

**ΤΕΙ : ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ : Σ.Δ.Ο
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΟΚ"

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κ. ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ

**ΡΟΥΣΑΚΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΔΟΝΤΑ ΒΑΡΒΑΡΑ**



ΠΑΤΡΑ : 1994

ΑΡΙΘΜΟΣ	1776
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

**ΤΕΙ : ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ : Σ.Δ.Ο
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΟΚ"

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κ. ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ

**ΡΟΥΣΑΚΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΔΟΝΤΑ ΒΑΡΒΑΡΑ**

ΠΑΤΡΑ 1994

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Π Ρ Ω Τ Ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΦΡΑΓΜΟΙ.

- 1.1 Οι βασικές φορολογικές διατάξεις της συνθήκης Ε.Ο.Κ.
- 1.2 Ενιαία Ευρωπαϊκή πράξη-Λευκή Βίβλος
- 1.3 Η έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής εναρμόνισης
- 1.4 Οι φορολογικοί φραγμοί
- 1.5 Η δομή των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών
- 1.6 Η σημασία των διαφορών στα εθνικά φορολογικά συστήματα
- 1.7 Φορολογική διάκριση και προστατευτισμός
- 1.8 Επιστροφές φόρων επί εξαγωγών

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο: Η ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.

- 2.1 Η εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας
- 2.2 Φ.Π.Α.
 - 2.2.1 Νέο καθεστώς Φ.Π.Α.: Κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα.
 - 2.2.2 Κύρια χαρακτηριστικά του νέου καθεστώτος Φ.Π.Α.
 - 2.2.3 Μεταβατικό σύστημα φορολογίας
 - 2.2.4 Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αρχαιολογικά αντικείμενα συλλογών.
 - 2.2.5 Προσωρινή εισαγωγή αγαθών
 - 2.2.6 Κοινό σύστημα Φ.Π.Α. που ισχύει για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.
 - 2.2.7 Δαπάνες από τις οποίες δεν εκπίπτει Φ.Π.Α.
 - 2.2.8 Συνέπειες για την Ελλάδα από την εναρμόνιση του Φ.Π.Α.
- 2.3 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης
 - 2.3.1 Γενικά
 - 2.3.2 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των Ε.Φ.Κ.: Γενικό καθεστώς, κατοχή και κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται στο φόρο αυτό.
 - 2.3.2.1 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των Ε.Φ.Κ.:

Αλκοολούχα ποτά και Αλκοόλη που περιέχεται σε άλλα προϊόντα.

2.3.2.2 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των Ε.Φ.Κ.:
Ορυκτέλαια.

2.3.3 Εναρμόνιση των συντελεστών στους Ε.Φ.Κ.

2.3.3.1 Αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά

2.3.3.2 Τσιγάρα και βιομηχανοποιημένα καπνά

2.3.3.3 Ορυκτέλαια

2.3.3.4 Βενζίνη και πετρέλαιο εσωτερικής καύσης

2.3.4 Κανονισμός: Περί του συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου για την κυκλοφορία, προϊόντων που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ.

2.3.5 Συνέπειες για την Ελλάδα από την εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

2.4 Φορολογία και κεφαλαιαγορά

2.4.1 Η απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων

2.4.2 Φόροι εταιρικών κεφαλαίων και χρεωγράφων

2.5 Διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Τ Ρ Ι Τ Ο : Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΑΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.

3.1 Γενικά

3.2 Η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών

3.3 Η εναρμόνιση της φορολογικής βάσης

3.4 Η φορολογία των επιχειρήσεων

3.4.1 Προβλήματα του σημερινού καθεστώτος

3.4.2 Κατάργηση της διπλής φορολογίας των επιχειρήσεων

3.4.3 Η φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

3.4.4 Η φορολογική ρύθμιση της μεταφοράς ζημιών

3.5 Η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Τ Ε Τ Α Ρ Τ Ο : Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΝΟΨΕΙ ΤΟΥ 1992 ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.

4.1 Γενικά

- 4.2 Επιπτώσεις από την εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).
- 4.3 Προβλήματα και προτάσεις για την εναρμόνιση του Φ.Π.Α.
- 4.4 Συμπεράσματα – Προτάσεις

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Την 1η Ιανουαρίου 1993, Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα θα αποτελέσει τυπικά ενιαία αγορά χωρίς εσωτερικά σύνορα. Τι σημαίνει αυτό; Σημαίνει ότι, από την ημερομηνία αυτή, τα πρόσωπα, τα αγαθά, οι υπηρεσίες και το χρήμα θα κυκλοφορούν ελεύθερα όπως συμβαίνει και στο εσωτερικό μιας χώρας. Οι έλεγχοι στα σύνορα, που αποτελούν το σημαντικότερο σύμβολο του διαχωρισμού, θα καταργηθούν σε μεγάλο βαθμό. Για τη διενέργεια αυτών των ελέγχων, οι οδηγοί των εμπορικών οχημάτων χρειάζεται να διαθέτουν σήμερα πολλά έγγραφα και να αναμένουν τη σειρά τους στα τελωνειακά γραφεία.

Η Ενιαία αγορά αποτέλεσε αντικείμενο προσεκτικής προετοιμασίας κατά τη διάρκεια των τελευταίων επτά ετών και πολλές από τις προϋποθέσεις για τη λειτουργία της ισχύουν ήδη. Η ολοκλήρωση της είναι κάτι σαν τα επίσημα εγκαίνια ενός αυτοκινητόδρομου στον οποίο επιτρεπόταν προοδευτικά η κυκλοφορία όσο προχωρούσαν τα έργα κατασκευής του. Η απόσταση που έχει διανυθεί δεν θα πρέπει να υποτιμάται. Η ενιαία αγορά οριοθετεί την ολοκλήρωση των κύριων στόχων που έθεσε η Ευρωπαϊκή Κοινότητα κατά την ίδρυση της εδώ και 35 χρόνια.

Ενας από τους δυσχερέστερους, από πολιτική άποψη, στόχους πλαίσια της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς της Ευρωπαϊκής Κοινότητας είναι η κατάργηση των φορολογικών φραγμών μεταξύ των κρατών μελών της κοινότητας. Σήμερα, τα κράτη μέλη διενεργούν ελέγχους στα σύνορα, σε τελική ανάλυση και λόγω των σημαντικών διαφορών στη φορολογία των εμπορευμάτων. Η κατάργηση των ελέγχων αυτών είναι ένας από τους βασικούς στόχους του προγράμματος "εσωτερική αγορά 1992".

Σε μια φράση που έχει γίνει πια πασίγνωστη, ο Jacques Delors είπε: "Είναι δύσκολο να αγαπάς την ενιαία αγορά". Αυτό που εννοούσε ήταν ότι, παρότι ο στόχος είναι ιδιαίτερα

επιθυμητός, τα μέσα για την επίτευξη του είναι αναμφισβήτη-
τα λιγότερα θελκτικά.

Είναι γεγονός όμως ότι το θέμα της φορολογίας κυριαρ-
χεί στις okέψεις και εργασίες της Επιτροπής της ΕΟΚ, αφού ο
ρόλος της φορολογίας σήμερα είναι καθοριστικός για την α-
ναδιανομή του εισοδήματος, κατανομή και ανακατανομή των
παραγωγικών μέσων και, κατ' επέκταση, την οικονομική ανά-
πτυξη. Πράγματι, η φορολογία στον καπιταλισμό αποτελεί δυ-
ναμικό μέσο διανομής και αναδιανομής του εισοδήματος.

