθμικός συντελεστής που φορολογεί τις δαπάνες των εργαζομένων για καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες. Ο γενικός αυτός μέσος σταθμικός συντελεστής δεν είναι αυξημένος γιατί κατά την εφαρμογή του παλαιού συστήματος φορολογίας παρατηρείται το εξής :

Ένα αγαθό επιβαρυνόταν με χαρτόσημο ή και με τους άλλους έμμεσους φόρους, τόσες φορές όσα ήταν και τα χέρια που άλλαζε, μέχρι να φτάσει στο λιανεμπόριο. Αυτή η επιβάρυνση του προϊόντος πολλές φορές παρατηρείτο ότι ήταν και της τάξης του 10%, 15% και 20% ακόμα. Με την καθιέρωση ενιαίων συντελεστών ΦΠΑ κατά προϊόν π.χ 6, 16, 36% η φορολογική επιβάρυνση των δαπανών των καταναλωτών μπορεί να είναι ακόμα και μικρότερη από πριν.

Επισημάνθηκε από την πρώτη στιγμή που ανακοινώθηκαν οι επιβληθέντες συντελεστές ΦΠΑ ότι είναι από τους υψηλότερους στην Ευρώπη. Αλλά από την πορεία εφαρμογής και από την πείρα που αποκτήθηκε έχουν γίνει διορθώσεις στο νόμο, όπως έγιναν και στις χώρες της ΕΟΚ. Αλλαγές τόσο στα ποσοστά του φόρου (μείωση συντελεστών), όσο και στα αγαθά που υπάγονται σε κάθε κλιμάκιο.

Είχε υπολογισθεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι δεν θα επέλθει γενικά αύξηση στις τιμές των καταναλωτικών αγαθών από την εφαρμογή του ΦΠΑ. Με τα ποσοστά που τελικά θεσπίστηκαν μπορεί να παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές ορισμένων αλλά αυτή θα ήταν της τάξης του 1,5% . Σε περίπτωση που θα παρατηρηθεί κατά τη διάρκεια της εφαρμογής του νόμου

αύξηση, μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη θα γίνονται διορθώσεις στο νόμο, ώστε η αύξηση αυτή να ελαττωθεί ή να μηδενισθεί.

Πράγματι, ένα χρόνο μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ, παρατηρήθηκε ότι η επιβάρυνση στις τιμές ήταν 4% γι'αυτό και ο μεσσαίος συντελεστής ΦΠΑ 18% ελαττώθηκε σε 16% και πολλά αγαθά μετέπεσαν σε μικρότερη κατηγορία συντελεστών ΦΠΑ.

Αυτή η σημαντική αλλαγή που επήλθε από 1.1.1987 ενίσχυσε το διαθέσιμο εισόδημα κυρίως των λαϊκών και εργατικών στρωμάτων γιατί με το συντελεστή 16% φορολογείται περίπου το 50% της ιδιωτικής κατανάλωσης.

Των Εμπόρων - Επαγγελματιών

Τις επιπτώσεις στο εισόδημα των εμπόρων και επαγγελματιών θα τις εξετάσουμε σε δυο μέρη 1) όσον αφορά τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματος (σαν "εμπορικό" εισόδημα) και 2) όσον αφορά τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματος των εμπόρων - επαγγελματιών σαν καταναλωτές.

Με την κατάργηση από το νόμο του ΦΠΑ των φόρων επί των εισαγωγών και επί των εξαγωγών δημιουργούνται εισαγωγικά και εξαγωγικά κίνητρα για τους εμπόρους.

Με τη σταδιακή κατάργηση του Ρυθμιστικού φόρου μειώνεται το κόστος των εισαγόμενων προϊόντων και η φορολογική της επιβάρυνσης είναι ίση με αυτή των εγχωρίων προϊόντων επειδή ο Έλληνας καταναλωτής έχει μια τάση να αγοράζει εισαγόμενα προϊόντα και επειδή επιπροσθέτως τα εισαγόμενα θα έχουν την ίδια τιμή με τα εγχώρια, θα αυξηθούν οι πωλήσεις των εισαγωγών = εμπόρων.

Κατ' επέκταση θα αυξηθεί και το εισόδημά τους. Ταυτόχρονα όμως με αυτήν την αύξηση των εισαγομένων προϊόντων θα παρατηρηθεί μια μείωση

των πωλήσεων των εγχωρίων προϊόντων με αποτέλεσμα το εισόδημα των εμπορών της εγχώριας παραγωγής να μειωθεί.

Ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τις πωλήσεις αφαιρείται από τις δαπάνες αγορών, έτσι δεν επηρεάζεται το εισόδημα των εμπορών.

Από την εφαρμογή του ΦΠΑ όπως αναφερθήκαμε το διαθέσιμο εισόδημα των μισθωτών θα αυξηθεί, πιθανόν γιατί η επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μηδενική και σε πολλές περιπτώσεις μικρότερη από ότι στο προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας. Έτσι, η πιθανόν αυτή αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος πολύ πιθανόν να διοχευτεί στην κατανάλωση και στην αποταμίευση. Μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας αγαθών θα αυξήσει τα έσοδα των εμπορών και κατά επέκταση το εισόδημά τους.

Για τους μεγαλέμπορους επειδή το εισόδημά τους κατηγορίας του Κ.Β.Σ δεν θα υπάρξουν προβλήματα στη Λογιστική παρακολούθηση του ΦΠΑ. Απλώς θα αλλάξει η δομή λειτουργίας του Λογιστικού Σχεδίου, δεν θα απαιτηθεί όμως διαφοροποίηση στη Λογιστική διάρθρωση και οργάνωση των Λογιστηρίων τους και τέλος δε θα απαιτηθεί μεγαλύτερος αριθμός λογιστών κ.λ.π.

Οι μικρές εμπορικές επιχειρήσεις όμως και το λιανεμπόριο καλούνται να συμμετάσχουν στο σύστημα είσπραξης των έμμεσων φόρων. Οι έμποροι αυτοί που μέχρι πριν την εφαρμογή του ΦΠΑ δε συμμετείχαν στην είσπραξη των έμμεσων φόρων τώρα χρεώνουν με ΦΠΑ τους πελάτες τους και αποδίδουν στο δημόσιο το φόρο που εισπράττουν αφού αφαιρέσουν το φόρο που πλήρωσαν στους προμηθευτές τους, για τις αγορές τους, καθώς και το φόρο των δαπανών τους και το φόρο των επενδυτικών αγαθών.

Η υποβολή της προσωρινής και της οριστικής δήλωσης ΦΠΑ καθώς και το ότι πρέπει οι πωλήσεις να διαχωρίζονται κατά συντελεστή φόρου (στο λιανεμπόριο είναι μεγάλο πρόβλημα κάτι τέτοιο) απαιτούν οργανωμένη λογιστική διαδικασία.

Οι μικρές εμπορικές επιχειρήσεις τηρούν συνήθως Α και Β κατηγορίας Βιβλίου. Με την οργανωμένη λογιστική διαδικασία θα πρέπει η λογιστική παρακολούθηση των Βιβλίων και στοιχείων να γίνεται από ειδικευμένα άτομα. Έτσι, όμως θα αυξηθεί το λειτουργικό κόστος αυτών των επιχειρήσεων και κατ'επέκταση θα μειωθεί το "εμπορικό" εισόδημα των εμπόρων.

Ο ΦΠΑ θεσπίστηκε αφ'ενός για να δώσει τέλος στον κυκεώνα της ύπαρξης πολλών ειδών φόρων κατανάλησης και αφ'ετέρου για να δημιουργήσει αντικρουόμενα συμφέροντα μεταξύ τελικών καταναλωτών και επιτηδευματιών με αποτέλεσμα να δυσκολέψει το παρεμπόριο και τις παράνομες συναλλαγές. Οι έμποροι που διέφευγαν από τη φορολογία (κακώς βέβαια) με το καινούργιο σύστημα έμμεσης φορολογίας είναι αδύνατον να διαφύγουν, φορολογούνται κανονικά και φυσικά θα μειωθεί το παράνομο εισόδημά τους. Γι' αυτό και τάσσονται κατά του ΦΠΑ.

Από το νόμο 1642/86 (ΦΠΑ) προβλέπεται απαλλαγή από το ΦΠΑ για τους δικηγόρους, γιατρούς κ.λ.π. Οι παραπάνω επαγγελματίες επιβάρυναν τους πελάτες τους (κατά την έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) με χαρτόσημο 2,4% επί της αξίας της προσφερόμενης υπηρεσίας. Με την απαλλαγή αυτή οι πιο πάνω επαγγελματίες απαλλάσσονται συγχρόνως και από την υποχρέωση υποβολής προσωρινών και οριστικών δηλώσεων ΦΠΑ με αποτέλεσμα να μη χρειάζεται να παρακολουθούν λογιστικά τον ΦΠΑ. Ωφελούνται λοιπόν, όσον αφορά τη δαπάνη που θα είχαν για την παρακολούθηση του ΦΠΑ από κάποιο λογιστή.

Οι λογιστές σαν ελεύθεροι επαγγελματίες, θα έχουν μεγάλη αύξηση στο εισόδημά τους, διότι η πολυπλοκότητα υπολογισμού του φόρου από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίες όπως προαναφέρθηκε θα επιβάλλει την ανάγκη στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν το ΦΠΑ μέσω επιστημονικά καταρτισμένου ατόμου.

Η ζήτηση λογιστών στην αγορά εργασίας είναι μεγάλη. Τα έσοδα των ελεύθερων αυτών επαγγελματιών θα αυξηθούν με αποτέλεσμα να αυξηθεί και το εισόδημά τους.

Οι έμποροι και επαγγελματίες σαν καταναλωτές ανεξάρτητα από το εισόδημά τους επιβαρύνονται το ίδιο με τους άλλους καταναλωτές από την έμμεση φορολογία και ειδικότερα από το ΦΠΑ. Επειδή με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όπως έχει αναφερθεί δε θα παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές οι έμποροι - επαγγελματίες, δε θα επιβαρυνθούν ιδιαίτερα με το ΦΠΑ. Οσο ήταν η επιβάρυνση, με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, θα είναι και με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών

Σύμφωνα με το νόμο 1642/86 περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ επενδύσεις. Παρέχεται στις Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες το δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις αγορές τους σε αγαθά που τίθενται από τις επιχειρήσεις αυτές σε διαρκή εκμετάλλευση και χρησιμοποιούνται για πολλές οικονομικές χρήσεις (επενδυτικά αγαθά).

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, δεν προωθείτο ο σχηματισμός κεφαλαίου σε αντίθεση με το νέο σύστημα, που συγχρόνως καταργεί τη φορολογική επιβάρυνση των εξαγωγών δίνοντας ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα και προάγοντας την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες λόγω αυτών των κινήτρων που τους δίνονται, κάνουν νέες επενδύσεις αυξάνοντας έτσι τα έσοδά τους και κατ' επέκταση, το προσωπικό τους εισόδημα.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μικρότερη, με την εισαγωγή του συστήματος ΦΠΑ, από ότι κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τότε η μείωση της τιμής του προϊόντος θα ακολουθηθεί από μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες θα χρειαστεί να παράγουν μεγαλύτερες ποσότητες

προϊόντος για να καλύψουν τη ζήτηση. Έτσι, όμως θα αυξηθούν τα έσοδά τους και κατ' επέκταση το εισόδημά τους.

Ο ΦΠΑ δεν υπεισέρχεται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, αυτό σημαίνει, ότι δεν επιβαρύνει την τιμή του προϊόντος, οπότε και δε θα παρατηρηθεί μείωση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι και Βιοτέχνες σε καμιά περίπτωση δε θα ελαττώσουν την παραγωγή (προσφερόμενη ποσότητα) λόγω αύξησης του κόστους. Με άλλα λόγια το εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών αποκλείεται να μειωθεί με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Με τη σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου επί των εισαγωγών, όπως έχει αναφερθεί και σε άλλο κεφάλαιο, τα εισαγόμενα προϊόντα θα έχουν την ίδια επιβάρυνση με τα εγχώρια. Αυτό ενδεχομένως να μειώνει τις πωλήσεις των Βιομηχανικών - Βιοτεχνικών εγχωρίων προϊόντων, γιατί είναι γνωστή η τάση των Ελλήνων καταναλωτών να προτιμούν τα εισαγόμενα προϊόντα. Αυτή η μείωση των πωλήσεων θα έχει αρνητικές επιπτώσεις και στο προσωπικό εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών.

Γενικά ο ΦΠΑ δεν έχει αρνητικές επιπτώσεις επί του εισοδήματος των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών, αντίθετα, το επηρεάζει θετικά.

Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες δεν επηρεάζονται αρνητικά, από το ΦΠΑ, επί του εισοδήματός τους σαν καταναλωτές. Είναι τόσο μεγάλο το διαθέσιμο εισόδημά τους σε σχέση με τους μισθωτούς, ελεύθερους επαγγελματίες, εμπόρους, που και σε μια αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών (ακόμα και πάνω από 10 - 20%) δεν θα θίγονταν το εισόδημά τους σε σχέση με την κατανάλωσή του.

Των αγροτών

Με την εισαγωγή του ΦΠΑ επέρχεται ουσιαστικά μια σημαντική διαφοροποίηση των αγροτών, ανάλογα με το μέγεθος της εκμετάλλευσής. Πιο

συγκεκριμένα η εισαγωγή του ΦΠΑ έχει άμεσες αρνητικές επιπτώσεις στις μικρές εκμεταλλεύσεις ενώ οι μεγαλοαγρότες, που έχουν τη δυνατότητα συστηματικής παρακολούθησης των δΟΣΟΛΗΨΙΩΝ τους, δεν έχουν υποστεί καμιά αύξηση στη φορολογία τους με το νέο σύστημα. Οι μεγαλοαγρότες έχουν τη δυνατότητα ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Δηλαδή, έχουν τη δυνατότητα τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης τιμολογίων που τους επιτρέπει να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει τις αγορές τους.

Αντίθετα, οι μικροί αγρότες λόγω της αδυναμίας τους να τηρούν βιβλία, δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Ο ειδικός τρόπος επιστροφής του φόρου σε αυτούς, όπως θα δούμε στη συνέχεια, τους εξαναγκάζει ουσιαστικά να επιβαρύνονται τον ΦΠΑ μερικά ή ολικά. Το αποτέλεσμα είναι όχι μόνο να εξουδετερώνεται γι' αυτούς η ωφέλεια από την κατάργηση της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (αρθ. 10 νομ. 4169/1961) (3%), αλλά και να αυξάνεται η έμμεση φορολογία που τους επιβαρύνει και σαν παραγωγούς και σαν καταναλωτές.

Η επιστροφή του φόρου

Σύμφωνα με το νόμο οι αγρότες υπάγονται στο σύστημα ΦΠΑ επειδή ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Η ένταξή τους, όμως, στο ειδικό καθεστώς (καθεστώς επιστροφής του φόρου με κατ'αποκοπήν συντελεστή) έγινε με το αιτιολογικό ότι οι αγρότες δεν έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τον ΦΠΑ όπως οι επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώτος. Η ιδιομορφία του ειδικού καθεστώτος των αγροτών βρίσκεται στο εξής:

Οι αγρότες δεν εκδίδουν τιμολόγια για τις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, γι' αυτό και δεν μπορούν να εισπράξουν ΦΠΑ όταν κάνουν πωλήσεις. Αυτό δεν τους επιτρέπει να κάνουν μόνοι την έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει τις αγορές τους (όπως γίνεται με τις βιομηχανίες, τα

καταστήματα κ.λ.π). Αντί για την έκπτωση τους επιστρέφεται ένα ποσό από το δημόσιο, το οποίο υπολογίζεται με την εφαρμογή ενός κατ' αποκοπήν συντελεστή πάνω στην αξία των πωλήσεων.

Η επιστροφή του ΦΠΑ με βάση τους κατ' αποκοπήν συντελεστές σημαίνει ότι οι αγρότες παίρνουν πίσω ένα συγκεκριμένο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αυτών, ανεξάρτητα από το ύψος της επιβάρυνσής τους με ΦΠΑ. Τα αγροτικά προϊόντα έχουν ταξινομηθεί σε τρεις κατηγορίες, **α)** ξυλεία, **β)** ψάρια, λαχανικά, φρούτα και **γ)** ζώα και ζωοκομικά προϊόντα. Για κάθε κατηγορία ισχύει διαφορετικό κατ' αποκοπήν συντελεστής.