Δεν υπάρχει πολιτική που να μην εξετάζει και τη φορο-
λογική της πλευρά. Ο αρχικός, ταμειευτικός κατ' εξοχή, ο
ρόλος της, αν και σήμερα διατηρεί απόλυτα τον ταμειευτικό
του χαρακτήρα, αφού η φορολογία αποτελεί βασικό μέσο τρο-
φοδότησης των εθνικών προϋπολογισμών, έχει διευρυνθεί και
επεκταθεί σε τέτοιο βαθμό που καλύπτει όλες σχεδόν τις εκ-
φάνσεις της κοινωνικοοικονομικής ζωής.

Με τα δεδομένα αυτά, η επιτυχής αντιμετώπιση αυτού του
θέματος αποτελεί προϋπόθεση, όχι μόνο για την αρμονική λει-
τουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, αλλ' ίσως και για
την ύπαρξη ακόμμηαυτής της κοινής αγοράς. Ωστόσο η πετυχη-
μένη επίλυσή του δεν είναι απλή: φραγμοί ορθώνονται και
στην άρση των φορολογικών φραγμών και εμποδίζουν την πραγ-
ματοποίηση της επιδιωκόμενης αρμονίας.

Είναι γεγονός ότι η απαιτούμενη ομοφωνία στο Συμβούλιο
των Υπουργών για τη λήψη αποφάσεων σε φορολογικά θέματα
ενισχύει, αντικειμενικά, ακόμη πιο πολύ τις δυσχέρειες.

Η Ε.Ο.Κ. είναι μία Κοινότητα ετερογενής στη σύνθεσή
της, όσον αφορά το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης των κρατών
μελών της.

Συνεπώς, η εφαρμογή μιας ενιαίας και ομοιόμορφης φο-
ρολογίας για όλα τα κράτη μέλη είναι δυνατό, κατ' αποτέλε-
σμα, να διευρύνει, αντί να περιορίσει το χάσμα της οικονο-
μικής ανάπτυξης ανάμεσα τους με τη μεταφορά πόρων από τις
λιγότερο προς τις περισσότερο οικονομικά ανεπτυγμένες χώ-

ρες της Ε.Ο.Κ.

Είναι φανερό ότι η απαιτούμενη ομοφωνία στο Συμβούλιο για τη λήψη αποφάσεων πάνω σε φορολογικά θέματα θα έχει σα συνέπεια το "πάγωμα" των εθνικών φορολογικών συστημάτων, με αποτέλεσμα αυτά να χάσουν την ευλυγισία και την προσαρμοστικότητα τους. Έτσι, μία επιβεβλημένη τροποποίησή τους, για την αντιμετώπιση σοβαρών οικονομικών φαινομένων, όπως είναι οι έντονες συναλλαγματικές διακυμάνσεις και πληθωριστικές πιέσεις, θα πρέπει να ακολουθήσει την κοινοτική διαδικασία για την έγκριση της με τις συναφείς γραφειοκρατικές διατυπώσεις και καθυστερήσεις.

Η αρμονία στη φορολογία προϋποθέτει αρμονία στην οικονομική ανάπτυξη. Η άσκηση μιας κοινής φορολογικής πολιτικής από υπερεθνικά όργανα προϋποθέτει ότι αυτά θα ασκήσουν κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εξυπηρετείται όχι μόνο το γενικό και αόριστο κοινοτικό συμφέρον αλλά και το συγκεκριμένο Εθνικό συμφέρον των κατ' ιδίαν κρατών μελών και ιδιαίτερα αυτών που παρουσιάζουν διαρθρωτικά προβλήματα στις οικονομίες τους, ώστε να παύσουν να διαιωνίζονται οι διακρίσεις τύπου Βορά-Νότου, μητρόπολης-περιφέρειας. Κατά συνέπεια, οι εθνικές κυβερνήσεις των λιγότερο οικονομικά ανεπτυγμένων χωρών της Ε.Ο.Κ., θα πρέπει, ίσως, πριν από κάθε συναίνεση τους, να εξετάζουμε ιδιαίτερη προσοχή κάθε κοινοτικό φορολογικό μέτρο που, στο όνομα της φορολογικής εναρμόνισης, είναι δυνατό να οδηγήσει σε μονόδρομη μεταφορά πόρων από τις πτωχότερες προς τις πλουσιότερες χώρες, με συνέπεια την περαιτέρω επιδείνωση της οικονομικής ανάπτυξης των πρώτων προς όφελος των τελευταίων με την υπέρ αυτών σώρευση κεφαλαίου. Η βεμελιώδης αρχή της ισότητας στη φορολογία θα πρέπει και εδώ να εφαρμοσθεί αυστηρά τόσο με την οριζόντια όσο και με την κάθετη μορφή της.

Η φορολογική πολιτική πάντως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας δεν στοχεύει στην επιβολή κοινοτικών φόρων. Στόχος είναι πολύ περισσότερο η δημιουργία μιας αποδοτικής εσωτερικής αγοράς. Γνώμονας και στον τομέα αυτό είναι η αρχή της συμπληρωματικότητας, την οποία η Κοινότητα τηρεί με συνέπεια. Αυτό σημαίνει ότι οι λειτουργίες πρέπει να ασκούνται σε όσο το δυνατόν χαμηλότερο ιεραρχικό επίπεδο: π.χ. σε ε-

πίπεδο κοινοτικών αρχών, ομόσπονδου κρατιδίου, περιφέρειας ή σε εθνικό επίπεδο. Η κοινότητα επιλαμβάνεται μόνο των γενικών θεμάτων κοινοτικού ενδιαφέροντος και, κατά μέγα μέρος, αφήνει τη διεκπεραίωση τους στα κράτη μέλη.

Η δημιουργία της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς θα απαιτήσει ευρεία εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των χωρών-μελών, ιδιαίτερα στον τομέα των έμμεσων φόρων. Μεταβολές θα γίνουν τόσο στα συστήματα του φόρου προστιθέμενης αξίας, τα οποία παρουσιάζουν σήμερα σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις χώρες-μέλη όσο και στους ειδικούς φόρους δαπάνης. Κάποια εναρμόνιση θα πρέπει επίσης να γίνει στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ενώ δεν προβλέπονται σημαντικές αλλαγές στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων ούτε στους φόρους περιουσίας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας για τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς, η οποία άρχισε να γίνεται πραγματικότητα μετά το 1992, κυβερνήσεις και επιχειρήσεις προετοιμάζονται από χρόνια, έχει ήδη αρχίσει στα κράτη-μέλη η αναδιάρθρωση των φορολογικών συστημάτων και των φορολογικών συντελεστών.

Στην παρούσα μελέτη επιχειρείται παρουσίαση και ανάλυση των μέτρων που έχουν ληφθεί ή προταθεί για την φορολογική εναρμόνιση. Δεδομένου όμως ότι στο χώρο αυτό της φορολογίας επικρατεί έντονη κινητικότητα και ρευστότητα, δεν αποκλείεται ορισμένες από τις παρατιθόμενες πρόσφατες προτάσεις της Επιτροπής να έχουν ήδη υποστεί κάποια αναμόρφωση.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Π Ρ Ω Τ Ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΦΡΑΓΜΟΙ

1.1 Οι βασικές φορολογικές διατάξεις της συνθήκης Ε.Ο.Κ.

Η Συνθήκη της Ρώμης, με την οποία ιδρύθηκε η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, περιλαμβάνει φορολογικές διατάξεις στα άρθρα 95 και ΕΠ. Ειδικότερα τα άρθρα 95-99 αφορούν αποκλειστικά τη φορολογία, ενώ τα άρθρα 100-102 αφορούν την εναρμόνιση των νόμων. Εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι οι κανόνες που αφορούν τη φορολογία είναι πολύ λιγότερο λεπτομερειακοί από αυτούς που αφορούν π.χ. την τελωνειακή Ένωση ή την Γεωργία.

Το γεγονός αυτό εξηγείται από τον περιορισμένο αρχικό χαρακτήρα των Κοινοτήτων, οι οποίες, κατά την υπογραφή των συνθηκών, περιορίζονταν να δημιουργήσουν μία πιο βελτιωμένη τελωνειακή ένωση.

Οι φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης εμφανίζονται υπό την επικεφαλίδα "Φορολογικές Διατάξεις" στο κεφάλαιο 2 του τίτλου 1 "κοινοί κανόνες" του τρίτου μέρους που φέρει επικεφαλίδα "Η Πολιτική της Κοινότητας". Με τον τρόπο αυτό καταδειχνεται ο σκοπός της κοινοτικής φορολογίας που συνίσταται στο ότι οι υφιστάμενες διαφορές στα εθνικά φορολογικά συστήματα δεν θα πρέπει να προκαλούν στρεβλώσεις στους όρους του θεμιτού και ελεύθερου ανταγωνισμού ούτε να εμποδίζουν τη λειτουργία της τελωνειακής ένωσης.

1.2 Ενιαία Ευρωπαϊκή πράξη - Λευκή Βίβλος

Το 1992 είναι η χρονολογία στόχος που έθεσε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, που ορίσθηκε από την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη (ΕΕΠ) του Ιουλίου του

1987, ως μία "περιοχή χωρίς σύνορα". Επειτα από την ταχύρρυθμη ανάπτυξη που σημειώθηκε κατά τη δεκαετία του 1960, καθώς ήρθαν οι τεχνολογικοί φραγμοί στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, η ύφεση της δεκαετίας του 1970 ενθάρρυνε πολλά κράτη μέλη όχι μόνο να διατηρήσουν παλαιούς αλλά και να ορθώσουν νέους παραδασμολογικούς φραγμούς στο εμπόριο. Οι φραγμοί αυτοί έπαιρναν τη μορφή εθνικών προστατευτικών προδιαγραφών, ενώ, μακροπρόθεσμα, λειτουργούσαν σε βάρος τους, καθώς άρχισε να κάμπτεται η ανταγωνιστική ικανότητα της Ευρώπης.

Ο στόχος του Προγράμματος για το 1992 είναι, επομένως, να αρθούν οι παραδασμολογικοί αυτοί φραγμοί στο εμπόριο της κοινότητας, ώστε να λειτουργήσει απρόσκοπα ο ανταγωνισμός. Προς αυτή την κατεύθυνση, η Επιτροπή, υπό τη διεύθυνση του Lord Cockfield, Επιτρόπου, επεξεργάσθηκε πρόγραμμα για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις Βρυξέλλες στις 29 και 30 Μαρτίου του 1985. Τούτο οδήγησε στην έκδοση της Λευκής βίβλου που εγκρίθηκε στη συνδιάσκεψη κορυφής του Μιλάνου του Ιουνίου του 1985. Η Λευκή βίβλος περιλαμβάνει 279 (μετά τον περιορισμό τους) νομοθετικές και άλλες προτάσεις για την άρση των φραγμών και την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς που πρέπει να υιοθετηθούν και έχουν ήδη υιοθετηθεί κατά ένα μέρος, μέχρι 31.12.1992. Η βίβλος αυτή καταρτίστηκε από τον J. Delors, τον Λόρδο Cockfield, και αποτελεί την πηγή της Ενιαίας Ευρωπαϊκής πράξης (ΕΕΠ).

Η Λευκή βίβλος κατέγραψε όλα τα υφιστάμενα φυσικά, τεχνικά, και φορολογικά εμπόδια τα οποία δικαιολογούσαν τη συνέχιση της διεξαγωγής ελέγχων στα σύνορα, μεταξύ των κρατών μελών. Στη συνέχεια, κατάρτισε ένα επταετές χρονοδιάγραμμα για τη διαδοχική εξάλειψη καθενός απ' αυτά.

Το άρθρο 8 Α' της Συνθήκης της Ρώμης, που θεσπίστηκε με το άρθρο 13 της ΕΕΠ, ορίζει ότι η Κοινότητα θα πρέπει να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς μέχρι 31.12.1992, αλλά οι αντιπρόσωποι των κυβερνήσεων υιοθέτησαν σχετική διακήρυξη, που καταχωρήθηκε

στην ΕΕΠ, σύμφωνα με την οποία: "ο καθορισμός της ημερομηνίας της 31.12.1992 δεν δημιουργεί αυτόματα νομικά αποτελέσματα".

Με την έγκριση της Λευκής βίβλου και της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης, η ευρωπαϊκή ολοκλήρωση έγινε αντικείμενο μιας νέας ώθησης. Η Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη παρέχει μια ευέλικτη νομοθετική διαδικασία για να επιταχυνθεί η επίτευξη των στόχων της. Έτσι οι περισσότερες αποφάσεις λαμβάνονται με την αρχή της ειδικής πλειοψηφίας, με σημαντική εξαίρεση τη φορολογία, για την οποία εξακολουθεί να ισχύει το παλιό σύστημα της ομοφωνίας των κρατών μελών. Αυτός είναι και ο σπουδαιότερος λόγος για τον οποίο οι αποφάσεις στον τομέα αυτό είναι δύσκολες και καθυστερούν.

1.3 Η έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής εναρμόνισης

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

ακρίνουμε συνήθως δύο διαφορετικές προσεγγίσεις ή δύο σχολές, σχετικά με την έννοια και το περιεχόμενο της φορολογικής εναρμόνισης. Η μία υποστηρίζει ότι φορολογική εναρμόνιση σημαίνει φορολογική εξομοίωση ή φορολογική εξίσωση, δηλαδή τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών πρέπει να είναι τα ίδια, να έχουν δηλαδή την ίδια διάρθρωση, τους ίδιους συντελεστές κ.ά. Η άλλη υποστηρίζει ότι τα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών μπορεί ή και πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους, αν αυτό είναι απαραίτητο προκειμένου να προωθούνται καλύτερα οι στόχοι της οικονομικής ένωσης. Η πρώτη άποψη στηρίζεται κυρίως στη θέση ότι το φορολογικό σύστημα μιας χώρας πρέπει να είναι ουδέτερο και να μην παρεμβαίνει με τις αποφάσεις των ιδιωτικών φορέων, γιατί ο μηχανισμός της αγοράς δεν μπορεί να πετύχει τους στόχους του κοινωνικού συνόλου, ενώ η δεύτερη άποψη στηρίζεται στη

... ότι ο μηχανισμός της αγοράς δεν μπορεί να πετύχει τους στόχους του κοινωνικού συνόλου και το φορολογικό σύστημα μπορεί και πρέπει να χρησιμοποιείται για την προώθηση των στόχων αυτών. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε πάντοτε την τάση να ευνοεί την πρώτη άποψη, όχι απαραίτητα επειδή δεχόταν τη θέση ότι ο δημόσιος τομέας δεν πρέπει να παρεμβαίνει με τους φόρους, οι οποίοι πρέπει να είναι ουδέτεροι, αλλά επειδή έδινε έμφαση στην προώθηση της άριστης κατανομής των πόρων που μπορούσε να πραγματοποιηθεί καλύτερα με την απελευθέρωση του εμπορίου και την ενίσχυση του ανταγωνισμού στην κοινότητα. Οι πρακτικές δυσχέρειες όμως, που αντιμετώπισε στην πράξη για να προωθήσει τη φορολογική εναρμόνιση με την έννοια αυτή της εξίσωσης, την ανάγκασε να αλλάξει φιλοσοφία. Αντί να επιδιώκει εξίσωση, βραχυχρόνια τουλάχιστον, αρκείται να πετύχει ελαχιστοποίηση των αποκλίσεων ανάμεσα στα κράτη-μέλη, έτσι ώστε να μην παραβλάπτεται ο στόχος της δημιουργίας της ενιαίας αγοράς. Μακροχρόνιος στόχος όμως εξακολουθεί να παραμένει η εξίσωση των φορολογικών συστημάτων, και ιδιαίτερα των έμμεσων φόρων, στην εναρμόνιση των οποίων, όπως θα δούμε πιο κάτω, έχει δώσει προτεραιότητα.