Η αδυναμία των αγροτών να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν τιμολόγια, απαιτεί οπωσδήποτε να υπάρχει γι' αυτούς μια ιδιαίτερη μεταχείριση. Όμως με την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος που προβλέπει ο νόμος και επιβλήθηκε με την 6η οδηγία της ΕΟΚ, δεν προστατεύεται το μικρό αγροτικό νοικοκυριό, αλλά δυσχεραίνει η κατάστασή του.

Για να γίνει η επιστροφή του φόρου, θα πρέπει οι αγρότες να προσκομίζουν τα τιμολόγια που παίρνουν από τους χονδρέμπορους, όταν πωλούν τα αγροτικά τους προϊόντα. Το ποσό της επιστροφής θα είναι εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή του κατ' αποκοπήν συντελεστή πάνω στην αξία των τιμολογίων. Από 1.1.93 αυξάνονται οι συντελεστές κατ' αποκοπήν ΦΠΑ κατά μια ποσοστιαία μονάδα (1%). Επομένως για πωλήσεις προϊόντων οι συντελεστές αυτοί είναι :

- 2,5% για τα δασικά προϊόντα, τα προϊόντα αλιείας και παροχές αγροτ. υπηρ.
- 3,5% για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης και
- 5% για τα προϊόντα ζωικής προέλευσης.

Πιο συγκεκριμένα οι ρυθμίσεις που προβλέπονται για τους αγρότες μας επιτρέπουν να κάνουμε μερικές εκτιμήσεις για την κατάσταση που ενδεχομένως να περιέλθουν οι μικροί αγρότες.

α) Οι αγρότες όταν υποβάλλουν τα τιμολόγια για την επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να συμπληρώσουν ένα ειδικό έντυπο αιτήσεως και μια συγκεντρωτική κατάσταση.

Αν λάβουμε υπόψη μας τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει η επιστροφή του φόρου, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για μια απλή αίτηση υποβολής δικαιολογητικών, αλλά στην ουσία για μια φορολογική δήλωση επιστροφής φόρου. Μπαίνουν, επομένως, νέες απαιτήσεις για τους μικρούς αγρότες. Η διαδικασία επιστροφής του φόρου γι'αυτούς, που στην πλειοψηφία τους δεν έχουν τις αναγκαίες γνώσεις, που απαιτούνται, είναι δύσκολη υπόθεση για τη διεκπεραίωση της οποίας χρειάζεται, η βοήθεια κάποιου λογιστή. Οι ίδιες ρυθμίσεις που έγιναν δήθεν για την διευκόλυνση των αγροτών, δημιουργούν τις προϋποθέσεις, ώστε να αποθαρρύνονται και να μη ζητούν την επιστροφή. Και θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι δεν υπάρχει υποχρέωση για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος να υποβάλλουν τα τιμολόγια. Μόνον όσοι υποβάλλουν δικαιολογητικά θα παίρνουν πίσω το φόρο.

β) Ο κατ' αποκοπήν συντελεστής εφαρμόζεται στην αξία των πωλήσεων που πραγματοποιεί ένας αγρότης, και όχι στη συνολική αξία της παραγωγής του. Αυτό σημαίνει ότι στον υπολογισμό του φόρου που επιστρέφεται δε λαμβάνεται υπόψη η αξία των αγροτικών προϊόντων που αποσύρονται από την αγορά (χωματερές) ούτε η αξία εκείνων που καταστρέφονται από θεομηνίες. Η μεθόδευση αυτή αποσκοπεί στη συμπίεση του ποσού που επιστρέφεται. Πολλές φορές αποκλείεται εντελώς η επιστροφή του φόρου, αν
π.χ η αγροτική καλλιέργεια καταστρέφεται ολοκληρωτικά από τη θεομηνία. Παράλληλα αποπροσανατολίζει τους αγρότες γιατί δίνει περιθώρια να εμφανίζεται ο κατ' αποκοπήν συντελεστής που εφαρμόζεται στην αξία των πωλήσεων κάπως υψηλός από όσο θα ήταν, αν εφαρμοζόταν στη συνολική

αξία της αγροτικής καλλιέργειας. Στην πραγματικότητα καλύπτεται η αυθαιρεσία που μπορεί να γίνει ως προς τον καθορισμό των κατ' αποκοπήν συντελεστών.

γ) Υπάρχουν δυο προϋποθέσεις εκτός των άλλων, που πρέπει να συντρέχουν για να επιστραφεί ο φόρος στους αγρότες :

1. Οι προμήθειες των αγροτών να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά στην αγροτική εκμετάλλευση, και
2. Τα αγροτικά προϊόντα που πουλάει ο αγρότης να προέρχονται από τη δική τους αγροτική εκμετάλλευση.

Οι προϋποθέσεις αυτές δημιουργούν ορισμένα ερωτηματικά. Αφού πρόκειται για κατ' αποκοπήν συντελεστές, οι οποίοι εφαρμόζονται στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων και όχι στις αγορές που κάνουν οι αγρότες, γιατί γίνεται σύνδεση της επιστροφής του φόρου με το πως διατέθηκαν οι αγροτικές προμήθειες; Ποιός θα αποφασίζει για το αν συντρέχουν οι δυο αυτές προϋποθέσεις; Μήπως οι αγρότες θα φέρουν το βάρος της απόδειξης;

Οι προϋποθέσεις που μπαίνουν έχουν και αυτές όπως φαίνεται, μοναδικό σκοπό στην περικοπή των ποσών που επιστρέφονται.

δ) Τα μικρά αγροτικά νοικοκυριά πλήττονται. Όμως πριν την εφαρμογή του ΦΠΑ δεν επιβαρύνονταν με γενικούς έμμεσους φόρους τα αγροτικά προϊόντα που διέθεταν από την παραγωγή τους για τις ανάγκες του νοικοκυριού τους (αυτοκατανάλωση). Αφού οι αγροτικές προμήθειες (λιπάσματα, ζωοτροφές, κ.λ.π) δεν επιβαρύνονταν με ΦΚΕ και χαρτόσημο δεν υπήρχαν τέτοιοι φόροι ενσωματωμένοι και στα αγροτικά προϊόντα που αυτοκαταναλώνονταν.

Με την εφαρμογή του ΦΠΑ ο φόρος που επιβαρύνει τις αγροτικές προμήθειες, ενσωματώνεται ανάλογα και στα αγροτικά προϊόντα που

αυτοκαταναλώνονται. Επομένως, και από την άποψη αυτή αυξάνεται η φορολογία με τον ΦΠΑ των αγροτών - καταναλωτών.

Η ένταξη των μικρομεσαίων αγροτών στο σύστημα ΦΠΑ με τον έναν ή τον άλλον τρόπο, αυξάνει την επιβάρυνσή τους με έμμεσους φόρους, ενώ παράλληλα δημιουργεί τις προϋποθέσεις για τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης στη φορολογία εισοδήματος.

Γ. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η εισαγωγή του ΦΠΑ επηρέασε επίσης τη διανομή του εισοδήματος, γιατί η διάρθρωσή του είναι διαφορετική από τη διάρθρωση των φόρων που αντικατέστησε και κατά συνέπεια, η επιβάρυνση των επιμέρους εισοδηματικών τάξεων είναι διαφορετική. Η μέτρηση των επιδράσεων του ΦΠΑ από την εφαρμογή του στην Ελλάδα είναι πολύ δύσκολη γιατί υπάρχουν πολλά μεθοδολογικά προβλήματα.

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα στην περίπτωση αυτή είναι πως να κατανεύμει κανείς τα έσοδα από το ΦΠΑ αλλά και από τους φόρους που αντικατέστησε, ανάμεσα στις διάφορες εισοδηματικές τάξεις, ώστε να υπολογίσουμε τη μέση επιβάρυνση των διαφόρων εισοδηματικών τάξεων από τους παλαιούς φόρους και το ΦΠΑ. Το κριτήριο που θα χρησιμοποιήσουμε είναι η κατανομή της καταναλώσεως των διαφόρων κατηγοριών προϊόντων, ανάμεσα στις επιμέρους εισοδηματικές τάξεις όπως δίνονται από τις διάφορες έρευνες οικογενειακών προϋπολογισμών.

Έτσι αν υποθέσουμε ότι G_j^i παριστάνει την κατανάλωση του είδους j από τα διάφορα νοικοκυριά της εισοδηματικής τάξης i και t_j παριστάνει το συντελεστή με τον οποίο επιβαρύνεται το είδος j από το φόρο, τότε το συνολικό ποσό φόρου που θα πληρώσει το νοικοκυριό i , θα δίνεται από τη σχέση :

$$T^i = \sum_{j=1}^R t_j \cdot c_i$$

όπου φανερώνει τον αριθμό των καταναλωτικών αγαθών που χρησιμοποιούν τα νοικοκυριά της i εισοδηματικής τάξεως.

Με τον πιο πάνω τύπο μπορεί κανείς εύκολα να υπολογίσει το ποσό του φόρου που πληρώνεται από καθεμιά εισοδηματική τάξη, με το ισχύον σύστημα φορολογίας αλλά και με το παλαιό φορολογικό σύστημα αντίστοιχα. Αρα θα μπορεί κανείς να κρίνει αν ο ΦΠΑ επιβαρύνει περισσότερο τις ψηλές εισοδηματικές τάξεις και βελτιώνει τη διανομή του εισοδήματος ή αν αντίθετα επιβαρύνει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και δυσχεραίνει τη διανομή του εισοδήματος.

Όπως προέκυψε από διάφορες μελέτες όσον αφορά τον αριθμό των συντελεστών που θα υιοθετούσε ο ΦΠΑ συμπεραίνουμε το εξής. Αν ο ΦΠΑ είχε εισαχθεί με ένα μόνο συντελεστή θα βοηθούσε λίγο τις μεσαίες εισοδηματικές τάξεις και θα επιβάρυνε περισσότερο τις χαμηλές και τις ψηλές εισοδηματικές τάξεις. Την 1.1.87 όμως ο ΦΠΑ είχε εισαχθεί με τρεις (3) συντελεστές, οι οποίοι διαφοροποιήθηκαν σύμφωνα με το βαθμό πολυτελείας των διαφόρων κατηγοριών καταναλωτικών αγαθών. Ακριβώς γι' αυτό είχαμε βελτίωση στην κατανομή του φορολογικού βάρους στη χώρα μας, (χωρίς να είναι ιδιαίτερα μεγάλη) αύξησε δηλαδή το βάρος των ψηλών εισοδηματικών τάξεων και μείωσε το βάρος των χαμηλών εισοδηματικών τάξεων.

Δ. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

Με την εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα βελτιώθηκε η κατανομή των πόρων στην οικονομία γιατί ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος, ενώ οι φόροι που

υπήρχαν έβλαπταν την κατανομή των πόρων. Ειδικότερα πολλοί από τους φόρους αυτούς ήταν σωρευτικοί και οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε κατακόρυφη συγκέντρωση.

Επιπλέον οι φόροι αυτοί διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση άλλοτε σε βάρος των εισαγωγών και ευνοούσαν την εγχώρια παραγωγή και άλλοτε σε βάρος της εγχώριας παραγωγής και ευνοούσαν τις εισαγωγές.

Η διαφοροποίηση αυτή έβλαπτε την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων σε διεθνές επίπεδο, με βάση το συγκριτικό κόστος κάθε χώρας.

Επιπλέον οι έμμεσοι φόροι προ του 1987 επιβάλλονταν με πολλούς συντελεστές και έτσι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα στην εγχώρια αγορά. Αυτό είχε ως συνέπεια την παρέμβαση με τις προτιμήσεις των καταναλωτών και τη μη πραγματοποίηση άριστης κατανομής των παραγωγικών πόρων.

Αντίθετα με την εισαγωγή του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλεται με τρεις συντελεστές και, επομένως, αποφεύγεται η παρέμβαση των φόρων στις προτιμήσεις των καταναλωτών, οπότε βελτιώθηκε και από εδώ η κατανομή των πόρων.

Ε. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Κατά το παλιό σύστημα έμμεσης φορολογίας ο ΦΚΕ και ο φόρος μισθών - ημερομισθίων (843/48), είχαν το πλεονέκτημα ότι λειτουργούσαν και σαν κίνητρα περιφερειακής ανάπτυξης. Ορισμένες επαρχιακές Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες είχαν χαμηλότερους συντελεστές φόρων όπως π.χ ο ΦΚΕ στην περιοχή της Αττικής ήταν 10% (ανώτερος συντελεστής φόρου), στη Βόρεια Ελλάδα και κυρίως στη Θεσσαλονίκη 7,5% και στην περιοχή της Πάτρας, της Λάρισας καθώς επίσης και στις περιοχές της Κεντρικής

Ελλάδας 5% . Με την αντικατάσταση των προυπάρχοντων φόρων από το ΦΠΑ, δεν υπάρχουν τέτοιες εταιρείες. Οι συντελεστές του φόρου είναι επί το πλείστον κοινοί για όλη την Ελλάδα εξαιρουμένης της περιοχής της Δωδεκανήσου που οι συντελεστές 4, 6, 13% είναι μειωμένοι κατά 30% .

Η κατάργηση εξάλλου του φόρου μισθών - ημερομισθίων (Ν. 843/48) [6% επί των ακαθαρίστων εσόδων των βιομηχανιών του νομού Αττικής] επέφερε την κατάργηση του πλεονεκτήματος του μειωμένου κόστους παραγωγής των προϊόντων των βιομηχανικών επιχειρήσεων εκτός Νομού Αττικής. Με τον τρόπο αυτό δηλαδή οι παραπάνω αναφερόμενες ειδικές ρυθμίσεις έπαψαν να λειτουργούν ως κίνητρα για την ανάπτυξη της περιφέρειας και συνεπώς για την οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας.

Με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας, με την επιβολή δηλαδή του ΦΠΑ, τέτοιο κίνητρο πλέον δε μπορεί να λειτουργήσει γιατί :

- Εφόσον οι επαρχιακές επιχειρήσεις πωλούν τα υπαγόμενα σε ΦΠΑ προϊόντα τους σε άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να εκπέσουν το ποσό του φόρου που αναλογεί σε αυτά, χάνεται η σημασία της διαφοροποίησης των συντελεστών για τους σκοπούς του κινήτρου. Με αυτό τον τρόπο αυτό θα εξυπηρετούντο μόνο τη ρευστότητα των τελευταίων υπό την έννοια της χρηματοδότησης χαμηλότερου ποσού φόρου στις αγορές.

- Η επιβολή εξάλλου από το νόμο μειωμένων συντελεστών στις επαρχιακές βιομηχανίες θα δημιουργούσε αντίθεση στις γενικές αρχές του φόρου προστιθέμενης αξίας, αίροντας έτσι το χαρακτηρισμό του ως φόρου γενικού και ουδέτερου.

ΣΤ. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ

Σημαντική επίδραση του ΦΠΑ που θα πρέπει να σημειωθεί είναι αυτή που σχετίζεται με την πρόκληση πληθωριστικών πιέσεων κατά την εισαγωγή

του. Με τον όρο πληθωρισμό εννοούμε το φαινόμενο της γενικής ύψωσης των τιμών.

Η εμπειρία των άλλων μελών της κοινότητας δείχνει ότι υπήρξε μια άνοδος του τιμαρίθμου της τάξης του 3 - 4%, ως συνέπεια της επιβολής του ΦΠΑ.

Κατά την εισαγωγή του ΦΠΑ (1.1.87) υπήρξε η κυβερνητική άποψη ότι ο πληθωρισμός όχι μόνο δεν πρόκειται να αυξηθεί αλλά, αντίθετα, θα μειωθεί, λόγω, της αφαίρεσης ενδιάμεσων φορολογικών επιβαρύνσεων που υφίστανται σήμερα κατά την παραγωγή στην εμπορική διαδικασία. Αναμενόταν δηλαδή, ότι η μείωση του κόστους παραγωγής που θα προέκυπτε θα είχε ως συνέπεια, αν όχι τη μείωση της τελικής τιμής, τουλάχιστον τη μη αύξησή της.

Ενώ οι προβλέψεις υπολόγιζαν ότι η επιβάρυνση του τιμαρίθμου θα ήταν της τάξης του 1,5% στην πραγματικότητα στους 7 πρώτους μήνες διαμορφώθηκε στο 4% (όπως ακριβώς και στις χώρες που εφαρμόστηκε ο ΦΠΑ). Καθώς επίσης και της αυξημένης απόδοσης έναντι της προϋπολογισθείσης των (400 δισ - 440 δισ) μειώθηκαν τα κλιμάκια.