1.4 « Οι φορολογικοί φραγμοί »

Όταν επιτεύχθηκε η τελωνειακή ένωση, το 1968, ήταν ήδη εμφανές ότι η απλή άρση των δασμών δεν θα είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία μιας αληθινής κοινής εσωτερικής αγοράς. Οι διαφορές κυρίως στους έμμεσους φόρους μεταξύ των κρατών-μελών ήταν πηγή σοβαρών στρεβλώσεων και, συνεπώς, αποτελούσαν ένα σοβαρό εμπόδιο στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

Η δυνατότητα αντιμετώπισης αυτής της κατάστασης προβλέφθηκε από την ίδια τη Συνθήκη στο άρθρο 99. Ειδικότερα, το άρθρο αυτό όρισε ότι η Επιτροπή υποβάλλει προτάσεις για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και το άρθρο 100 προέβλεπε τα νομικά μέσα για την επίτευξη αυτού του σκοπού. Οι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούν μια από τις κύριες αιτίες

λειτουργίας των συνοριακών τελωνειακών γραφείων. Η ύπαρξη μεγάλων διαφορών στα εθνικά φορολογικά συστήματα, ιδιαίτερα καθόσον αυτά αφορούν τους έμμεσους φόρους, συνδυαζόμενη με την παρεπόμενη ανάγκη αποφορολόγησης των εξαγωγών και φορολόγησης των εισαγωγών, διαιρεί την Κοινότητα σε 12 διαφορετικές φορολογικές περιοχές. Η εξαφάνιση των φορολογικών συνόρων μπορεί να επιτευχθεί μόνο εφόσον καταργηθούν τα συστήματα αποφορολόγησης των εξαγωγών και φορολόγησης των εισαγωγών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, ώστε τα αγαθά και οι υπηρεσίες που διακινούνται μέσα στην κοινότητα να αντιμετωπίζονται φορολογικά ως αγαθά και υπηρεσίες ενός μόνο κράτους.

Ο στόχος αυτός αναλύθηκε με σαφήνεια στην πρώτη οδηγία του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους έμμεσους φόρους η οποία ενσωματώθηκε, ακολούθως, στην έκτη οδηγία για το ΦΠΑ. Εντούτοις, η κατάργηση των φορολογικών συνόρων προϋποθέτει εναρμόνιση των νόμων, ώστε να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και ενδεχόμενη φορολογική απάτη.

Η ύπαρξη διαφορών στους συντελεστές των έμμεσων φόρων αποτελεί κίνητρο για αγορές προϊόντων σε χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, πράγμα που δημιουργεί στρεβλώσεις στους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού και προβλήματα στον προϋπολογισμό των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών.

Επί του παρόντος οι διαφορές στα συστήματα ΦΠΑ των κρατών-μελών παραμένουν ακόμη μεγάλες, όχι μόνο λόγω του χάσματος που υπάρχει στους εφαρμοζόμενους συντελεστές, αλλά και λόγω της διαφορετικής τους φορολογικής δομής (φορολογική βάση, αριθμός συντελεστών, εξαιρέσεις κλπ.).

Σύμφωνα με το πρόγραμμα της Λευκής βίβλου, η Επιτροπή έχει διατυπώσει προτάσεις για την προσέγγιση των συντελεστών και την εναρμόνιση των δομών των συστημάτων ΦΠΑ, καθώς και για την εναρμόνιση των φόρων καταναλώσεως. Με τις προτάσεις αυτές, η Επιτροπή δεν αποβλέπει στην καθιέρωση ενός ενιαίου φορολογικού συστήματος σε ολόκληρη την Κοινότητα, αλλ' απλώς αποζητεί, λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορές

μεταξύ των κρατών-μελών στη δομή και τους συντελεστές των έμμεσων φόρων, να εξασφαλίσει μία φορολογική προσέγγιση τέτοια που να καθιστά δυνατή την κατάργηση των φορολογικών συνόρων.

1.5 Η δομή των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών

Εάν εξετάσει κανείς την εξέλιξη της φορολογίας στα κράτη-μέλη, σε σχέση με το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (Α.Ε.Π.), θα διαπιστώσει μια ανοδική τάση. Έτσι ο μέσος όρος των φορολογικών εσόδων των δώδεκα σημερινών κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, σαν ποσοστό του ΑΕΠ.

Πέρασε από 34,9% περίπου για την περίοδο 1971-1980 για να φτάσει στο 43,6% για το 1989.

Η σχέση αυτή των φορολογικών εσόδων επί του ΑΕΠ επιτρέπει το χωρισμό των κρατών μελών σε τρεις κατηγορίες.

- * κράτη-μέλη με υψηλό ποσοστό φορολογικό εσόδων σε σχέση με το ΑΕΠ: Δανεία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Γαλλία.
- * κράτη-μέλη με ενδιάμεσο ποσοστό: Γερμανία, Βέλγιο.
- * κράτη-μέλη με χαμηλό ποσοστό: Ελλάδα, Ισπανία, Ιρλανδία, Ιταλία, Πορτογαλία, Μεγάλη Βρετανία.

Για να σχηματίσει όμως κανείς μια σφαιρική εικόνα σχετικά με τα φορολογικά προβλήματα που υπάρχουν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, πρέπει να συγκρίνει το ειδικό βάρος της άμεσης και έμμεσης φορολογίας στο σύνολο των φορολογικών εσόδων.

Η κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ της έμμεσης και της άμεσης φορολογίας διαφέρει από χώρα σε χώρα, και εξηγεί σε ένα βαθμό τις δυσκολίες που υπάρχουν στον τομέα της φορολογικής εναρμόνισης. Για να συγκρίνουμε τις διαφορές αυτές μπορούμε να κατατάξουμε τα κράτη-μέλη ως εξής:

Άμεση φορολογία: i) Κράτη μέλη με υψηλά παρόμοια άμεσης φορολογίας σε σχέση με το Α.Ε.Π.: Δανία, Βέλγιο, Λουξεμβούργο, ii) Κράτη-μέλη με ενδιάμεσο ποσοστό: Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, Ιταλία, Ολλανδία, Ιρλανδία, Μεγάλη Βρετανία, iii) Κράτη-μέλη με χαμηλό ποσοστό: Γαλλία, Ισπανία, Πορτογαλία, Ελλάδα.

Έμμεση φορολογία: i) Κράτη μέλη με υψηλό ποσοστό έμμεσης φορολογίας σε σχέση, με το Α.Ε.Π.: Ελλάδα, Πορτογαλία, Ιρλανδία, Δανία, ii) Κράτη μέλη με ενδιάμεσο ποσοστό: Μεγάλη Βρετανία, Γαλλία, Ολλανδία, Βέλγιο, Λουξεμβούργο, iii) Κράτη μέλη με χαμηλό ποσοστό: Ισπανία, Ιταλία, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

Οι φόροι στην Ελλάδα αποτελούν το 35% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος σε τιμές αγοράς, ποσοστό μικρότερο από το αντίστοιχο ποσοστό των περισσότερων άλλων χωρών της Κοινότητας, καθώς επίσης και από τον μέσο όρο για την κοινότητα ως σύνολο, που φθάνει περίπου το 40%.

Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα αποφέρει ένα πολύ μικρό ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων (17,6%), σχεδόν το μισό του αντίστοιχου κοινοτικού μέσου όρου (33,5%). Το ποσοστό αυτό είναι το μικρότερο σε όλες τις χώρες της Κοινότητας με εξαίρεση τη Γαλλία. Αντίθετα πολύ μεγαλύτερη είναι η συμβολή των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα, όπου το ποσοστό φθάνει το 43,3% και είναι το υψηλότερο στην Κοινότητα, με εξαίρεση την Ιρλανδία. Το μέσο ποσοστό για την Κοινότητα ως σύνολο είναι κατά δώδεκα ποσοστιαίες μονάδες μικρότερο από το αντίστοιχο ποσοστό της Ελλάδας.

Αξιολογες διαφορές παρατηρούνται επίσης στη δομή των επιμέρους φόρων που χρησιμοποιούν οι χώρες της Κοινότητας, καθόσον η φορολογική εναρμόνιση, δεν έχει προχωρήσει πολύ. Η μεγαλύτερη πρόοδος έχει επιτευχθεί στον τομέα των γενικών φόρων δαπάνης, όπου οι χώρες-μέλη επιβάλλουν τον ΦΠΑ με κοινές διατάξεις όσον αφορά τη βάση επιβολής και τη μέθοδο υπολογισμού του. Οι παρατηρούμενες διαφορές είναι εντονότερες στους ειδικούς φόρους δαπάνης όπου, με εξαίρεση τη φορολογία τσιγάρων, δεν έχει προχωρήσει καθόλου η φορολογική εναρμόνιση. Διαφορές υπάρχουν εδώ τόσο στον αριθμό

των χρησιμοποιούμενων ειδικών φόρων δαπάνης και στα προϊόντα που καλύπτουν όσο και στη διάρθρωση και τους συντελεστές καθενός από τους φόρους αυτούς.

Συμπεραίνει λοιπόν κανείς ότι τα φορολογικά συστήματα είναι διαφορετικά από χώρα σε χώρα. Έτσι σε άλλες χώρες υπερλοχύνει η άμεση φορολογία και σε άλλες η έμμεση. Για τη συγκεκριμένη δεύτερη αυτή κατηγορία, στην οποία ανήκει και η Ελλάδα, οι προτάσεις εναρμόνισης της Επιτροπής επιβάλλουν τη μείωση των έμμεσων φόρων, γεγονός που έχει σαν συνέπεια την αύξηση της άμεσης φορολογίας για εξισορροπιστικούς λόγους, ανατρέποντας έτσι ριζικά το σύνολο της φορολογικής δομής της κάθε χώρας.

1.6 Η σημασία των διαφορών στα εθνικά φορολογικά συστήματα

Η ύπαρξη των φορολογικών συνόρων οφείλεται στο γεγονός ότι τα κράτη μέλη όπως είδαμε προηγουμένως έχουν διαφορετικά φορολογικά συστήματα με σημαντικές διαφορές τόσο στη δομή τους όσο και στις επιμέρους ρυθμίσεις.

Διαφορετικές φορολογικές διατάξεις στην άμεση φορολογία επηρεάζουν τη λειτουργία των επιχειρήσεων με διάφορους τρόπους. Στρέβλωση των όρων του ελεύθερου ανταγωνισμού δημιουργείται περισσότερο από τις διαφορές στη δομή των φόρων παρά από την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών. Αυτό π.χ. συμβαίνει όταν ισχύουσες φορολογικές διατάξεις συρρικνώνουν τη φορολογική βάση είτε μέσω του μηχανισμού έκπτωσης δαπανών είτε μέσω απαλλαγών και εξαιρέσεων, αφορολόγητων κρατήσεων για νέες επενδύσεις κλπ.

Στα διάφορα κράτη μέλη εκπίπτονται για τον προσδιορισμό του καθαρού προ φόρου εισοδήματος όλες οι κεφαλαιουχικές δαπάνες σε διάφορες χρονικές περιόδους (που διαφέρουν). Διαφορετικοί κανόνες ισχύουν επίσης για το τι και πως εκπίπτεται.

Η φορολογική μεταχείριση π.χ. των δαπανών για έρευνα διαφέρει σημαντικά στα διάφορα κράτη μέλη. Ο γενικός κανόνας που ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη, κατά τον οποίο εκπνέονται μόνο τα παραγωγικά έξοδα, αποτελεί συνάμα και κανόνα ενάντια στη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή. Επίσης διαφορές στις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων και στη φορολογική μεταχείριση των ζημιών μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση ή συρρίκνωση της φορολογικής βάσης. Έτσι, αλλού εφαρμόζεται η μέθοδος LIFO, όπως στην Ιταλία και την Ολλανδία, αλλού η μέθοδος FIFO, αλλού η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου ή συνδυασμός αυτών των μεθόδων.

Σημαντικές διαφορές στη φορολογική βάση και στους συντελεστές είναι δυνατό να προκαλέσουν σωρευτική πίεση που να ευνοεί τη ροή κεφαλαίων και τη μετανάστευση κατοίκων σε κράτη μέλη που διαθέτουν ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, με συνέπεια τη διατάραξη της ομαλής κυκλοφορίας των κεφαλαίων μέσα στην κοινότητα και την επιτροπή των επενδύσεων.

Οι παροχές κοινωνικής ασφάλισης χρηματοδοτούνται συνήθως εν μέρει από γενικά φορολογικά έσοδα και εν μέρει από ειδικές εισφορές. Οι αντίστοιχες αναλογίες διαφέρουν σημαντικά από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Στο Ηνωμένο Βασίλειο και στην Ιρλανδία η κοινωνική ασφάλιση χρηματοδοτείται πολύ περισσότερο από τη γενική φορολογία και λιγότερο από άμεσες εισφορές εργαζομένων και εργοδοτών.

Στην Ιρλανδία η κοινωνική ασφάλιση καλύπτεται κατά 84% από τη γενική φορολογία, ενώ αντίθετα στη Γαλλία κατά 79% από εισφορές.

Οι εισφορές, στις περιπτώσεις που καταβάλλονται από άτομα, μπορούν να θεωρηθούν σαν μία εναλλακτική μορφή προσωπικού φόρου εισοδήματος, ενώ στις περιπτώσεις που καταβάλλονται από επιχειρήσεις, μπορεί να αποτελούν μία πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση στα κέρδη, τουλάχιστον στο μέτρο που το φορολογικό βάρος δεν μετακυλιέται στους εργαζόμενους.