Η έλλειψη ενός αποτελεσματικού ελέγχου της εξέλιξης των τιμών σε σχέση με την εισαγωγή του ΦΠΑ, ελαχιστοποιούσε τις προσδοκίες για μείωση του τιμαρίθμου και κατ' επέκταση τη συκώρευση του πληθωρισμού.

Ανεξάρτητα όμως από τους λόγους που προκάλεσαν την απόκλιση του τιμαρίθμου, όλη αυτή η ιστορία με τον ΦΠΑ αποδεικνύει ότι η εφαρμογή του θεσμού δεν είχε μελετηθεί αρκετά. Η εφαρμογή του θεσμού του ΦΠΑ έγινε χωρίς να προηγηθεί επιτυχώς μελέτη των όρων και κυρίως των επιπτώσεων πάνω στην οικονομική, αλλά και κοινωνική ζωή του τόπου.

Τον Απρίλιο του 1988 ο πληθωρισμός έπεσε στο 15%, σύμφωνα με επίσημα στοιχεία της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας από 17,6% που ήταν ο ρυθμός του τον Απρίλιο του 1987.

Επειδή όμως ο ΦΠΑ υποστηριζόταν ότι δε θα ασκούσε πληθωριστικές πιέσεις (λόγω του ότι δεν αποτελεί στοιχείο κόστους) με την προϋπόθεση ότι βέβαια έρχεται να αντικαταστήσει απλώς και όχι να αυξήσει τα έσοδα των υφισταμένων εμμέσων φόρων αναμένεται ότι δε θα επηρέαζε μετέπειτα τον πληθωρισμό. Οι αυξήσεις που παρατηρούνται όμως θεωρούνται ότι οφείλονται περισσότερο στον ψυχολογικό παράγοντα που επιδρά στον καταναλωτή.

Z. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ

Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό του ΦΠΑ είναι η ουδετερότητά του. Λόγω αυτού, η τελική τιμή των αγαθών δε διαμορφώνεται ούτε επιβαρύνεται με την εφαρμογή του. Αντίθετα αποτελεί εγγύηση ώστε το ποσό του φόρου που επιβαρύνει το προϊόν να είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των συναλλαγών και των σταδίων από τα οποία αυτό περνά μέχρι να φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Αυτό εξάλλου συμβαίνει διότι σύμφωνα με τον μηχανισμό των τμηματικών πληρωμών ο φόρος καταβάλλεται σε κάθε στάδιο παραγωγικής διαδικασίας και ουσιαστικά υπολογίζεται πάνω στην αξία που προστίθεται στα αγαθά από κάθε επιχείρηση [προστιθέμενη αξία]. Με τον τρόπο αυτό δεν υπεισέρχεται στα στοιχεία κόστους των αγαθών και συνεπώς δεν θα έπρεπε να επηρεάζεται η διαμόρφωση της τιμής τους.

Συγκρίνοντας όμως τα σημερινά δεδομένα σε σχέση με όσα προαναφέρθηκαν, παρατηρούμε ότι η εισαγωγή του ΦΠΑ σε αντικατάσταση άλλων φόρων δαπάνης επηρεάζει ως ένα βαθμό και μεταβάλλει τις τιμές των αγαθών, τόσο των εγχωρίων όσο και των εξαγωγών και εισαγωγών. Το μέγεθος των μεταβολών στις τιμές είναι συνάρτηση του συντελεστή του ΦΠΑ που κάθε φορά επιβάλλεται. Ανάλογα έτσι οι τιμές αυξάνονται στην περίπτωση επιβάρυνσής τους με υψηλό συντελεστή και αντίθετα.

Η επιβολή του φόρου όμως χρησιμοποιείται και στη δικαιολογία, από τις επιχειρήσεις, για να αυξήσουν τις τιμές τους περισσότερο, ώστε να προσαρμόσουν τα περιθώρια κέρδους τους. Κατά συνέπεια σε αυτές που αυξήθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, αλλάζουν τις τιμές περισσότερο από ότι χρειάζεται για την πλήρη μετακύλιση του φόρου στους καταναλωτές, ενώ οι επιχειρήσεις, που μειώθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, δε μειώνουν τις τιμές ή τις μειώνουν λιγότερο από τη μείωση της επιβάρυνσης των προϊόντων τους.

Στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε χωριστά τις μεταβολές των τιμών των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης στην εγχώρια αγορά, στον εξαγωγικό τομέα και τέλος στις εξαγωγές.

α) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές στην εγχώρια αγορά:

Η εισαγωγή του ΦΠΑ επηρεάζει τις σχετικές τιμές των επιμέρους κατηγοριών τελικής ζήτησης, καθώς επίσης και των διαφόρων κατηγοριών τελικής καταναλώσεως στην εγχώρια αγορά, γιατί η διάρθρωση των συντελεστών του είναι διαφορετική από αυτή των φόρων που αντικατέστησε. Με την απαλλαγή των επενδύσεων, τα έσοδα που εισπράττονται από τα κεφαλαιουχικά αγαθά επιβαρύνουν τώρα άμεσα τα καταναλωτικά αγαθά με συνέπεια τη μεταβολή των σχετικών τιμών τους.

β) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εισαγωγών :

Η υιοθέτηση του ΦΠΑ δεν επηρεάζει τις σχετικές τιμές των εισαγωγών, δηλαδή τις τιμές των εισαγομένων σε σχέση με τις τιμές των αντίστοιχων εγχώριων προϊόντων, γιατί η επιβολή του περιορίζεται μόνο στο στάδιο της εισαγωγής τους στη χώρα μας. Αυτό όμως δρα αρνητικά όσον αφορά τα προϊόντα της εγχώριας παραγωγής για τα οποία το προηγούμενο φορολογικό σύστημα παρείχε κάποια σχετική προστασία διότι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση σε βάρος των εισαγωγών.

γ) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εξαγωγών:

Ως γνωστόν οι εξαγωγές απαλλάσσονται εντελώς από το ΦΠΑ. Η επιβολή του φόρου πραγματοποιείται στη χώρα όπου αυτό εισάγεται. Ακόλουθα δεν παρατηρείται σημαντική αύξηση των τιμών των εξαγόμενων προϊόντων στην Ελλάδα.

Η. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ - ΕΞΑΓΩΓΕΣ

Με την εφαρμογή του νόμου του ΦΠΑ 1642/86 υλοποιούνται οι σχετικές διατάξεις της συνθήκης της Ρώμης (αρθ. 95 - 99) που προβλέπουν ότι ένα κράτος μέλος δεν έχει δικαίωμα να φορολογεί πιο βαριά από τα δικά του προϊόντα που εισάγονται από την ΕΟΚ, για να εξασφαλισθούν οι συνθήκες ίσων όρων ανταγωνισμού. Έτσι επιβάλλονται ίδιοι συντελεστές φορολογίας και στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα. Μέχρι το 1989 όμως ίσχυε ο ρυθμιστικός φόρος επί των εισαγωγών. Ο φόρος αυτός (από το 1984 που εφαρμόστηκε μέχρι το 1989) που καταργήθηκε, μειώθηκε προοδευτικά ως εξής : 16/84 κατά 10%, 1/6/85 κατά 10%, 1/6/86 κατά 15%, 1/3/87 κατά 20%, 1/1/88 κατά 20%, 1/1/89 κατά 25% .

Στα πλαίσια της εναρμόνισης με την ΕΟΚ η καθιέρωση ίσων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων αρχικά φαινόταν δίκαιη. Επειδή όμως οι εισαγωγές της χώρας γίνονται από τις χώρες της ΕΟΚ και με την κατάργηση των προηγούμενων διατάξεων περί επιβαρύνσεως των εισαγομένων προϊόντων, προβλέπονται ότι οι εισαγωγές από την ΕΟΚ θα αυξάνονται στη χώρα μας τα τελευταία έτη, γεγονός το οποίο διαφαίνεται με την πάροδο των χρόνων από το 1987 έως το 1992.

Συνέπεια αυτού είναι να υπάρχει διαρροή περισσότερου συναλλάγματος στο εξωτερικό με αποτέλεσμα το έλλειμα του ισοζυγίου πληρωμών να αυξηθεί με καταστρεπτικές συνέπειες για την οικονομία.

Το σύστημα επιβολής των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) εξασφαλίζει την ουδετερότητά τους στις διεθνείς συναλλαγές, γιατί τα προϊόντα της χώρας που επιβάλλει τους φόρους αυτούς και τα προϊόντα των άλλων χωρών έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στη διεθνή. Πραγματικά, αφού οι εξαγωγές της χώρας απαλλάσσονται από το φόρο και επιβαρύνονται με τους φόρους που επιβάλλουν οι άλλες χώρες στα εγχώρια προϊόντα τους, η φορολογική επιβάρυνση των εξαγομένων προϊόντων είναι ίδια με τη φορολογική επιβάρυνση των ξένων προϊόντων στη διεθνή αγορά. Όμοια, αφού οι εισαγωγές υποβάλλονται στο φόρο με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους επιβαρύνονται και τα εγχώρια προϊόντα, η φορολογική επιβάρυνση των δυο κατηγοριών προϊόντων στην εγχώρια αγορά είναι η ίδια.

Η απαλλαγή των εξαγωγών από το φόρο (αρθ.20 Ν. 1642/86) είναι βασικό στοιχείο της λειτουργίας του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ επιτρέπει τον ακριβή υπολογισμό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στα εξαγόμενα προϊόντα και την πλήρη αποφορολόγησή τους κατά την εξαγωγή, με συνέπεια τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους στη διεθνή αγορά, ενώ με το παλαιό φορολογικό σύστημα δεν επιτυγχάνετο η αποφορολόγηση των εξαγομένων αγαθών.

Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι δεν είναι βέβαιο πως η απαλλαγή των εξαγωγών από φορολογικές επιβαρύνσεις θα ισοσταθμίσει την κατάργηση των επιστροφών και των επιδοτήσεων που υπερκαλύπτουν συχνά τις διάφορες φορολογικές επιβαρύνσεις και πριμοδοτούν ακόμη περισσότερο τις ελληνικές εξαγωγές.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε την διαφοροποίηση της έννοιας "εισαγωγή", ως φορολογητέας πράξης, από την έννοια της "ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών", η οποία ετέθη σε ισχύ από 1/1/93 στις συναλλαγές εγκαταστημένων σε διάφορα κράτη - μέλη καθώς και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις. Πιο συγκεκριμένα ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών" νοείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να

κατέχει ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος - μέλος ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Ο τρόπος φορολόγησης του ενδοκοινοτικού εμπορίου συνδέεται με τη Συνθήκη Προσχώρησης της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες (1979), στα πλαίσια της οποίας έγινε η τελωνειακή εναρμόνιση, με την κατάργηση σταδιακά των εισαγωγικών δασμών για εισαγωγές από χώρες της ΕΟΚ, των ποσοτικών περιορισμών, των φόρων ισοδυναμιών με τους δασμούς αποτελέσματος και την εφαρμογή του Κοινού Εσωτερικού Δασμολογίου (Κ.Ε.Δ). Στα πλαίσια της περιφερειακής Συνθήκης, εντάσσεται και η εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα, ειδικότερα δε στην έμμεση φορολογία με την υιοθέτηση του ΦΠΑ από όλα τα κράτη - μέλη καθώς και από την Ελλάδα. Είναι γνωστό ότι η αξία των εξαγωγών είναι σε τιμές FOB, χωρίς μεταφορικό κόστος, και των εισαγωγών σε τιμές CIF, συμπεριλαμβάνει δηλαδή και το μεταφορικό κόστος.

Η φορολογητέα συνεπώς αξία των εισαγόμενων προϊόντων περιλαμβάνει :

- τη δασμολογητέα αξία των αγαθών
- τους οφειλόμενους δασμούς και λοιπούς φόρους, και
- όλα τα παρεπόμενα έξοδα εισαγωγής, συμπεριλαμβανομένων και των μεταφορικών εξόδων (προμήθειας, μεσιτίας, τόκων, συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λ.π) μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού της (εκφόρτωσης) στο εξωτερικό της χώρας.

Αναφερόμενοι στα εξαγόμενα προϊόντα στις Τρίτες Χώρες τα ποσοστά ενισχύσεων που ισχύουν έως την 1/1/86 μειώθηκαν κατά 40%, το 1987 κατά 52%, το 1988 κατά 64%, το 1989 κατά 76%, το 1990 κατά 88% και τα έτη 1991 - 2 κατά 100%.

Από το 1983 επίσης το σύνολο των ελληνικών εξαγωγών ενισχύθηκε κατά 6% κατά τη δραχμοποίηση του συναλλάγματος. Από την εκτέλεση των στατιστικών στοιχείων παρατηρούμε, ότι κατά τη δεκαετία του 1980 τα ελληνικά προϊόντα χάνουν συνεχώς έδαφος στις ξένες αγορές και επιπλέον πολλά από αυτά εντοπίζονται και από την εγχώρια με την εισαγωγή αντίστοιχων από το εσωτερικό.

Η μέση ποσοστιαία επιδότηση των εξαγωγών βιομηχανικών προϊόντων έχει εκτιμηθεί ότι έως το τέλος του 1986 ανερχόταν σε 14% . Το ποσοστό αυτό αυξάνεται σε 20% σύμφωνα με τις κατά καιρούς λαμβανόμενες αποφάσεις (350/82, 2/2/83 που τροποποίησαν την 1574/1970). Η συνολική μείωση των επιδοτήσεων την 1.1.87 (Συμφωνία της ΕΟΚ 40% και πρόσθετη μείωση 15%) έφθασε στο 7,72% . Υπήρξαν κλάδοι που υπέστησαν μεγαλύτερη μείωση των καταβαλλόμενων επιδοτήσεων (κλωστουφαντουργίας, ετοιμών ενδυμάτων κ.ά) και άλλοι μικρότεροι μείωση (γυναρικών, μηχανημάτων κ.ά)

Θ. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Οι επενδύσεις είναι καθοριστικός παράγοντας δραστηριοποίησης ή αποθάρυνσης των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 26 του νόμου του ΦΠΑ απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι επενδύσεις. Όσα αγαθά επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) Ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

β) Το δικαίωμα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις. Δηλαδή με το ΦΠΑ παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις επενδύσεις μίας επιχείρησης οποιουδήποτε μεγέθους και οποιασδήποτε κατηγορίας Βιομηχανικής, Βιοτεχνικής ή εμπορικής από το φόρο των πωλήσεων.

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας δεν προωθείτο μέσω αυτού ο σχηματισμός παγίου κεφαλαίου. Αντίθετα ο ΦΠΑ σα φόρος καταναλωτικής μορφής απαλλάσσει τις επενδύσεις (όπως ήδη αναφέραμε). Η απαλλαγή αυτή είναι απαραίτητη όχι μόνο γιατί έτσι προωθείται ο σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου και επιταχύνεται η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, αλλά και γιατί μόνο έτσι μπορεί να χαρακτηριστεί ο φόρος αυτός ουδέτερος.

Πρέπει όμως να παρατηρήσουμε εδώ, ότι όταν αναφέρεται, ότι τα κεφαλαιουχικά αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο, αυτό δε σημαίνει ότι τα αγαθά αυτά δεν υποβάλλονται καθόλου στο φόρο. Η επιχείρηση πληρώνει φόρο, όταν αγοράζει κεφαλαιουχικά αγαθά, το φόρο όμως αυτό τον συμψηφίζει με το φόρο που οφείλει κατά την πώληση των εμπορευμάτων της και έτσι τα κεφαλαιουχικά αγαθά ουσιαστικά απελευθερώνονται από το φόρο. Η πληρωμή αυτή του φόρου όταν αγοράζονται κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση είναι απαραίτητη, γιατί πολλές φορές δε ξέρουμε αν ένα προϊόν θα χρησιμοποιηθεί μέσα στην επιχείρηση και θα αποτελέσει τμήμα των επενδύσεών της ή αν θα μεταπωληθεί. Έτσι καταβάλλεται ο φόρος αυτός όμως συμψηφίζεται με υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το Δημόσιο.

Με το νόμο του ΦΠΑ η κατάργηση της φορολογικής επιβάρυνσης των καινούργιων κεφαλαιουχικών σε συνδυασμό με αυτής των εξαγωγών, δίνει ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα και προάγει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές.