1.7 Φορολογική διάκριση και προστατευτισμός

Το άρθρο 95 της Συνθήκης ορίζει τα εξής:

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

Η αρχή της απαγόρευσης της φορολογικής διάκρισης των εισαγόμενων προϊόντων σε σχέση με τα εγχώρια ομοειδή εθνικά προϊόντα εξυπηρετεί δύο σκοπούς:

- α) Ενισχύει την απαγόρευση επιβολής δασμών και παρόμοιων επιβαρύνσεων κατά την εισαγωγή, παρεμποδίζοντας την καταστράτηγηση αυτής της απαγόρευσης με το να επιβάλλονται φορολογικές επιβαρύνσεις που θα είχαν το ίδιο με τους τελωνειακούς δασμούς αποτέλεσμα, και
- β) Διασφαλίζει τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ προϊόντων διαφορετικών κρατών μελών.

Απαγόρευση της φορολογικής διάκρισης δεν σημαίνει και απαγόρευση επιβολής εσωτερικής φορολογίας. Η επιβολή εσωτερικής φορολογίας επιτρέπεται ελεύθερα υπό το άρθρο 95 της Συνθήκης, απαγορεύεται δε μόνο στο μέτρο που αυτή δημιουργεί διάκριση σε βάρος των εισαγόμενων προϊόντων. Τέτοια διάκριση δημιουργείται, όταν το φορολογικό βάρος που φέρει το εγχώριο (ομοειδές ή παρόμοιο).

Κατά συνέπεια, ένα μείζον πρόβλημα, που προέκυψε και που εξακολουθεί να υπάρχει, είναι να διακρίνουμε μεταξύ εκείνων των επιβαρύνσεων που συνιστούν επιβαρύνσεις ισοδύναμου με δασμούς αποτελέσματος ή μέτρα ισοδύναμου με ποσοτικούς περιορισμούς αποτελέσματος και εκείνων που αποτελούν μέρος ενός συστήματος εσωτερικής φορολογίας.

Η διάκριση, πάντως, είναι δυσχερής, γιατί η αληθής φύση μιας επιβάρυνσης μπορεί να είναι και συγκαλυμμένη. Ακόμη και ο Φ.Π.Α., που μεταχειρίζεται τις εισαγωγές ως

φορολογητέες πράξεις, θα μπορούσε, εκ πρώτης όψεως, να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην έννοια της φορολογικής επιβάρυνσης ισοδύναμου αποτελέσματος.

Για την επίτευξη του φορολογικού προστατευτισμού πρωταρχικό ρόλο παίζει η συγκρισιμότητα των προϊόντων. Για τη σύγκριση προϊόντων όμως πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως ο όρος "ομοειδή προϊόντα", στον όρο αυτό εμπίπτουν τα προϊόντα που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά και πληρούν τις ίδιες ή παρόμοιες καταναλωτικές ανάγκες. Συνεπώς, τα καλυπτόμενα από τη διάταξη αυτή προϊόντα δεν είναι μόνον αυτά που είναι "ταυτόσημα", αλλά και αυτά που προορίζονται για όμοιες ή παρεμφερείς χρήσεις.

Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 95 της Συνθήκης έχει δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα εφαρμογής. Η σύγκριση που επιβάλλεται να γίνει κατά την πρώτη παράγραφο μεταξύ των προϊόντων είναι κατά βάση αριθμητική-ποσοτική, δηλαδή σύγκριση του φορολογικού βάρους που επιβάλλεται σε κάθε προϊόν. Εκείνη της δεύτερης παραγράφου είναι οικονομική-ποιοτική, δεδομένου ότι διαφορετικά, αν και ανταγωνιστικά, προϊόντα μπορεί να υφίστανται διαφορετικά φορολογικά βάρη. Θα πρέπει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να ερευνάται αν η διαφορά είναι τέτοια, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι πράγματι παρέχεται προστασία στο εγχώριο προϊόν, π.χ. να στρεβλώνει τους όρους του ανταγωνισμού.

Η Συνθήκη, περαιτέρω, δεν περιλαμβάνει διάταξη που να απαγορεύει τη διάκριση στην εφαρμογή της εσωτερικής φορολογίας και στα εισαγόμενα αγαθά που δεν είναι ούτε ομοειδή ούτε και ανταγωνιστικά με τα εγχώρια.

1.8 Επιστροφές φόρων επί εξαγωγών

Το άρθρο 96 συμπληρώνει το άρθρο 95 στην επιδίωξη επίτευξης ενός συστήματος έμμεσων φόρων στην Κοινότητα που δεν θα δημιουργεί διακρίσεις ανάμεσα στα εγχώρια και εισαγόμενα αγαθά.

Το άρθρο 95 απαγορεύει τη φορολόγηση των εισαγωγών με φόρο ανώτερο από αυτόν που επιβάλλεται στα εγχώρια προϊόντα και αντιθέτως, ενώ το άρθρο 96 απαγορεύει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση εξαγωγής προϊόντων, να επιστρέφουν φόρους μεγαλύτερους από αυτούς που πράγματι επιβλήθηκαν, γιατί, διαφορετικά, δημιουργείται έμμεσος φορολογικός προστατευτισμός των εγχώριων σε βάρος των εισαγόμενων ομοειδών προϊόντων.

Περαιτέρω, το άρθρο 97, το οποίο επιτρέπει την εφαρμογή μέσων (εξισωτικών) συντελεστών κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων επί εισαγωγών και στις επιστροφές επί εξαγωγών σε περίπτωση επιβολής φόρου κύκλου εργασιών κατά το σωρευτικό σύστημα, έχει πλέον ιστορική, μόνο αξία, γιατί όλα τα κράτη μέλη εφαρμόζουν σήμερα ένα ΦΠΑ και τα θέματα ρυθμίζονται πλέον από αυτόν. Το άρθρο 98, εξάλλου, δεν επιτρέπει κατ' αρχήν επιστροφές επί εξαγωγών και επιβολή αντισταθμιστικών βαρών επί εισαγωγών, χωρίς προηγούμενη έγκριση του Συμβουλίου, σε περιπτώσεις που τα προϊόντα φέρουν άλλες, εκτός από έμμεσους φόρους, επιβαρύνσεις.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

Η ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.1 Η εναρμόνιση της έμμεσης φορολογίας

Το σύστημα έμμεσων φόρων στη χώρα μας παρείχε έντονη προστασία στην εγχώρια παραγωγή, γιατί η επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων ήταν πολύ μεγαλύτερη από την επιβάρυνση των ίδιων εγχώρια παραγόμενων προϊόντων.

Σύμφωνα με την πράξη προσχώρησης, η χώρα μας έπρεπε να καταργήσει κάθε προστασία που παρεχόταν στην εγχώρια παραγωγή, μέσα σε πέντε χρόνια από την ένταξη. Τα μεγάλα ελλείμματα του εμπορικού μας ισοζυγίου, δεν επέτρεπαν στη χώρα μας να προβεί στην κατάργηση της προστασίας που παρείχαν οι φόροι μέσα στην πιο πάνω προθεσμία. Γι' αυτό η κυβέρνηση με το μνημόνιο που υπέβαλε στην κοινότητα το 1982 και ύστερα από σχετικές συζητήσεις, αποφασίσθηκε η εισαγωγή ενός ειδικού δασμού, που έγινε γνωστός ως ρυθμιστικός φόρος, ο οποίος περιέλαβε την πρόσθετη επιβάρυνση των εισαγωγών από τους έμμεσους φόρους. Ο ρυθμιστικός αυτός φόρος συμφωνήθηκε να καταργηθεί σταδιακά μέσα σε πέντε χρόνια, από την 1.1.1984 ως την 1.1.1989.

Από 'κει και πέρα η χώρα μας έπρεπε να ακολουθήσει, στο θέμα των έμμεσων φόρων, την Κοινότητα που από το 1985 ανέλαβε την πραγματοποίηση ενός φιλόδοξου αλλά ταυτόχρονα και αναγκαίου σχεδίου υλοποίησης της μεγάλης εσωτερικής αγοράς.

Από την 1η Ιανουαρίου 1993 έχει τεθεί σε εφαρμογή, όπως είχε προβλεφθεί το σχέδιο αυτό.

Το σχέδιο της εναρμόνισης των έμμεσων φόρων περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές πλευρές: i) την εναρμόνιση της διάρθρωσης των έμμεσων φόρων, ii) την εναρμόνιση του ύψους

των φορολογικών συντελεστών, και iii) την εναρμόνιση της αρχής επιβολής των φόρων αυτών στο διακοινοτικό εμπόριο.

Στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών η εσωτερική αγορά θα εκφραστεί κυρίως με την εξάλειψη των φορολογικών συνόρων και την κατάργηση των τελωνειακών ελέγχων στα σύνορα. Σχετικά με το θέμα της επιβολής των έμμεσων φόρων η Επιτροπή προτείνει την εφαρμογή της αρχής της χώρας προορισμού που ισχύει και σήμερα. Κάθε χώρα δηλαδή θα φορολογεί τις εισαγωγές από κοινοτικές χώρες και θα απαλλάσει τις εξαγωγές προς αυτές. Η μεταφορά φορολογητέων εμπορευμάτων πέραν των συνόρων των κρατών μελών, θα γίνεται με βάση ένα σύστημα φορολογικών αποθηκευτικών εγκαταστάσεων που θα συνδέονται μεταξύ τους.

.. Τα επιτεύγματα αυτά είναι αποτέλεσμα των αποφάσεων που λήφθηκαν σχετικά με το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης από το 1989 και έπειτα.

Σχετικά με το νέο καθεστώς στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, προβλέπεται ότι θα διατηρηθούν και θα εναρμονιστούν σε κοινοτικό επίπεδο πέντε ειδικοί φόροι δαπάνης ενώ όλοι οι άλλοι θα καταργηθούν. Οι φόροι που θα διατηρηθούν είναι οι εξής: Ο φόρος καπνού, ο φόρος υγρών καυσίμων, ο φόρος οινοπνεύματος, ο φόρος μπίρας, και ο φόρος κρασιού.

Το νέο καθεστώς του ΦΠΑ, προσφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα τόσο στις επιχειρήσεις, όσο και στους ιδιώτες.

Ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα του νέου καθεστώτος είναι η ελάφρυνση των διοικητικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων όταν πραγματοποιούν αγοραπωλησίες εντός της Κοινότητας, με την κατάργηση 60 περίπου εκατ. διοικητικών τελωνειακών εγγράφων.

Εξάλλου, προκειμένου να εξαλειφθούν οι σημαντικότεροι κίνδυνοι φοροδιαφυγής, πρόκειται να δημιουργηθεί ένα σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για το ΦΠΑ με τη βοήθεια της πληροφορικής. Το σύστημα αυτό θα δώσει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιβεβαιώνουν γρήγορα τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εμπορικού τους συνεργάτη.

Η ανάγνωση του έργου αυτού θα επιτρέψει στις επιχειρήσεις, στους υπαλλήλους και σε όλους όσους ενδιαφέρονται για τα φορολογικά θέματα και την επιχειρηματική ζωή, να κατανοήσουν τα κύρια στοιχεία του νέου καθεστώτος ΦΠΑ στην Κοινότητα.

Η φορολογία θα αποτελέσει ένα από τα κύρια θέματα. Όλοι, όσοι συμμετέχουν στο τεράστιο έργο της Ευρωπαϊκής οικοδόμησης, θα καταλάβουν τη σημασία που έχει το γεγονός αυτό για το δρόμο που απομένει ακόμα να διανύσουμε μέχρι την επίτευξη του τελικού στόχου.

2.2 Φ.Π.Α.

2.2.1 Νέο καθεστώς Φ.Π.Α.: Κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα

1. ΓΕΝΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ. Η κατάργηση των φορολογικών διατυπώσεων στα ενδοκοινοτικά σύνορα έχει ως στόχο να επιτρέψει την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και των προσώπων μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με την ενιαία ευρωπαϊκή πράξη.

Η υλοποίηση του στόχου αυτού απαιτεί τη ριζική μεταβολή της φορολογίας των αγαθών και συγκεκριμένα την κατάργηση της σύνδεσης μεταξύ της επιβάρυνσης με το φόρο και της υλικής εισόδου των αγαθών στο φορολογικό έδαφος ενός κράτους μέλους. Για το λόγο αυτό, με τα νέα καθεστώτα αναμορφώνεται το φορολογικό σύστημα με βάση τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας.

2.2.2 Κύρια χαρακτηριστικά τουνέου καθεστώτος Φ.Π.Α.

Οι νέοι κανόνες εφαρμόζονται για μια μεταβατική περίοδο που έχει αρχίσει από την 1η Ιανουαρίου 1993, ενώ η θέσπιση

του οριστικού καθεστώτος προβλέπεται για την 1η Ιανουαρίου 1997.

Οι κατευθυντήριες γραμμές των ληφθέντων μέτρων είναι οι ακόλουθες:

1. Την 1ην Ιανουαρίου 1993, η διάβαση των συνόρων δεν αποτελεί γενεσιουργό αιτία για την είσπραξη του ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει, την εξαφάνιση, από την ημερομηνία αυτή, του καθεστώτος ατελειών για τους ταξιδιώτες το οποίο από το 1985, είχε αρχίσει προοδευτικά να καταργείται στο πλαίσιο αυτής της προοπτικής. Το καθεστώς φορολογικής ατέλειας, θα εξακολουθεί να ισχύει για τις "μικρής σημασίας" εμπορικές πράξεις (μικρές ταχυδρομικές αποστολές, προσωρινές εισαγωγές οχημάτων). το καθεστώς ατέλειας παραμένει αμετάβλητο όσον αφορά τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες. Ωστόσο, μέχρι το 1999, στα λιμάνια και στα αεροδρόμια, θα εξακολουθεί να υφίσταται το σύστημα των καταστημάτων αφορολόγητων ειδών το οποίο και αιτιολογεί την εφαρμογή ορίων όσον αφορά την αξία καθώς και ποσοτικών ορίων κατά τα ενδοκοινοτικά ταξίδια.

2. Από 1ης Ιανουαρίου 1993, τα εμπορεύματα και οι υπηρεσίες κυκλοφορούν στην Κοινότητα χωρίς καμία διατύπωση κατά τη διάβαση των ενδοκοινοτικών συνόρων βάσει μεταβατικού καθεστώτος που θα εφαρμόζεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1997. Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό η είσπραξη του Φ.Π.Α. θα γίνεται στη χώρα προορισμού και η αφαίρεση του στη χώρα καταγωγής, βάσει περιοδικών δηλώσεων που θα υποβάλουν οι επιχειρήσεις. Ο εν λόγω μηχανισμός είσπραξης θα δημιουργήσει νέα ανάγκη συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων η οποία θα βασίζεται σε δίκτυο τηλεματικής που θα επιτρέπει στις διοικήσεις αυτές την ανταλλαγή δεδομένων απαραίτητων για τον έλεγχο της αλήθειας των συναλλαγών, ενώ έχει ήδη θεσπιστεί το νομικό πλαίσιο αυτού του συστήματος. Από το 1993 έχουν αρχίσει να εφαρμόζονται τρία νέα ιδιαίτερα καθεστώτα:

- οι ενδοκοινοτικές πωλήσεις εξ αποστάσεως αγαθών που προορίζονται για ιδιώτες, για μη υποκείμενους στο φόρο θεσμικούς φορείς ή για υποκείμενους στο φόρο πλήρως απαλασ-

σόμενους των οποίων οι ενδοκοινοτικές αγορές αγαθών δεν υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο.