Αναμφισβήτητα, με την εισαγωγή του νέου φόρου, παρέχεται η δυνατότητα για επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού των επιχειρήσεων, αλλά και σημαντικό πλεονέκτημα για τις νέες επιχειρήσεις που έχουν αυξημένα έξοδα εξοπλισμού και εγκατάστασης.

Από τις αυξημένες εισαγωγές κεφαλαιουχικών αγαθών γίνεται φανερό το πρόβλημα που πολύ πιθανά θα προκύψει στο ισοζύγιο πληρωμών. Η αύξηση των εισαγωγών κεφαλαιουχικών αγαθών και πρώτων υλών σε συνδυασμό με τη σχετική αύξηση των εξαγωγών θα επιτείνει το παρόν πρόβλημα του ισοζυγίου πληρωμών με καταστρεπτικές συνέπειες για την οικονομία μας.

I. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ

Η επίπτωση των φορολογικών ρυθμίσεων στην εγχώρια παραγωγή εξαρτάται από την επίδρασή τους (αυξομειώσεις) στις τιμές και τις συνέπειες των τελευταίων στη ζήτηση εγχώριων προϊόντων.

Όπως είναι γνωστό δεν υπάρχει στη χώρας μας πρόβλημα προσφοράς, αφού η οικονομία είναι σε επίπεδο κάτω της πλήρους απασχόλησης. Η αύξηση συνεπώς της ζήτησης μπορεί να ικανοποιηθεί, ενώ η μείωσή της θα οδηγήσει σε παραπέρα αύξηση της υποαπασχόλησης των συντελεστών της παραγωγής (εργασία και κεφάλαιο). Επομένως, πιο πρόβλημα εντοπίζεται στη μεταβολή της ζήτησης και σε τελική ανάλυση στις μεταβολές των τιμών.

αύξηση των τιμών των εγχωρίως παραγομένων προϊόντων εξαιτίας της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος, της επιβολής του ΦΠΑ, καθώς-επίσης-και-αύξηση-των-εισαγομένων-προϊόντων,-οδηγεί-σε-δυσμενείς-επιπτώσεις όσο αφορά την εγχώρια παραγωγή και το ισοζύγιο πληρωμών.

Από την επιβολή των ίδιων φορολογικών συντελεστών τόσο στα εγχωρίως παραγόμενα όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται

ανταγωνιστικότητα όσον αφορά τη συνολική ζήτηση. Επομένως μια αυξημένη ζήτηση των εγχωρίων προϊόντων επιδρά ευνοικά στο ισοζύγιο πληρωμών σε αντίθεση με την αυξημένη ζήτηση των εισαγομένων προϊόντων, που κατά συνέπεια οδηγεί σε έλλειμα ισοζυγίου. Η προτίμηση των εισαγομένων προϊόντων επιφέρει μεγαλύτερη διαρροή συναλλάγματος, μειωμένη εγχώρια παραγωγή (μείωση της χρησιμοποίησης συντελεστών παραγωγής εργασίας - κεφαλαίου) και τέλος έσοδα κατά πολύ μειωμένα συγκριτικά με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εισαγωγή τους.

Η συνολική ζήτηση όμως επηρεάζεται από τρεις βασικούς παράγοντες:

α) Από την υποκατάσταση μεταξύ των διαφόρων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των σχετικών τιμών στην εγχώρια αγορά.

Με την ελαστικότητα ζήτησης των συγκεκριμένων προϊόντων και το μέγεθος των μεταβολών των σχετικών τιμών, είναι λογικό να οδηγούμαστε στην αύξηση της ζήτησης των προϊόντων οι τιμές των οποίων μειώνονται σε αντίστροφα.

β) Από την υποκατάσταση μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των τιμών των εισαγόμενων σε σχέση με εκείνες των εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων.

Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από την επίπτωση των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στις σχετικές τιμές των εισαγόμενων προϊόντων και από την ελαστικότητα ζήτησης εισαγόμενων ως προς την τιμή.

γ) Από τη μεταβολή της ζήτησης εξαγωγικών Βιομηχανικών προϊόντων εξαιτίας της μεταβολής των τιμών αυτών των προϊόντων.

Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από το μέγεθος της αύξησης των τιμών των εξαγόμενων προϊόντων και από την ελαστικότητα της ζήτησης των Ελληνικών προϊόντων από το εξωτερικό, δηλαδή από τη μείωση της ζήτησης ελληνικών προϊόντων από τις άλλες χώρες.

Ειδικότερα για τη ζήτηση κεφαλαιουχικών αγαθών πρέπει να επισημάνουμε ότι οι έμμεσοι φόροι, που ίσχυαν στη χώρα μας προ της εφαρμογής του ΦΠΑ, είχαν έμμεσες δυσμενείς επιπτώσεις στη ζήτηση κεφαλαίων, γιατί διαφοροποιούσαν τη φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των προϊόντων εντάσεως κεφαλαίου. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός, ότι:

α) τα προϊόντα αυτά περνούσαν από περισσότερα στάδια σε σύγκριση με τα προϊόντα εντάσεως εργασίας,

β) οι φόροι περιορίζονταν στο στάδιο της Βιομηχανοποίησης και του χονδρικού εμπορίου,

γ) το σύστημα των έμμεσων φόρων δεν απήλλαξε πλήρως τα κεφαλαιούχα προϊόντα.

Η φορολογική επιβάρυνση, συνεπώς, των τελικών προϊόντων ήταν ανάλογη με το λόγο K/L ή K/a για την παραγωγή κάθε προϊόντος. Η εισαγωγή όμως του ΦΠΑ έχει ευνοικές επιπτώσεις στα προϊόντα εντάσεως κεφαλαίου, γιατί τα απαλλάσσει πλήρως και, κατά συνέπεια, μειώνει τη φορολογική τους επιβάρυνση. Η επίδραση επομένως των νέων φορολογικών μεταρρυθμίσεων είναι διαφορετική για τις διάφορες επιχειρήσεις, ανάλογα με το βαθμό εντάσεως κεφαλαίου ή εργασίας.

Συμπερασματικά καταλήγουμε, ότι με την εισαγωγή του ΦΠΑ στο γενικότερο φορολογικό σύστημα, το ισοζύγιο πληρωμών επηρεάζεται από την πλευρά των εισαγωγών και από την πλευρά των εξαγωγών. Από την πλευρά των εισαγωγών έχουμε δυσμενείς επιδράσεις γιατί ο ΦΠΑ προκαλεί αύξησή τους, ενώ από την πλευρά των εξαγωγών έχουμε ευνοικές επιδράσεις, γιατί και εδώ έχουμε κάποια αύξηση. Η αύξηση όμως των εισαγωγών υπερκαλύπτει την αύξηση των εξαγωγών, με συνέπεια το τελικό αποτέλεσμα να είναι επηζήμιο για το ελληνικό ισοζύγιο πληρωμών (Δημιουργία ελλείματος).

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το Μάρτιο του 1988 το έλλειμα αυξήθηκε κατά 81%, ενώ τον ίδιο μήνα είχε παρουσιάσει μείωση κατά 2,2%. Τα αίτια δημιουργίας που μπορούν να συνοψιστούν στα παραπάνω αλλά και στην

ανάκαμψη των επενδυτικών - αναπτυξιακών έργων καθώς επίσης και σε εποχιακούς λόγους.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα προκάλεσε τόσο ευνοϊκές όσο και δυσμενείς επιδράσεις όσον αφορά την οικονομία της χώρας. Οι επιδράσεις αυτές είναι κυρίως διαφορετικής φύσεως, ενώ οι επιδράσεις πάνω στην συνολική ζήτηση και το εισόδημα είναι μάλλον περιορισμένες.

Ειδικότερα ο ΦΠΑ θεωρείται ως "ουδέτερος φόρος" τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Στην εγχώρια αγορά, ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια ότι δεν παρεμβαίνει στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής, όπως συνέβαινε με τους σωρευτικούς φόρους στη δαπάνη, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονταν κάθετα προκειμένου να αποφύγουν τη σωρευτική φορολογία των προϊόντων τους κατά τη ροή τους στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πραγματικά, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει λόγος, για τον οποίο οι επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κάθετα για να περιορίσουν τον αριθμό των παραγωγικών σταδίων, γιατί το ποσό του φόρου είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία πέρασε το προϊόν. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων στη δαπάνη, όπως για παράδειγμα το χαρτόσημο στην Ελλάδα, το συνολικό ποσό φόρου, το οποίο ενσωματώνεται σε ένα προϊόν εξαρτιόταν από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία πέρασε το προϊόν αυτό, δηλαδή από τον αριθμό των πωλήσεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν συμφέρον να συγκεντρώνονται κάθετα, να αναλαμβάνουν δηλαδή την κατασκευή της πρώτης ύλης τη

βιομηχανοποίηση του προϊόντος και τη διάθεση αυτού μέχρι τον τελικό καταναλωτή, για να περιορίσουν τον αριθμό των "μεταβιβάσεων", και επομένως τον αριθμό επιβαρύνσεων του προϊόντος με το φόρο.

Επιπλέον εφόσον ο ΦΠΑ καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εκτός κάποιων ειδικών εξαιρέσεων, δεν υπάρχει κανένας λόγος για τις επιχειρήσεις να μεταβιβάσουν ορισμένες δραστηριότητες ανάμεσα στα διάφορα παραγωγικά στάδια και επομένως ο ΦΠΑ δεν επηρεάζει την κάθετη οργάνωση της παραγωγής.

Η επιβολή του ΦΠΑ με περισσότερο από ένα φορολογικούς συντελεστές στα διάφορα καταναλωτικά αγαθά, επηρεάζει τις αποφάσεις των καταναλωτών στην κατανομή της δαπάνης τους μεταξύ των αγαθών αυτών. Επομένως επειδή ο ΦΠΑ είναι φόρος καταναλωτικής μορφής επιβαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη και όχι τις επενδύσεις και έτσι επηρεάζει τις αποφάσεις των νοικοκυριών στην κατανομή του εισοδήματός τους μεταξύ καταναλώσεως και αποταμιεύσεως.

Με τον τρόπο αυτό διαμορφώνουν την ενεργή ζήτηση των αγαθών με αποτέλεσμα να μεταβάλλουν τις τιμές των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης στην εγχώρια αγορά, καθώς επίσης και τις τιμές των εξαγωγών. Ακόμη έχουμε σημαντικές μεταβολές στη διάρθρωση των τιμών των διαφόρων καταναλωτικών αγαθών, το μέγεθος των οποίων εξαρτάται από τη δομή του ΦΠΑ. Οι σχετικές τιμές των εισαγωγών μειώνεται, στην περίπτωση ορισμένων κλάδων, ενώ αυξάνονται στην περίπτωση άλλων. Αυτό συμβαίνει διότι φορολογούνται με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές τόσο τα εγχωρίως παραγόμενα όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα. Όμοια έχουμε μείωση των τιμών των Ελληνικών εξαγωγών στο εσωτερικό (μικρότεροι φορολογικοί συντελεστές).

Με το ισχύον φορολογικό σύστημα καθίσταται δυνατή η πλήρης απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ αυτό ήταν δύσκολο στην περίπτωση άλλων μορφών φόρων επί της δαπάνης. Πραγματικά, αφού ο ΦΠΑ υπολογίζεται με

τη μέθοδο πιστώσεως του φόρου, η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, ενώ το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στις αγορές των κεφαλαιουχικών αγαθών αφαιρείται από τη συνολική υποχρέωση της επιχείρησης, έτσι ώστε να απαλλάσσονται πλήρως.

Αντίθετα, στην περίπτωση των υπόλοιπων έμμεσων φόρων δαπάνης, κυρίως των σωρευτικών φόρων που αντικαταστάθηκαν, δεν ήταν πάντοτε δυνατή η πλήρης απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών, ακόμη κι αν αυτό προβλεπόταν από τη σχετική νομοθεσία.

Πρέπει να σημειώσουμε εδώ, ότι η πλήρης απαλλαγή των επενδύσεων θεωρείται απαραίτητη κυρίως για δυο λόγους :

Πρώτον, η μη επιβάρυνση των κεφαλαιουχικών αγαθών με φόρο προάγει τις επενδύσεις και επιτυγχάνει το ρυθμό αύξησης του κεφαλαίου και επομένως το ρυθμό οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. *Δεύτερον*, η απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου.

Πραγματικά, μόνο όταν ο φόρος απαλλάσσει πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά, γίνεται δυνατή η εξίσωση του φορολογικού βάρους ανάμεσα στα εγχωρίως παραγόμενα και τα εξαγόμενα προϊόντα, καθώς επίσης και η απαλλαγή από το φόρο των εξαγόμενων προϊόντων γιατί τότε μόνο μπορούμε να γνωρίζουμε το ακριβές βάρος που επιβάλλεται πάνω στα διάφορα προϊόντα εγχώριας παραγωγής.

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση στο σχέδιο νόμου για το ΦΠΑ, το προτεινόμενο τότε σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, προέβλεπε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών, γεγονός που θα ήταν απόρροια του συνδυασμού της απευθείας απαλλαγής των εξαγόμενων αγαθών (πλήρης αποφορολόγησή τους), της ενίσχυσης της ανταγωνιστικής ικανότητάς τους και κατ' επέκταση της αύξησης των εξαγωγών. Όμως αυτό δεν

πραγματοποιείται στο βαθμό που αναμενόταν και η πραγματικότητα έχει να παρουσιάσει ένα ισοζύγιο πληρωμών ελλειμματικό.

Ο ΦΠΑ είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη τους οποίους και αντικατέστησε. Αυτό οφείλεται αφ'ενός στη φύση του φόρου, αφ'ετέρου, και κυρίως, στην ευρύτητα της βάσεως πάνω στην οποία επιβάλλεται, η οποία δυσκολεύει τη διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου. Η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου όμως δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες για δυο λόγους *i)* ο ΦΠΑ καλύπτει πολύ μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων *ii)* ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στο φόρο αυτό είναι μικρές και η λογιστική τους οργάνωση πενιχρή. Εφόσον ο ΦΠΑ έχει υιοθετηθεί με περισσότερους από έναν συντελεστές υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να διαχωρίζουν στα Βιβλία τους τις πωλήσεις τους κατά κατηγορία ανάλογα με το συντελεστή που χρησιμοποιείται για κάθε προϊόν.

Ο ΦΠΑ επίσης συναντά ιδιαίτερα προβλήματα όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο, διότι η εξαίρεση μιας επιχείρησης από το φόρο μπορεί να είναι σε βάρος της. Τέτοιες εξαιρέσεις είναι πολλές φορές επιβεβλημένες είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, είτε για λόγους περιορισμού του αριθμού επιχειρήσεων και απλούστευσης της διαδικασίας βεβαίωσης και εισπράξης του φόρου. Αυτό, πραγματικά, συνηθίζεται στην πράξη στις περιπτώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

Τέλος, η επιβολή του φόρου στην προστιθέμενη αξία αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα που σχετίζονται με ορισμένους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας. Τέτοιοι κλάδοι είναι το λιανικό εμπόριο, η γεωργία, καθώς επίσης και ορισμένες υπηρεσίες, κυρίως τραπεζικές και οι ασφαλιστικές. Η φορολόγηση των μικρών επιχειρήσεων δημιουργεί επίσης προβλήματα εξαιτίας της έλλειψης κατάλληλης λογιστικής οργάνωσής τους, καθώς επίσης και του μικρού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα, πολλές φορές, τα έσοδα από το φόρο να μην καλύπτουν το δημοσιονομικό του κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΝΕΟΜΕΝΗ ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΕΝΟΦΗ ΤΟΥ 1993

ΓΕΝΙΚΑ

Τα έσοδα από έμμεσους φόρους προέρχονται κυρίως από το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Συγκεκριμένα, για το 1989 ο ΦΠΑ, αποτέλεσε το 19,3 τοις εκατό των έμμεσων φόρων, δηλ. 755 δισ δρχ. Ο ΦΠΑ εξάλλου προέρχεται κατά 90 τοις εκατό από τις εξής δραστηριότητες και προϊόντα : εισαγόμενα (247 δισ δρχ) Βιομηχανικές - Βιοτεχνικές - Γεωργικές επιχειρήσεις (239 δισ δρχ), Εμπορικές επιχειρήσεις (109 δισ δρχ) και Πετρελαιοειδή προϊόντα - Λιπαντικά και παράγωγά τους (86 δισ δρχ).

Ο ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα μας βασίζεται στην 6η οδηγία της ΕΟΚ και καλύπτει όλες τις οικονομικές μονάδες παραγωγής - εμπορίας αγαθών - παροχής υπηρεσιών και όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ως και το λιανικό εμπόριο.

Ο ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση τη συνολική αξία πώλησεως του προϊόντος, αλλά ουσιαστικά το ποσό του φόρου με το οποίο επιβαρύνει πρόσθετα το προϊόν είναι ανάλογο προς την προστιθέμενή του αξία. Για τον υπολογισμό του φόρου στις παραδόσεις αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών εφαρμόζονται οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Σύμφωνα με το Ν. 1676/1986 ο συντελεστής του ΦΠΑ οριζόταν σε 18 τοις εκατό επί της φορολογητέας αξίας. Κατ' εξαίρεση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα II και III του Νόμου, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε 6 τοις εκατό και 36 τοις εκατό αντίστοιχα. Στη συνέχεια με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών από 1.1.1988 έγινε:

α) μείωση του κανονικού συντελεστή 18 τοις εκατό σε 16 τοις εκατό.

β) Μετάταξη ορισμένων αγαθών από τον υψηλό συντελεστή στον κανονικό και από τον κανονικό στο χαμηλό συντελεστή.

Συγκεκριμένα μετάταξη έγινε από το 36 τοις εκατό στο 16 τοις εκατό των αγαθών : Ραδιόφωνα, κεραιές τηλεόρασης, ρολόγια, σαμπουάν, αποσμητικά χώρου, φυσίγγια κυνηγιού κ.ά. Από το συντελεστή 16 τοις εκατό μετετάγησαν στο συντελεστή 6 τοις εκατό τα εξής κυρίως είδη : παιδικές τροφές, τυριά, έτοιμες σαλάτες - σάλτσες, ζωικά λίπη, οικοδομικά υλικά, οι καφετέριες, ζαχαροπλαστεία και κομμωτήρια, γεωργικά εξαρτήματα και μηχανήματα και όλα τα είδη που χρησιμοποιούν ανάπηροι. Μετάταξη επίσης ορισμένων αγαθών έγινε από 1.1.1989 με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές είχαν καθοριστεί με σχετική Οδηγία μέχρι και το διαχειριστικό έτος 1992 ήταν ο 8%, 18% και 36% κατά κύριο λόγο (χαμηλός, κοινωνικός, υψηλός). Με την Πρόταση της Επιτροπής και την κατάργηση των τελωνειακών φραγμών παρουσιάστηκε έντονη η ανάγκη για διαμόρφωση και ειδικότερα για μείωση των φορολογικών συντελεστών. Για τη μείωση αυτή δόθηκε στα κράτη - μέλη οδηγία τόσο για τον αριθμό των απαιτούμενων φορολογικών συντελεστών, όσο και για το όριο στο οποίο θα μπορούσαν αυτοί να κυμανθούν.

Έτσι ο περιορισμός των φορολογικών συντελεστών σε δυο από τρεις που ήδη υπήρχαν σε πολλά κράτη, καθώς επίσης και ο καθορισμός του 4% - 9% και 14% - 20% , ποσοστά που αποτελούν τα κατώτατα και ανώτατα όρια διακύμανσής τους, απέφεραν την καθιέρωση δυο φορολογικών συντελεστών στην έμμεση φορολογία της χώρας μας, στην εφαρμογή του ΦΠΑ, της τάξεως του 8% και 18% .

Παρατηρούμε δηλαδή ότι στην ουσία έγινε κατάργηση του υψηλού φορολογικού συντελεστή (36%) χωρίς να επέλθει καμιά απολύτως αλλαγή στον χαμηλό και στον κοινωνικό αντίστοιχα.

ΣΥΓΚΛΙΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ ΦΠΑ

Οι αποκλίσεις που παρατηρούνται στους συντελεστές και στη διάρθρωση των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) στα κράτη - μέλη αποτελούν επιπρόσθετα σημαντικά εμπόδια για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Οι αποκλίσεις στους φορολογικούς συντελεστές, ενώ δε θεωρούνται αυτές καθ' αυτές σημαντικά εμπόδια, συνδέονται εν τούτοις αμέσως με τα δυο άλλα εμπόδια (φυσικά και τεχνικά). Αυτό συμβαίνει, κυρίως γιατί οι υπάρχουσες αποκλίσεις σε συνδυασμό με τη αποφορολόγηση των διακονιστικών εξαγωγών και τη φορολόγησή τους κατά την εισαγωγή, δημιουργούν διοικητικά κωλύματα και την ανάγκη για συνοριακούς ελέγχους. Ο μόνος λόγος που δικαιολογεί την ύπαρξη συνοριακών ελέγχων είναι η σημαντική απόκλιση των φορολογικών συντελεστών και της φορολογικής βάσης των έμμεσων φόρων μεταξύ των κρατών - μελών.

Η επιτροπή παρουσίασε αναλυτικές προτάσεις για την κατάργηση των φορολογικών φραγμών που αναφέρονται στην έμμεση φορολογία.

Ειδικότερα για το ΦΠΑ έκανε προτάσεις για την κατάργηση ή τροποποίηση της 6ης οδηγίας, που αναφέρονται:

- α) στη σύγκλιση των συντελεστών του ΦΠΑ,
- β) στις πωλήσεις και αγορές στα ενδοκοινοτικά σύνορα, ώστε να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως στο εσωτερικό των κρατών - μελών,
- γ) στη δημιουργία ενός γραφείου συμψηφισμού, ώστε ο φόρος που εισπράττεται στο κράτος - μέλος εξαγωγής και τον στερείται το κράτος - μέλος εισαγωγής, να επιστρέφεται στο κράτος εισαγωγής, στο οποίο γίνεται η τελική κατανάλωση.

Αναλυτικότερα η πρόταση Οδηγίας για την προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη θα εφαρμόζουν δυο

συντελεστές. Ο μειωμένος δε μπορεί να είναι κατώτερος του 4 τοις εκατό και ανώτερος του 9 τοις εκατό, ενώ ο κανονικός δε μπορεί να είναι κατώτερος από 14 τοις εκατό, ούτε ανώτερος από 20 τοις εκατό. Ο μειωμένος συντελεστής επιβάλλεται στις πράξεις που αφορούν μόνο τα ακόλουθα αγαθά και υπηρεσίες :

Προϊόντα διατροφής (εκτός των αλκοολούχων ποτών), προϊόντα του τομέα της ενέργειας για θέρμανση και φωτισμό, παροχή νερού, φαρμακευτικά προϊόντα, βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά, μεταφορά προσώπων. Ο κανονικός συντελεστής εφαρμόζεται στις πράξεις που αφορούν αγαθά και υπηρεσίες εκτός από εκείνα, στα οποία επιβάλλεται ο μειωμένος συντελεστής.

Η ύπερξη κλιμακίων φορολογικών συντελεστών είναι αναγκαία για το λόγο ότι το βάρος της έμμεσης φορολογίας διαφέρει στα κράτη - μέλη. Ειδικότερα στις χώρες Νότου η έμμεση φορολογία συμβάλλει σχετικά περισσότερο στο σύνολο των φορολογικών εσόδων παρ'όσο στις Βόρειες χώρες - μέλη. Παράλληλα στις πρώτες χώρες τα δημοσιονομικά ελλείματα είναι σχετικά μεγαλύτερα πάρτω τόσο στις χώρες του βορρά.

Όπως είναι φανερό, η προσέγγιση των συντελεστών του ΦΠΑ θέτει τρία προβλήματα τεχνικής φύσεως που αναφέρονται :

- α) στον αριθμό των συντελεστών,
- β) στο επίπεδο αυτών των συντελεστών και
- γ) στην κατάταξη των προϊόντων ανάλογα με τους διάφορους συντελεστές.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της Επιτροπής το σύστημα των δυο συντελεστών παρέχει ευκαμψία και διευκολύνει τη διαχείριση. Εξάλλου τα περισσότερα κράτη - μέλη εφαρμόζουν τουλάχιστον δυο συντελεστές. Αυτό θα διευκολύνει την αποφυγή σοβαρών δημοσιονομικών διαταραχών που θα υπήρχαν, αν γινόταν επιλογή και εφαρμογή ενός μόνο συντελεστή ΦΠΑ.

Θεωρούμε σκόπιμο να επισημάνουμε ένα σημείο το οποίο δεν έχει αναλύσει η Επιτροπή. Όπως γνωρίζουμε, αν ο ΦΠΑ επιβληθεί με ένα μόνο συντελεστή, τότε ο φόρος είναι αναλογικός ως προς τη φορολογητέα βάση, αλλά αντίστροφα προοδευτικός ως προς το εισόδημα. Αυτό συμβαίνει γιατί ο ΦΠΑ θα είναι ως ποσοστό του εισοδήματος μικρότερος για τις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, αφού η δαπάνη ως ποσοστό του εισοδήματος είναι μεγαλύτερη στην τελευταία περίπτωση. Η χρησιμοποίηση περισσότερων από ένα συντελεστή, όπου ο χαμηλός θα επιβάλλεται σε αγαθά βασικής ανάγκης και ο υψηλός σε αγαθά πολυτελείας, οδηγεί στο μετριασμό της αντίστροφης προοδευτικότητας του ΦΠΑ ως προς το εισόδημα. Πρέπει όμως να τονίσουμε, ότι η ύπαρξη πολλών συντελεστών ΦΠΑ συνεπάγεται ένα σημαντικό κόστος (πολυπλοκότητα, διευκόλυνση φοροδιαφυγής, διαστρέβλωση των προτιμήσεων των καταναλωτών και της άριστης κατανομής των παραγωγικών συντελεστών).

Το ύψος των συντελεστών έχει προταθεί - καθοριστεί έτσι ώστε ο κανονικός να μην παρεκκλίνει πολύ από εκείνο που εφαρμόζεται κατά μέσον όρο στις χώρες της ΕΟΚ και επιπλέον, ο μειωμένος συντελεστής έχει καθοριστεί κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το ποσό του ΦΠΑ που επιβάλλει να επιτρέπει, υπό κανονικές συνθήκες, να εκπίπτει το σύνολο του ΦΠΑ, του οποίου προβλέπεται έκπτωση.

Σχετικά με την κατάταξη των αγαθών και υπηρεσιών ανά συντελεστή η πρόταση της Επιτροπής εξασφαλίζει ότι το ίδιο αγαθό θα υπόκειται στην ίδια κατηγορία συντελεστή στα διάφορα κράτη - μέλη και θα αποφεύγονται έτσι συστηματικές εκτροπές του εμπορίου.

Η Επιτροπή στη συνέχεια διατύπωσε πρόταση Οδηγίας, ώστε, έως ότου εγκριθεί η Οδηγία για τη σύγκλιση των φορολογικών συντελεστών του ΦΠΑ, να αποφευχθεί διεύρυνση των αποκλίσεων στις χώρες - μέλη. Συγκεκριμένα προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη θα αποφεύγουν να τροποποιούν τον αριθμό και το ύψος των συντελεστών που εφαρμόζουν κατά την ημερομηνία θέσπισης αυτής της Οδηγίας. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι δυνατή στη συνέχεια η

κατάργηση της φορολόγησης κατά την εισαγωγή και των επιστροφών κατά την εξαγωγή για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ειδικότερα για τη σύγκλιση του αριθμού των συντελεστών η Οδηγία αυτή προβλέπει, ότι τα κράτη - μέλη που εφαρμόζαν : **α)** τρεις συντελεστές ή περισσότερους μπορούν να μειώσουν τον αριθμό αυτό σε δυο συντελεστές και **β)** ένα συντελεστή μπορούν να αυξήσουν τον αριθμό αυτό σε δυο συντελεστές.

Αξίζει να επισημανθεί η προεργασία της Επιτροπής για τη σύγκλιση των φορολογικών συντελεστών.

Η έγκριση της 6ης Οδηγίας συνέβαλε στην ύπαρξη μιας ομοιόμορφης φορολογικής βάσης του ΦΠΑ στις χώρες - μέλη που αποτελεί τη βασική προϋπόθεση για την καθιέρωση ενός κοινού φορολογικού συστήματος, το οποίο οδηγεί ουσιαστικά στην κατάργηση των φορολογικών συνόρων. Το κοινό αυτό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να έχει τουλάχιστον κοινά χαρακτηριστικά :

- α)** Τον ίδιο αριθμό φορολογικών συντελεστών,
- β)** Το ίδιο πεδίο εφαρμογής των συντελεστών που θα καθιερωθούν,
- γ)** Το ύψος των φορολογικών συντελεστών να μη διαφέρει σημαντικά από χώρα σε χώρα.

Στον πίνακα 2 φαίνεται η υφισταμένη κατάσταση του αριθμού των φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζουν οι 12 χώρες - μέλη της ΕΟΚ : με εξαίρεση μόνο τη Δανία και την Αγγλία εφαρμόζαν περισσότερους από έναν φορολογικούς συντελεστές. Συνεπώς η επιλογή ενός και μόνο συντελεστή, ενώ είναι το απλούστερο σύστημα, θα είχε ανεπιθύμητες επιπτώσεις στα κράτη - μέλη. Γι' αυτό το λόγο η επιλογή έπρεπε να γίνει μεταξύ δυο ή τριών συντελεστών. Η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ύπαρξη τριών συντελεστών καθιστά πολύπλοκο το σύστημα, κατέληξε στην απόφαση να προτείνει ένα σύστημα με δυο συντελεστές.

Δεδομένου ότι στα περισσότερα κράτη - μέλη ο μειωμένος συντελεστής (και οι μηδενικοί συντελεστές στην Ιρλανδία και στην Αγγλία) επιβάλλεται γενικά σε προϊόντα που καλύπτουν βασικές ανάγκες, η Επιτροπή πρότεινε, ο συντελεστής αυτός να καλύπτει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που θεωρείται ότι ικανοποιούν βασικές ανάγκες του πληθυσμού. Αυτά τα αγαθά - υπηρεσίες αντιπροσωπεύουν περίπου το ένα τρίτο της κοινής βάσης του φόρου.

Όσον αφορά το ύψος των συντελεστών, παρατηρείται ότι υπάρχει σημαντική απόκλιση προς τα επάνω των υψηλών συντελεστών ορισμένων χωρών (Βέλγιο, Γαλλία και Ισπανία 33 τοις εκατό, Ιταλία 38 τοις εκατό, Ελλάδα 36 τοις εκατό και Πορτογαλία 30 τοις εκατό). Στην περίπτωση όμως των κανονικών συντελεστών ένας κοινός συντελεστής 14 τοις εκατό με απόκλιση 2,0 ποσοστιαίες μονάδες θα κάλυπτε 6 κράτη - μέλη, ενώ ένας συντελεστής 20 τοις εκατό με την ίδια απόκλιση θα κάλυπτε 5 από τα 12 μέλη. Εξαιρέση αποτελεί η Ιρλανδία, η οποία επιβάλλει κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 25 τοις εκατό.

Οι κανονικοί συντελεστές που εφαρμόζουν στα κράτη - μέλη κυμαίνονται μεταξύ 12 τοις εκατό και 25 τοις εκατό. Η διαφορά αυτή όμως, όπως είναι φανερό, είναι πολύ μεγάλη και η καθιέρωση ενός τέτοιου εύρους για τον κανονικό συντελεστή, δε θα οδηγούσε στην κατάργηση των φορολογικών φραγμών. Η διαφορά αυτή συνεπώς πρέπει να σμικρυνθεί, ώστε να υπάρχει σύγκλιση των τιμών μεταξύ των κρατών - μελών και ιδιαίτερα μεταξύ όμοιων χωρών αλλά από την άλλη μεριά, η σμίκρυνση να είναι τέτοια ώστε να μην οδηγήσει σε δημοσιονομικές διαταραχές στις χώρες - μέλη. Γι' αυτό κρίθηκε ότι ένα εύρος 6 ποσοστιαίων μονάδων θα δημιουργήσει τις λιγότερες διαταραχές, δηλαδή ο κανονικός συντελεστής, που θα θεωρείται, ότι βρίσκεται σε ανεκτά επίπεδα, θα ήταν εκείνος του 14 τοις εκατό έως 20 τοις εκατό.

Σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές πρέπει να σημειωθεί, ότι τα περισσότερα κράτη - μέλη εφαρμόζουν συντελεστές μεταξύ 4 τοις εκατό και 10 τοις εκατό που επιβάλλονται στα αγαθά - υπηρεσίες πρώτης ανάγκης και

γι'αυτό κρίθηκε, ότι ο μειωμένος συντελεστής του ΦΠΑ θα πρέπει να κυμαίνεται μεταξύ 4 και 9 τοις εκατό.

Η επιτροπή βεβαίως συνιστά στα κράτη - μέλη να υιοθετήσουν συντελεστές που θα είναι κοντά στο μέσο που προκύπτει από το κατώτατο δηλαδή 17 τοις εκατό για τον κανονικό και τον 6,5 για τον μειωμένο συντελεστή. Αυτό το επίπεδο των συντελεστών είναι πολύ λογικό, αν ληφθή υπόψη ότι ο μέσος σταθμικός συντελεστής του ΦΠΑ ως προς τη συνολική εναρμονισμένη βάση είναι 13 τοις εκατό.

Η προσέγγιση των φορολογικών συστημάτων αναπόφευκτα θα δημιουργήσει προβλήματα σε ορισμένες χώρες - μέλη, ο βαθμός των οποίων θα δημιουργήσει προβλήματα σε ορισμένες χώρες - μέλη, ο βαθμός των οποίων θα εξαρτηθεί από την απόκλιση ανάμεσα στην προτεινόμενη και την υπάρχουσα κατάσταση. Γι' αυτό το λόγο ίσως κριθεί απαραίτητη η ύπαρξη ορισμένων παρεκκλίσεων (ιδιαίτερα για τις χώρες που εφαρμόζουν ακόμη μηδενικούς συντελεστές ΦΠΑ), από τα προβλεπόμενα στην Οδηγία.

Το πρόβλημα στους προϋπολογισμούς των χωρών - μελών δεν πρέπει να είναι σοβαρό εξαιτίας αυτής της προσέγγισης δεδομένου ότι τα έσοδά τους από αυτούς τους φόρους δε διαφέρουν πολύ από το μέσο σταθμικό του συνόλου της κοινότητας. Συγκεκριμένα ο μέσος σταθμικός για το ΦΠΑ στις 9 χώρες - μέλη έφθασε το 1982 το 7 τοις εκατό του ΑΕΠ, ενώ οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως το 3,6 τοις εκατό. Η μεγαλύτερη απόκλιση στην περίπτωση του ΦΠΑ είναι 2 ποσοστιαίες μονάδες (Δανία 9,8 τοις εκατό και Αγγλία 5,2 τοις εκατό).

Η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή από ορισμένες χώρες θα καταργηθεί γιατί οδηγεί σε ευνοϊκή μεταχείριση των προϊόντων μιας χώρας με συνέπεια να δημιουργούνται διαταραχές στον κοινοτικό χώρο. Επιπλέον η ύπαρξη μηδενικού συντελεστή υποχρεώνει τις χώρες - μέλη να επιβάλλουν υψηλότερους συνολικά συντελεστές στους άλλους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας, επιδιώκοντας τη διατήρηση ενός δεδομένου επιπέδου

εσόδων. Η επίδειξη όμως αυτή μετά την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης του ενδοκοινοτικού εμπορίου θα αποβαίνει σε βάρος αυτών των χωρών.

Η επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω μειονεκτήματα υπέρξεως μηδενικού συντελεστή πρότεινε την κατάργησή του και την υπαγωγή των αγαθών πρώτης ανάγκης κυρίως στο μειωμένο συντελεστή.

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Οι μεταρρυθμίσεις που προτείνει η επιτροπή φαίνονται κατ' αρχήν ανώδυνες και ίσως είναι αποδεκτές από την πλειοψηφία του επιχειρηματικού κόσμου και των καταναλωτών. Εντούτοις οι αναμενόμενες επιπτώσεις στην Ελληνική οικονομία, αν υιοθετηθούν οι προτάσεις της Επιτροπής, θα είναι πολύ σημαντικές, ιδιαίτερα για τον κρατικό προϋπολογισμό.

Για την αξιολόγηση των επιπτώσεων αυτών των φορολογικών μεταρρυθμίσεων δεν πρέπει να παραβλέπονται ορισμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ελληνικής οικονομίας σε σύγκριση με εκείνα των οικονομικών των χωρών - μελών, όπως φαίνεται σε σχετικό οικονομικό πίνακα (εισαγωγική κυρίως χώρα μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα, μεγάλη παραοικονομία, πολλές μικρές επιχειρήσεις, χαμηλά επίπεδα οργάνωσης των φοροτεχνικών - τελωνειακών υπηρεσιών και ατελής λογιστική οργάνωση).

Αναλυτικότερα :

1. Τα διευρυνόμενα δημοσιονομικά ελλείμματα και ιδιαίτερα εκείνο του Τακτικού Προϋπολογισμού.

2. Το αυξανόμενο έλλειμμα του Εμπορικού Ισοζυγίου, το οποίο το 1989 (σύμφωνα με στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος) έφθασε τα 9.120 εκ. δολ (έναντι 7631 το 1988). Πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι : *α)* οι εισαγωγές το 1989 έφθασαν τα 15115 εκ. δολ (έναντι 13565 το 1988) και *β)* το μεγαλύτερο μέρος των ελληνικών εισαγωγών και εξαγωγών προέρχονται από ή προορίζονται για τον κοινοτικό χώρο.

3. Η απόδοση του Φ.Π.Α. που ισχύει στην χώρα μας από την 1.1.1987, παρουσιάζει προβλήματα, εξαιτίας της μη πλήρους μηχανοργάνωσης των φοροτεχνικών υπηρεσιών και της μεγάλης παραοικονομίας, με συνέπεια την αύξηση της φοροδιαφυγής και την υστέρηση των φορολογικών εσόδων.

4. Η έμμεση φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή φορολογικών εσόδων δηλ. 71% (1532 δισ.δρχ.) του συνόλου των φορολογικών εσόδων (2148 δισ.δρχ.) και τα έσοδα του Φ.Π.Α. έχουν προϋπολογιστεί να φθάσουν στο 49,3% (755 δισ.δρχ.) του συνόλου των έμμεσων φόρων.

5. Η Ελλάδα ουσιαστικά δεν συνορεύει οδικά με καμμία χώρα - μέλος, γεγονός που αποτελεί ταυτόχρονα μειονέκτημα αλλά και πλεονέκτημα από φορολογικής πλευράς για την ελληνική οικονομία. Δεν πρέπει όμως να παραγνωρίζεται ότι η χώρα μας έχει υψηλή τουριστική δραστηριότητα κι έτσι πολλές πωλήσεις του εξωτερικού, που δεν είναι στο σύστημα του Φ.Π.Α θα γίνονται σε κατοίκους του εξωτερικού.

6. Το ύψος του πληθωρισμού των αμοιβών και του κόστους παραγωγής στην χώρα μας είναι υψηλότερο από εκείνο των χωρών - μελών.

7. Η δραχμή παρουσιάζει διαχρονικά σοβαρές διακυμάνσεις έναντι του δολαρίου και των ευρωπαϊκών νομισμάτων.

Τα χαρακτηριστικά αυτά στοιχεία της ελληνικής οικονομίας που βρίσκεται σε στάσιμο πληθωρισμό, αποτελούν ανασταλτικούς παράγοντες για την επιτάχυνση των διαδικασιών που προβλέπει η ΕΟΚ προκειμένου να επιτευχθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής Αγοράς και ειδικότερα του φορολογικού μας συστήματος.

ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΜΑΛΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι κυριότερες μεταβολές που έπρεπε να γίνουν στη χώρα μας ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της ενωμένης Ευρώπης, είναι οι παρακάτω:

I. Η λειτουργία του Φ.Π.Α. με δύο συντελεστές, οι οποίοι μπορούν να κυμαίνονται μεταξύ 4-9% (χαμηλός) και 14-20% (κανονικός). Η Ελλάδα συνεπώς θα έπρεπε να μειώσει τον υψηλό συντελεστή του Φ.Π.Α. (36%) τουλάχιστον κατά 16 ποσοστιαίες μονάδες.

II. Η χώρα μας δεν αντιμετώπισε πρόβλημα για τον χαμηλό και τον κανονικό συντελεστή, γιατί ήταν στα όρια που πρότεινε η επιτροπή. Αντίθετα είχε δημιουργηθεί πρόβλημα με τον υψηλό συντελεστή, ο οποίος σύμφωνα με την πρόταση της επιτροπής έπρεπε να μειωθεί σημαντικά. Η μείωση αυτή συνεπαγόταν απώλεια εσόδων της τάξης των 60 εκατομμυρίων δρχ. Επιπλέον θα δημιουργόταν πρόβλημα στο εμπορικό ισοζύγιο γιατί η μείωση αυτή θα οδηγούσε στην αύξηση των εισαγωγών. Θα σημειωνόταν δηλαδή μείωση της λιανικής τιμής πώλησης αυτών των αγαθών και αύξηση της ζήτησής τους, με αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων του Φ.Π.Α. που θα προέρχονταν από τον κανονικό συντελεστή.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη του υψηλού συντελεστή 36% :

- α)** Ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και δεν αποδίδει τα αναμενόμενα έσοδα.
- β)** Επιβαρύνει το κόστος διαχείρισης τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το δημόσιο.

Η καθιέρωση από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. του υψηλού συντελεστή απέβλεπε κυρίως στην άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, αφού επιβάλλεται σε αγαθά κυρίως εξωτερικού (εισαγόμενα) ή σε αγαθά, που χαρακτηρίζονται από κάποιο στοιχείο πολυτελείας.

Οι σκοποί αυτοί φρονούμε ότι δεν επιτεύχθηκαν και συνεπώς δεν ήταν σκόπιμη η παραπέρα επιδίωξή τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα ποτά ρούμι, τζιν, ουίσκι, βότκα, κλπ., επάργυρα ή επίχρυσα σκεύη, που είχαν τοποθετηθεί στον υψηλό συντελεστή ως κυρίως εισαγόμενα, για να προστατευθούν παρόμοια προϊόντα παραγόμενα στο εσωτερικό, όπως είναι αντίστοιχα το ούζο, το κονιάκ και τα χρυσά ή αργυρά σκεύη που εντάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή. Η ενέργεια αυτή που αντίκειται στο άρθρο 95 της Συνθήκης της Ρώμης είχε ως αποτέλεσμα να κινηθεί η διαδικασία προσφυγής ενώπιον του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, η έκβαση της οποίας κατέληξε σε βάρος της χώρας μας.

Εξάλου είναι γνωστό ότι η κοινωνική πολιτική μπορεί να ασκηθεί με επιτυχία μόνο μέσω των μηχανισμών της άμεσης φορολογίας ή με ειδικούς φόρους κατανάλωσης και όχι με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης όπως ο Φ.Π.Α.

Ο χαρακτηρισμός ορισμένων ειδών ως αγαθών πολυτελείας και η ένταξή τους στον υψηλό συντελεστή ή δεν ήταν ευθύς από την αρχή απόλυτα επιτυχής ή έγινε ανεπιτυχής εκ των υστέρων, αφού τα κριτήρια πολυτέλειας μεταβάλλονται συνεχώς ανάλογα με την κοινωνική και οικονομική πρόοδο, που υπαγορεύουν τις καταναλωτικές συνήθειες. Έτσι κάποια προϊόντα που θεωρούνταν στην αρχή της εμφάνισής τους στην αγορά αγαθά πολυτελείας, έγιναν σύντομα είδη πρώτης ανάγκης.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα έσοδα από την κατάργηση του υψηλού συντελεστή θα μπορούσαν να αναπληρωθούν από τη μετάταξη ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού στον κανονικό συντελεστή.

III. Τον επαναπροσδιορισμό των αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού συντελεστή. — Με βάση τις προτάσεις της επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων θα πρέπει να γίνει νέα κατάταξη των αγαθών και υπηρεσιών του χαμηλού συντελεστή. Στη χώρα μας όμως ο χαμηλός συντελεστής είναι πολύ διευρυσμένος και υποκαθιστά ουσιαστικά τον κανονικό συντελεστή.

Αυτό σημαίνει, ότι πολλά αγαθά θα μετακινηθούν από το χαμηλό συντελεστή στον κανονικό, με αρνητικές επιπτώσεις στον τιμάριθμο και στη διανομή του εισοδήματος και θετικές από πλευράς εσόδων του δημοσίου.

Ο περιορισμός του αριθμού των συντελεστών του ΦΠΑ σε δυο και η ανακατάταξη των αγαθών θα έχουν επίπτωση στην προοδευτικότητα αυτού του φόρου. Συγκεκριμένα η ανακατάταξη αγαθών βασικής ανάγκης από τον κανονικό, στο χαμηλό συντελεστή οδηγεί στη μείωση της αντίστροφης προοδευτικότητας του ΦΠΑ ως προς το εισόδημα, ενώ το αντίστροφο θα ενισχύσει την προοδευτικότητα αυτή. Η μετάταξη θα πρέπει να γίνει προοδευτικά και κατά στάδια, ώστε να μην προκύψει η ανάγκη, στο χρόνο κατάργησης των φορολογικών συνόρων, για απότομες και ριζικές μεταρρυθμίσεις, που είναι βέβαιο ότι θα προκαλέσουν αναστάτωση στην αγορά, πληθωριστικές πιέσεις και παράνομη κερδοσκοπία.

IV. Την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης του ενδοκοινοτικού Εμπορίου, δηλαδή την κατάργηση της αρχής της χώρας προορισμού και την εφαρμογή της χώρας προελεύσεως, με τη φορολόγηση μόνο των εξαγωγών. Ο ΦΠΑ δηλαδή θα καταβάλλεται στον τόπο αγοράς των αγαθών και κατόπιν θα εκπίπτει από τον αγοραστή που υπόκειται στο ΦΠΑ. Ο φόρος συνεπώς θα τιμολογείται από τον πωλητή στο ίδιο κράτος - μέλος εξαγωγής και θα εκπίπτει από τον υποκείμενο σε ΦΠΑ αγοραστή στο κράτος - μέλος εισαγωγής.

V. Την καθιέρωση του συστήματος συμψηφισμού για την επιστροφή του ΦΠΑ που εισπράττεται επί των ελληνικών εξαγωγών στα κράτη - μέλη στα οποία ανήκει ο φόρος. Η τελική θέση της χώρας θα ισοδυναμεί με τη διαφορά των συνολικών ποσών του ΦΠΑ στα εξαγόμενα αγαθά και των συνολικών ποσών ΦΠΑ στα εισαγόμενα αγαθά.

VII. Αναδιάρθρωση φορολογικών και τελωνειακών υπηρεσιών, για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις της φορολογικής εναρμόνισης και της κατάργησης των φορολογικών συνόρων. Η κατάργηση αυτή σημαίνει ότι ο

έλεγχος θα εστιασθεί πλέον στην επιχείρηση και αυτό απαιτεί τη δημιουργία σοβαρής υποδομής στις φοροτεχνικές υπηρεσίες και στους τομείς πληροφορικής και Μηχανοργάνωσης.

Όσον αφορά τον τελωνειακό τομέα πρέπει να επισημάνουμε, ότι η απλούστευση των διαδικασιών και ο νέος τομέας φορολόγησης του Ενδοκοινοτικού Εμπορίου μπορεί πράγματι να μην οδηγήσει στη διεύρυνση του τομέα, όμως αυτό δε θα πρέπει να περιοριστεί τα αμέσως επόμενα χρόνια. Αρκεί να υπενθυμίσουμε ότι:

- Θα συνεχίσουν να υφίστανται οι διασυνοριακοί έλεγχοι και οι τελωνισμοί για τα εμπορεύματα των τρίτων χωρών.
- Η χώρα μας συνορεύει με πολλές τρίτες χώρες.
- Πρέπει να ενισχυθεί η τελωνειακή υπηρεσία για τον περιορισμό του λαθρεμπορίου για την καταπολέμηση των ναρκωτικών.

Έχει εξάλλου διαπιστωθεί, ότι τα έσοδα των τελωνειακών διατυπώσεων για τις επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο μέρος του κόστους των εμπορευμάτων. Επιπλέον, το κόστος των διοικητικών διατυπώσεων για τις επιχειρήσεις αποτελεί μια μεγάλη βαθμού απόκλιση - κυρίως για τις μικρότερες - από τις διασυνοριακές επιχειρηματικές δραστηριότητες.

VIII. Κατάργηση και ενσωμάτωση στον ΦΠΑ των έμμεσων φόρων, οι οποίοι έχουν απομείνει μετά την εφαρμογή του, με εξαίρεση τους πέντε παραδοσιακούς ειδικούς φόρους δαπάνης.

**ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΟ
ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ (Μείωση συντελεστών)
-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

Για την διατύπωση των απόψεων μας, όσον αφορά τα αποτελέσματα από την αναμενόμενη μείωση των συντελεστών ενόψει του 1993, θεωρούμε σκόπιμο τον προσδιορισμό της έννοιας της φορολογικής βάσης του Φ.Π.Α. Ως φορολογική βάση νοείται το σύνολο των δαπανών των ιδιωτικών φορέων για την προμήθεια διάφορων αγαθών και υπηρεσιών.

Οι κατηγορίες δαπανών που περιλαμβάνονται στην φορολογική βάση του Φ.Π.Α. είναι οι εξής:

- α) Ιδιωτική εγχώρια κατανάλωση. Η κατανάλωση αυτή θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των απευθείας πωλήσεων*
- β) Τρέχουσες αγορές για αγαθά Δημοσίου.*
- γ) Επενδύσεις ιδιωτικού τομέα, με εξαίρεση εκείνες των παραγωγικών (βιομηχανίες, λατομεία, κλπ), οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. για τον μηχανολογικό τους εξοπλισμό*
- δ) Επενδύσεις πάγιου κεφαλαίου του Δημοσίου, εκτός του εξοπλισμού σε πολεμικά πλοία και αεροπλάνα*
- ε) Ενδιάμεση κατανάλωση και επενδύσεις πάγιου κεφαλαίου των απαλασσόμενων τομέων από το σύστημα του Φ.Π.Α.*

Μια μείωση των φορολογικών συντελεστών επιφέρει επιδράσεις τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στον κρατικό μηχανισμό. Έτσι από την άποψη των ιδιωτών έχουμε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και κατ'επέκταση αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματός τους για κατανάλωση και επενδύσεις.

Ο δε κρατικός μηχανισμός παρουσιάζεται αρχικά "ζημιωμένος" από μια μείωση των εσόδων έμμεσης φορολογίας. Όμως αυτό δεν είναι απόλυτα σωστό, διότι η μείωση των συντελεστών του Φ.Π.Α. οδηγεί σε διεύρυνση της

φορολογικής βάσης. Κατά συνέπεια οι δαπάνες των ιδιωτικών φορέων αυξάνονται, μιας και με τον τρόπο αυτό τα ίδια αγαθά υπάγονται σε μικρότερο συντελεστή (μειωμένο) και η δυνατότητα για αύξηση των αγορών-επενδύσεων (των δαπανών τους δηλαδή) βρίσκει έδαφος και προοπτικές. Κάτι τέτοιο όμως οδηγεί σε εισόδημα αυξημένο που η δήλωσή του θεωρείται, αν όχι δεδομένη, τότε εν μέρει υποχρεωτική. Συνεπώς τα έσοδα του κράτους από τους φόρους μετατοπίζονται στον τομέα της άμεσης φορολογίας, στην φορολογία εισοδήματος.

Ειδικότερα για το Φ.Π.Α. πρέπει να επισημάνουμε ότι η εφαρμογή του την 1.1.87 οδήγησε στην κατανομή του φορολογικού βάρους στα διάφορα κλιμάκια με ελαφρά προοδευτικότητα ως προς το σύνολο των αγορών, σε σχέση με τους φόρους που αντικατέστησε και οι οποίοι ήταν ουσιαστικά αναλογικοί. Η αναμόρφωση αυτή της έμμεσης φορολογίας συνέβαλε συνεπώς στη βελτίωση της κατανομής του φορολογικού βάρους, αν και η βελτίωση αυτή δεν ήταν και πολύ μεγάλη. Πάντως ο Φ.Π.Α. είναι λιγότερο αντίστροφα προοδευτικός από τους φόρους που αντικατέστησε το 1987, οι οποίοι έχουν τον ίδιο βαθμό αντίστροφης προοδευτικότητας με ένα ενιαίο γενικό φόρο κατανάλωσης.

Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από πρόσφατη έρευνα σύμφωνα με την οποία η κατανομή του φορολογικού βάρους κατά κλιμάκιο αγορών από το Φ.Π.Α. δίνεται με σχετικό πίνακα.

Το νέο σύστημα του ΦΠΑ, με την προτεινόμενη και αναμενόμενη μείωση των φορολογικών συντελεστών, προβλέπει και ανακατανομή των αγαθών μεταξύ χανηλού και κανονικού συντελεστή. Η αναδιάρθρωση αυτή θα έχει επιπτώσεις στη διανομή του εισοδήματος κατά εισοδηματικά κλιμάκια. Εν πρώτοις η μείωση του υψηλού συντελεστή του ΦΠΑ και η υπαγωγή των αγαθών, τα οποία υπόκεινται σήμερα σε αυτόν τον συντελεστή, στον κανονικό, θα οδηγήσει στη μείωση της προοδευτικότητας του ΦΠΑ.

Αντίθετα η μεταφορά προϊόντων (βασικής ανάγκης) από τον ενδιάμεσο στο χαμηλό συντελεστή, αποδυναμώνει την αντίστροφη προοδευτικότητα του φόρου ως προς το εισόδημα.

Το τελικό αποτέλεσμα όλων αυτών θα είναι η ελαφριά βελτίωση της κατανομής του φορολογικού βάρους του νέου συστήματος του ΦΠΑ. Η βελτίωση όμως αυτή υπολείπεται κατά πολύ από εκείνη που επιτεύχθηκε με την εισαγωγή του ΦΠΑ το 1987.

Οι καταναλωτές εξάλλου είναι σε θέση είτε να αυξήσουν τις δαπάνες τους για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών είτε να διαθέσουν ένα μέρος των εισοδημάτων τους για αποταμίευση. Οι τιμές των προϊόντων με μια μείωση των φορολογικών συντελεστών διαφοροποιούνται επέρχεται και σε αυτές μια κάποια μείωση, η οποία σχετίζεται με το ποσοστό της μείωσης των συντελεστών καθ' αυτής της φορολογικής δηλαδή επιβάρυνσης στην οποία υποβάλλονται τώρα τα αγαθά και οι υπηρεσίες.

Η αναμενόμενη συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων βέβαια είναι η αύξηση των καταναλωτικών δαπανών τους. Κατά συνέπεια τα έσοδα του Κράτους διογκώνονται ή τουλάχιστον παραμένουν αμετάβλητα. Αυτό με τη σειρά του οδηγεί σε μεγαλύτερη παροχή κοινωνικών αγαθών και υπηρεσιών, σε ευχέρεια του Κράτους να καλύψει μέρος έστω του ελλείμματος του ισοζυγίου του και κατ' επέκταση στη δημιουργία ευνοικών προοπτικών - συνθηκών για τη μελλοντική οικονομική πορεία της χώρας μας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. προϋποθέτει για τον τηρούντα το λογαριασμό Φ.Π.Α. ότι είναι κάτοχος λογιστικών γνώσεων, ώστε να μπορεί να διατυπώνει στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τις σχετικές λογιστικές εγγραφές. Την υποχρέωση τηρήσεως ιδιαίτερου λογαριασμού Φ.Π.Α. επιβάλλει το άρθρο 29 παρ.1δ του νόμου στους φορολογούμενους που είναι υποκείμενοι στο φόρο και ενεργούν φορολογητέες πράξεις.

Ο λογαριασμός Φ.Π.Α. λειτουργεί κατά τον ακόλουθο τρόπο:

Χρεώνεται	Πιστώνεται
α) Με το ΦΠΑ που επιβαρύνθηκε η επιχείρηση στις αγορές και στη λήψη υπηρεσιών (εισροές).	α) Με το ΦΠΑ που αναλογεί στις παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών (εκροές).
β) Με το ΦΠΑ που κατέβαλλε στο Δημόσιο.	β) Με το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις παρεχόμενες από τους προμηθευτές εκπτώσεις.
γ) Με το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις χορηγηθείσες εκπτώσεις στους πελάτες.	γ) Με το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις επιστροφές που ενεργεί η επιχείρηση στους προμηθευτές της.
δ) Με το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις επιστροφές που γίνονται από τους πελάτες.	δ) Με το ΦΠΑ που επιστρέφει το Δημόσιο ως αχρεωστήτως καταβληθέντα ή για άλλο λόγο.

Τρόπος υπολογισμού του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ περιλαμβάνει δύο διακεκριμένα στοιχεία, ανεξάρτητα μεταξύ τους, που το καθένα έχει δικούς του κανόνες.

Οι δύο φόροι λειτουργούν ως εξής:

α) Ο εκπεστέος φόρος που πληρώνεται από την επιχείρηση στις αγορές αγαθών που προμηθεύεται από τρίτους (εμπ/τα) και στις λήψεις υπηρεσιών (εισροές).

β) Ο εισπραττόμενος φόρος κατά την πώληση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (εκροές), ο οποίος πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο στην τακτή προθεσμία που ορίζει ο νόμος.

Οι δύο αυτοί φόροι δεν έχουν καμμία σχέση με τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης, τα οποία δεν πρέπει να επηρεάζονται από το Φ.Π.Α. Με βάση την αρχή αυτή, ο καταβαλλόμενος κατά την αγορά των αγαθών και υπηρεσιών φόρος δεν επιτρέπεται να βαρύνει τα έξοδα και γενικά το κόστος των αγαθών και υπηρεσιών. Ούτε ο εισπραττόμενος κατά την πώληση των αγαθών και υπηρεσιών φόρος επιτρέπεται να αυξήσει τα έσοδα της επιχείρησης.

Ο Φ.Π.Α. παρακολουθείται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και εκκαθαρίζεται στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου, οπότε καταβάλλεται στο Δημόσιο η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ εισπραχθέντος και εκπεσθέντος φόρου.

Λογιστικές εγγραφές

Για τον τρόπο λειτουργίας του λογαριασμού Φ.Π.Α. παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα που αναφέρονται στις κυριότερες οικονομικές πράξεις μιας επιχείρησης για ένα μήνα:

Παράδειγμα 1ο: - Κατά το μήνα Μάρτιο η επιχείρηση Α πραγματοποιεί τις εξής οικονομικές πράξεις:

α) Αγοράζει εμπορεύματα αξίας δρχ. 6.000.000 και καταβάλλει Φ.Π.Α. προς 6% δρχ. 360.000.

β) Πουλάει εμπορεύματα αξίας δρχ. 8.000.000 και εισπράττει Φ.Π.Α. προς 6% δρχ. 480.000.

γ) Χορηγεί σε μερίδα πελατών έκπτωση επί των πωλήσεων προηγούμενων μηνών 6% επί αξίας εμπορευμάτων δρχ. 3.000.000, δηλαδή χορηγεί έκπτωση η οποία ανέρχεται στο ποσό των δρχ. 180.000 (3.000.000 x 6%).

δ) Επιτυγχάνει έκπτωση 5% από τους προμηθευτές της για αγορές προηγούμενων μηνών και επί αξίας 2.000.000 δρχ. , η οποία ανέρχεται στο ποσό των 100.000 δρχ.

Με βάση αυτά τα δεδομένα οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της Α έχουν ως εξής:

Μάρτιος

Αγορές	6.000.000	
Φ.Π.Α.	360.000	
Προμηθευτές (ή Ταμείο)		6.360.000

Αγορές εμπορευμάτων ως σχ.τιμολόγια.

Μάρτιος

Πελάτες (ή Ταμείο)	8.480.000	
Πωλήσεις		8.000.000
Φ.Π.Α.		480.000

Πωλήσεις εμπ/των ως τα σχετ. δικαιολογητικά.

Μάρτιος

Εκπτώσεις επί πωλήσεων	180.000	
Φ.Π.Α. (6%)	10.800	
Πελάτες (ή Ταμείο)		190.800

Έκπτωση 6% επί εμπ/των δρχ. 3.000.000.

Μάρτιος

Προμηθευτές (ή Ταμείο)	106.000	
Εκπτώσεις επί αγορών		100.000
Φ.Π.Α. (6%)		6.000
Εκπτώση 5% επί εμπ/των δρχ. 2.000.000.		

Παράδειγμα 1ο: - Η επιχείρηση επιτρέπει στους προμηθευτές της εμπορεύματα αξίας δρχ. 150.000, στα οποία έχει υπολογισθεί Φ.Π.Α. προς 6%.

Οι πελάτες επιτρέφουν στην επιχείρηση εμπ/τα αξίας δρχ. 250.000 στα οποία έχει υπολογισθεί αξία ΦΠΑ προς 6%. Με βάση αυτά τα δεδομένα θα γίνουν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης Α:

Μάρτιος

Προμηθευτές (ή Ταμείο)	159.000	
Επιστροφές επί αγορών		150.000
Φ.Π.Α. (6%)		9.000
Επιστροφή εμπ/των στους προμηθευτές.		

Μάρτιος

Επιστροφές επί πωλήσεων	250.000	
Φ.Π.Α. (6%)	15.000	
Πελάτες (ή Ταμείο)		265.000

Επιστροφή εμπ/των από πελάτες.

Τακτοποίηση λογαριασμού Φ.Π.Α. - Μετά από τις λογιστικές αυτές εγγραφές ο λογαριασμός Φ.Π.Α. εμφανίζεται ως εξής:

Λογαριασμός Φ.Π.Α.	
Χρέωση	Πίστωση
360.000	480.000
10.000	6.000
<u>- 15.000</u>	<u>9.000</u>
385.000	495.000
Υπ.καταβλητέο	<u><u> </u></u>
στο Δημόσιο	<u>109.200</u>
	<u>495.000</u>
	<u><u> </u></u>

Ο λογαριασμός Φ.Π.Α. παρουσιάζει στη λήξη της φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 109.200, το οποίο πρέπει να αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο με την προσωρινή δήλωση του Φ.Π.Α. που θα υποβληθεί μέχρι τις 25 Απριλίου.

Λογαριασμού "Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α." - Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως εξής:

α) Πιστώνεται, όταν παρουσιάζει πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο με χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. (υποχρέωση της επιχείρησης προς το Δημόσιο).

β) Χρεώνεται, όταν παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, με πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. (απαίτηση της επιχείρησης κατά του Δημοσίου).

Κατά τον τρόπο αυτό στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου ή της διαχειριστικής χρήσεως, ο λογ/σμός Φ.Π.Α. θα είναι εξισωμένος, η δε υποχρέωση ή απαίτηση της επιχείρησης θα εμφανίζεται στο λογ/σμό "Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α."

Όταν ο λογ/σμός Φ.Π.Α. παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο η επιχείρηση θα ενεργήσει την εξής λογιστική εγγραφή (δεδομένα προηγούμενης παραγράφου):

Φ.Π.Α.	109.200	
Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α.		109.200
Φόρος οφειλόμενος στο Δημόσιο.		

Με την καταβολή της οφειλής μας στο Δημόσιο κατά την υποβολή της δήλωσης θα γίνει η εξής εγγραφή:

Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α.	109.200	
Ταμείο		109.200
Εξόφληση οφειλής στο Δημόσιο.		

Όταν ο λογ/σμός Φ.Π.Α. παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο (έστω 240.000 δρχ.) η επιχείρηση δύναται να μεταφέρει την απαίτηση αυτή κατά του Δημοσίου διενεργώντας την εξής λογιστική εγγραφή:

Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α.	240.000	
Φ.Π.Α.		240.000
Απαίτησή μας κατά του Δημοσίου.		

Η απαίτησή μας κατά του Δημοσίου θα συμψηφίζεται στην επόμενη φορολογική περίοδο με οφειλή μας Φ.Π.Α. στο Δημόσιο.

Εάν συντρέχει περίπτωση επιστροφής του Φ.Π.Α. λόγω αδυναμίας συμψηφισμού και επιστραφεί ο φόρος, θα γίνει η εξής εγγραφή:

Ταμείο	240.000	
Ελληνικό Δημόσιο - Φ.Π.Α.		240.000
Είσπραξη επιστραφέντος Φ.Π.Α. από το Δημόσιο.		

Λογιστικός χειρισμός του Φ.Π.Α. κατά τον GARNIER

- Ένα παραστατικό παράδειγμα λογιστικού χειρισμού του Φ.Π.Α. δίνει ο Γάλλος καθηγητής λογιστικής PIERRE GARNIER το οποίο έχει ως εξής:

α) Λογαριασμοί που προβλέπονται από το λογιστικό σχέδιο:

- Φ.Π.Α., εισπραχθείς (τιμολόγια πωλήσεως).
- Φ.Π.Α., εκπεστέος (τιμολόγια αγοράς).
- Φ.Π.Α., πληρωτέος στο Δημόσιο (επί πλέον διαφορά).

β) Φ.Π.Α., μη εκπεστέος:

Όταν ο Φ.Π.Α. επί των αγορών δεν είναι κατά το νόμο εκπεστέος, ο Φ.Π.Α. θα περιληφθεί στο κόστος των αγοραζομένων αγαθών.

γ) Φ.Π.Α., εκπεστέος:

Εκτός από την παραπάνω περίπτωση β', οι αγορές και πωλήσεις πρέπει να καταχωρούνται χωρίς Φ.Π.Α. στους οικείους λογαριασμούς ως εξής:

_____	(1)	_____	
Αγορές		X	
Φ.Π.Α. εκπεστέος		X	
Προμηθευτές (ή Ταμείο)			X

_____	(2)	_____	
Πελάτες (ή Ταμείο)		X	
Πωλήσεις			X
Φ.Π.Α. εισπραχθείς			X

Κατά τη λήξη της φορολογικής περιόδου (μήνας κλπ.) οπότε θα υποβληθεί η δήλωση, θα γίνει η εξής λογιστική εγγραφή:

_____	(3)	_____	
Φ.Π.Α. εισπραχθείς		X	
(ποσό οφειλόμενο στο Δημόσιο)			
Φ.Π.Α. εκπεστέος			X
Φ.Π.Α. πληρωτέος			X
Διαφορά καταβλητέα στο Δημόσιο.			

Αν υπάρχει υπόλοιπο Φ.Π.Α. εκπεστέο προς τη μεταφορά στον επόμενο μήνα, θα γίνει η εξής εγγραφή:

_____	(4)	_____	
Φ.Π.Α. εισπραχθείς		X	
(ποσό οφειλόμενο στο Δημόσιο)			
Φ.Π.Α. εκπεστέος			X

(το ίδιο ποσό της χρεώσεως).

Κατά την πληρωμή του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο:

(3)

Φ.Π.Α. πληρωτέος

X

Ταμείο

X

ΠΙΝΑΚΕΣ

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΕΤΙΣ ΧΩΡΕΣ - ΜΕΑΗ ΤΗΣ ΕΟΚ

(Διαμόρφωση έως την 21.9.1987)

ΧΩΡΑ	Ημερομηνία εισαγωγής	Μηθενικός	Διάρθρωση συντελεστών %	Κανονικός	Υψηλός	Φ.Π.Α. ως ποσοστό % του ΑΕΠ
Γερμανία	1.1.1968	-	7	14	-	6,3
Βέλγιο	1.1.1971	-	1 και 6	17 και 19	25 και 33	7,7
Δανία	3.7.1967	-	22	-	-	9,8
Γαλλία	1.1.1968	-	5,5 και 7	18,6	33,3	9,2
Ιρλανδία	1.11.1972	Ναι	2,4 και 10	25	-	8,2
Ιταλία	1.1.1973	-	2 και 9	18	38	5,5
Λουξεμβούργο	1.1.1970	-	3 και 9	12	-	6,0
Ολλανδία	1.1.1969	-	6	20	-	6,8
Αγγλία	1.4.1973	Ναι	-	15	-	5,2
Ελλάδα	1.1.1987	-	3 και 6	16	36	-
Πορτογαλία	1.1.1986	-	8	16	30	-
Ισπανία	1.1.1986	-	6	12	33	-
Πρόταση της Επιτροπής		-	4-9	14-20	-	-

**ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΗΚΑΝ ΑΠΟ
ΤΟ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.1987**

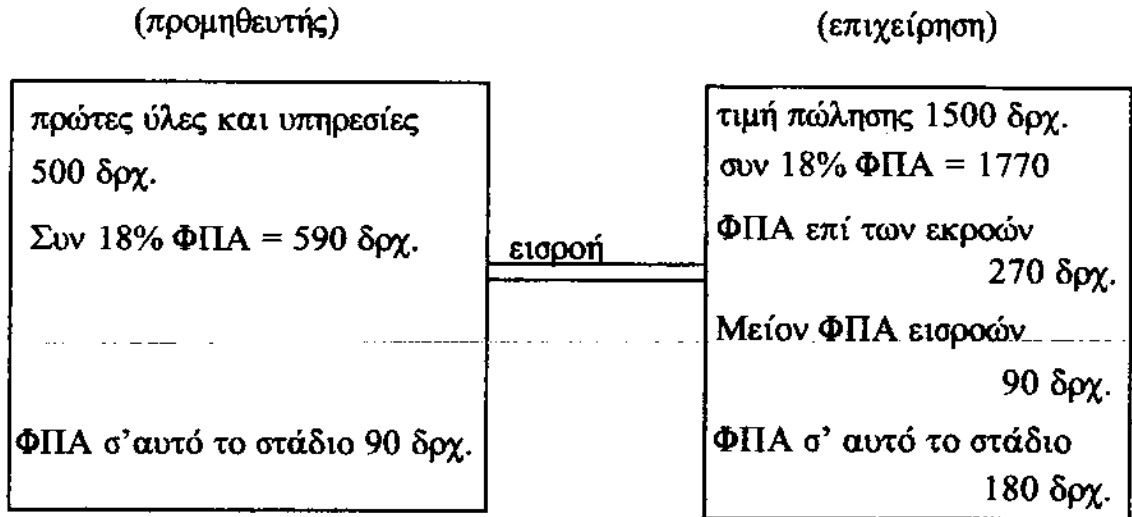
(Σύμφωνα με την τελική διαμόρφωση 1986)

<i>Περιγραφή φόρου</i>	<i>Ποσό σε εκ. δρχ.</i>
Λοιπά τέλη εισαγωγής	69,5
Φόρος Κύκλου Εργασιών σε βιομηχανίες και βιοτεχνίες	46.781,5
Φ.Κ.Ε. στις επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων	1.112,0
Φ.Κ.Ε. στις τραπεζικές επιχειρήσεις	21.327,1
Φ.Κ.Ε. στις επιχειρήσεις μεταφορών	2.332,4
Φ.Κ.Ε. στην επιχείρηση παραγωγής ρεύματος και στα κέθε είδους ακαθάριστα έσοδα του ΟΤΕ	19.648,3
Φ.Κ.Ε. στις διαφημιστικές και στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	5.008,1
Φ.Κ.Ε. καπνού	4.227,6
Φ.Κ.Ε. στις λοιπές επιχειρήσεις	4.490,5
Ειδικός φόρος κατανάλωσης ζάχαρης και προϊόντων που παρέχουν ζάχαρη	2.292,4
Φόρος στα εισιτήρια δημοσίων θεαμάτων	844,0
Φόρος στα εισιτήρια ποδοσφαιρικών συναντήσεων	0,2
Φόρος στις εισπράξεις ζαχαροπλαστείων και λοιπών κέντρων πολυτελείας και υπερπολυτελείας	1.305,6
Φόρος στις εισπράξεις των κέντρων διασκέδασης	710,7
Φόρος στην κατανάλωση αμυλοσιροπίου που παράγεται στο εσωτερικό	2.536,3

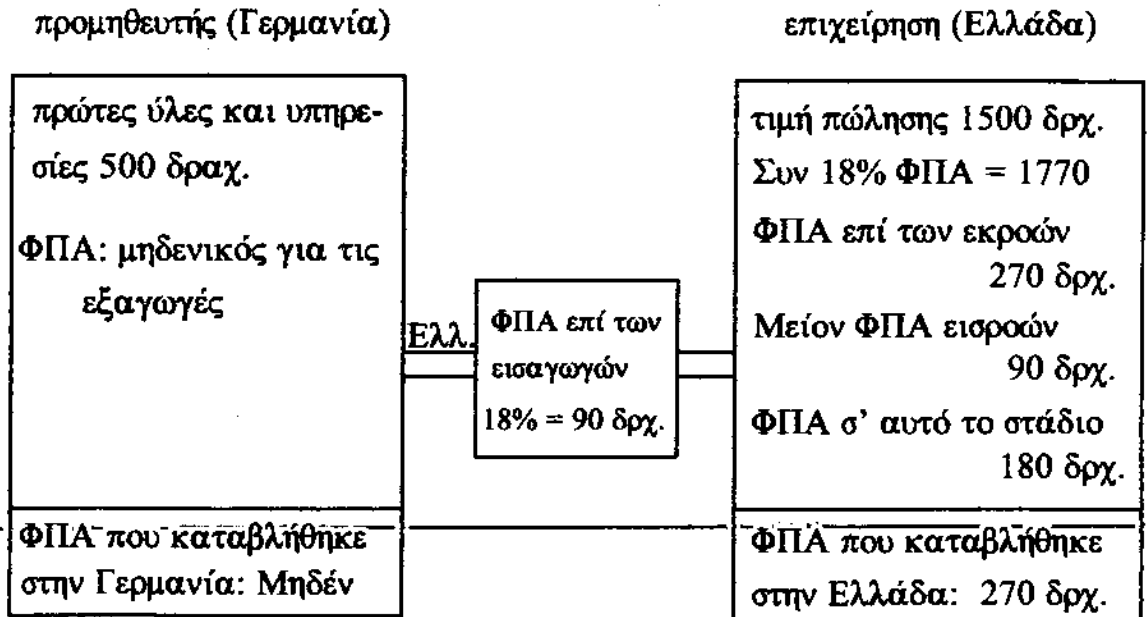
Φόρος στις αποδοχές υπαλλήλων και εργατών που καταβάλλονται από τις βιομηχανίες και βιοτεχνικές επιχειρήσεις	3.866,0
Φ.Κ.Ε. στα είδη που εισάγονται από το εξωτερικό	61.157,7
Τέλη χαρτοσήμου λοιπών επιχειρήσεων και λοιπά τέλη χαρτοσήμου	24.147,1
Τέλη χαρτοσήμου σε πωλήσεις αγαθών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών και εμπορικών επιχειρήσεων και γεωργικών προϊόντων από παραγωγούς	124.188,4
Τέλη χαρτοσήμου εισπραττόμενα από αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό	30.406,1
Πρόσθετο ποσοστό 20% στα τέλη χαρτοσήμου	17.612,7
Ειδικός φόρος κατανάλωσης στα είδη που εισάγονται από το εξωτερικό	16.000,8
Ειδικός φόρος κατανάλωσης στα είδη που παράγονται εγχώρια	4.069,0
ΣΥΝΟΛΟ φόρων προς αντικατάσταση (1986)	394.133,3
Προβόή αυτών των εσόδων για το 1987	469.412,1
Εισπράξεις από το Φ.Π.Α. το 1987	498.671,3

ΕΙΣΡΟΕΣ - ΕΚΡΟΕΣ ΚΑΙ Φ.Π.Α.

1α. εισροές από το εσωτερικό της χώρας



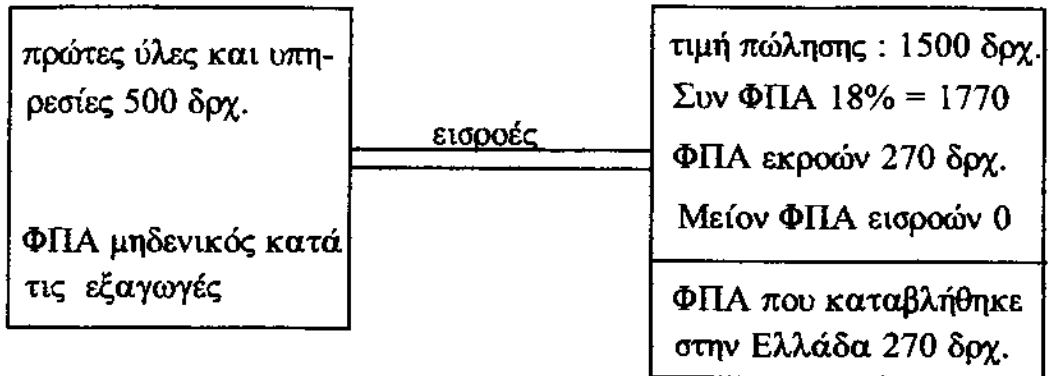
1β. εισροές από το εξωτερικό (κοινότητα):



1γ. εισροές από το εξωτερικό ισχύον σύστημα

(προμηθευτής)

(επιχείρηση)

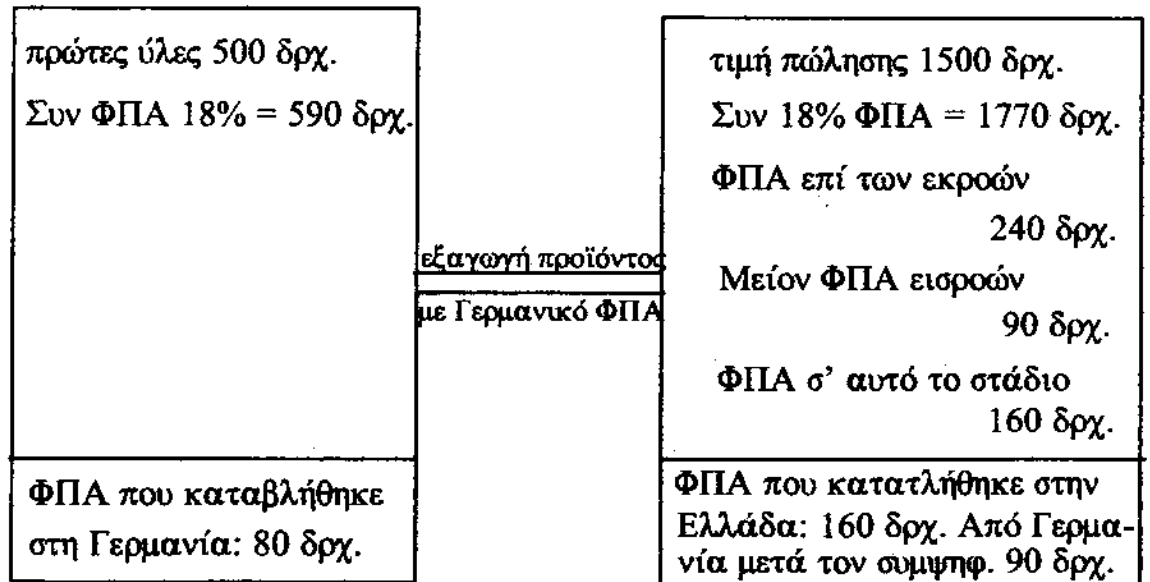


1δ. εισροές από το εξωτερικό (Κοινότητα):

προτεινόμενο κοινοτικό σύστημα

προμηθευτής (Γερμανία)

επιχείρηση (Ελλάδα)



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΜΑΡΙΑ ΝΕΓΡΕΠΟΝΤΗ - ΔΕΛΙΒΑΝΗ [ΠΑΠΑΖΗΣΗ] - "Η οικονομία της παραοικονομίας στην Ελλάδα"
2. Β.ΔΑΛΑΜΑΓΚΑ - Γ.ΠΡΟΒΟΠΟΥΛΟΥ [ΣΑΚΚΟΥΛΑ] - "Εισαγωγικά μαθήματα δημόσιας οικονομικής"
3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ [ΦΕΒΡ. '93]
4. ΠΑΝ.ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΥ - "Η Παραοικονομία στην Ελλάδα" [ΙΟΒΕ] 1987

5. Γ.ΜΠΙΡΗ [1987] - "Ο ΦΠΑ"
6. Δ.ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ - "Τα πάντα για το ΦΠΑ"
7. Γ.ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΣ - Δ.ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ - "Ο ΦΠΑ"
8. Θ.ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ - "ΦΠΑ στην θεωρία και στην Πράξη"
9. Κ.ΖΑΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ - "Εφαρμογή φόρου στην Ελλάδα"
10. Ν.ΤΟΤΣΗΣ - "Ο ΦΠΑ"
11. - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ (περιοδικό)
 - ΛΟΓΙΣΤΗΣ
 - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ
 - ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ : ΕΘΝΟΣ, ΝΕΑ, ΒΗΜΑ
12. ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΕΡΙ ΦΠΑ (1987)
13. Α.ΠΛΟΥΜΑΚΗΣ - "Μετά την κατάργηση των φορολογιών συνόρων"

14. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗΣ - ΚΟΥΚΟΒΙΝΗΣ - "Ο ΦΠΑ"

15. ΦΕΡΤΑΚΗΣ - "Περί των αιτίων της φοροδιαφυγής - Επιπτώσεις επί των οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων"