- οι ενδοκοινοτικές πωλήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων (πλοία, αεροσκάφη και οχήματα χερσαίας μεταφοράς με κινητήρα των οποίων τα τεχνικά χαρακτηριστικά έχουν καθοριστεί).

- ο μηχανισμός φορολόγησης στον τόπο προορισμού των ενδοκοινοτικών συναλλαγών μεταξύ υποκείμενων στο φόρο (ενδοκοινοτικές πράξεις αγοράς αγαθών).

Το Συμβούλιο θεώρησε ότι η εισαγωγή, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος ΦΠΑ, των τριών ειδικών καθεστώτων

που περιγράφονται ανωτέρω, θα επιτρέψει να αποφευχθεί μεγάλο μέρος των στρεβλώσεων ανταγωνισμού χωρίς να παρεμποδιστεί ωστόσο η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και χωρίς να επιβληθούν δυσανάλογα μεγάλες επιβαρύνσεις τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις δημόσιες διοικήσεις.

3. Η εναρμόνιση των φορολογικών βάσεων του ΦΠΑ άρχισε το 1977. Στις οδηγίες που εκδόθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή προβλεπόταν περιορισμένος αριθμός παρεκκλίσεων οι οποίες καταργήθηκαν το 1992: πρόκειται κυρίως για μεταχειρισμένα αγαθά, αντικείμενα τέχνης, αρχαιολογικά αντικείμενα και, αντικείμενα για συλλογές, αγοραπωλησίες χρυσού, μεταφορά προσώπων και, τέλος, την τροφοδοσία πλοίων, τρένων και αεροσκαφών.

4. Η εναρμόνιση των συντελεστών θα επιτρέψει τη μετάβαση στο οριστικό καθεστώς την 1η Ιανουαρίου 1998. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν παράλληλα με τον κανονικό συντελεστή ο οποίος είναι 18% δύο μειωμένους συντελεστές εκ των οποίων ο πρώτος είναι 3% και ο δεύτερος μηδενικός. Το Συμβούλιο ταυτόχρονα με τον καθορισμό του επιπέδου των συντελεστών έχει θεσπίσει τον ακτάλογο των αγαθών και υπηρεσιών, που αντιστοιχούν σε καθένα από τους προαναφερθέντες συντελεστές.

Έχοντας υπόψη ότι ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται στα περισσότερα κράτη-μέλη σε είδη βασικής ανάγκης, η επιτροπή πρότεινε ο μειωμένος συντελεστής να εφαρμόζεται σε είδη διατροφής (εκτός από αλκοόλη), προϊόντα ενέργειας για θέρμανση και φωτισμό, ύδρευση, φαρμακευτικά είδη, βιβλία, εφημερίδες και, περιοδικά και, σε μεταφορές επιβατών.

Ο κανονικός συντελεστής θα εφαρμόζεται σε όλα τα άλλα αγαθά και υπηρεσίες εκτός από αυτά που εξαιρούνται από το Φ.Π.Α. ενώ ο μηδενικό συντελεστής θα διατηρηθεί αναμφίβολα στις εξαγωγές από κράτη-μέλη σε τρίτες χώρες.

Η υιοθέτηση συντελεστών από τα κράτη-μέλη που θα κυμαίνονται στα ανωτέρω πλαίσια θα έχει ως συνέπεια για το Λουξεμβούργο και την Ισπανία την αύξηση των κανονικών τους συντελεστών ενώ για τη Δανία και την Ιρλανδία τη μείωσή τους. Το Ηνωμένο Βασίλειο εξάλλου θα υποχρεωθεί να υποβάλει τα αγαθά και υπηρεσίες που σήμερα υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή σ' ένα θετικό συντελεστή.

2.2.3 Μεταβατικό σύστημα φορολογίας

Η οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 1991 ορίζει ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 1993 στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές - η διάρκεια της ισχύος αυτού του καθεστώτος είναι καταρχήν τέσσερα χρόνια, θα ανανεωθεί όμως αυτόματα μέχρι την έναρξη της ισχύος του οριστικού καθεστώτος. Η οδηγία θεσπίζει τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Διάκριση μεταξύ της φορολόγησης στη χώρα προορισμού, δηλαδή στο κράτος μέλος άφιξης των εμπορευμάτων, θα εφαρμόζεται: - στις συναλλαγές μεταξύ υποκείμενων στο φόρο κι εξομοιούμενων προς αυτούς προσώπων, εφόσον ο πωλητής δεν είναι μικρή επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, η αγορά εμπορευμάτων από υποκείμενους σε φόρο που απαλλάσσονται του φόρου, από κατ' αποκοπή φορολογούμενους γεωργούς και από μη υποκείμενα σε φόρο νομικά πρόσωπα θα φορολογείται στη χώρα προορισμού αν η αξία των αγορών υπερβαίνει το ελάχι-

στο καθοριζόμενο όριο των 10.000 ECU. - στις μεταβιβάσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από την ίδια επιχείρηση μεταξύ δυο κρατών μελών, εκτός αν οι μεταβιβάσεις αυτές αφορούν εργασίες "φασόν", διάφορες εργασίες, εκμίσθωση ή προσωρινή χρησιμοποίηση των αγαθών στο κράτος μέλος άφιξης. - σε όλες τις συναλλαγές που αφορούν καινούργια μεταφορικά μέσα, οποιοδήποτε και αν είναι το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υπάγεται ο λήπτης. - στις πωλήσεις δια αλληλογραφίας (πωλήσεις με αντικαταβολή, δηλ. οι πωλήσεις στις οποίες η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιείται από τον πωλητή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του) που απευθύνονται σε τελικούς καταναλωτές ή εξομοιούμενα μ' αυτούς πρόσωπα, εφόσον το σύνολο των πωλήσεων αυτών υπερβαίνει το όριο που καθορίστηκε καταρχήν σε 100.000 ECU ανά κράτος μέλος άφιξης. - σε κάθε περίπτωση, τα προϊόντα τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης θα υπάγονται κανονικά στο καθεστώς ΦΠΑ του κράτους-μέλους προορισμού, οποιοσδήποτε και αν είναι ο αγοραστής και χωρίς να εφαρμόζεται κανένα όριο.

Κατά συνέπεια, το πεδίο εφαρμογής της φορολόγησης στη χώρα προέλευσης δε θα είναι αμελητέο εφόσον θα περιλαμβάνει:

- όλες τις αγορές που θα πραγματοποιούν οι ταξιδιώτες μέσα στην Κοινότητα (τεχνικά αυτό θα οδηγήσει στην κατάργηση των απαλλαγών για τους ενδοκοινοτικούς ταξιδιώτες).

- όλες τις αγορές που θα πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις οι οποίες συμμετέχουν στο ενδοκοινοτικό εμπόριο υπαγόμενες στο καθεστώς απαλλαγής που εφαρμόζεται και στις εγχώριες συναλλαγές τους.

- όλες τις αγορές μη καινούργιων μεταφορικών μέσων (άνω των 3 μηνών, και άνω των 3000 χ.μ.) από υποκείμενους σε φόρο μεταπωλητές.

- οι αγορές που πραγματοποιούνται από τελικούς καταναλωτές ή εξομοιούμενα μ' αυτούς πρόσωπα, που δεν υπάγονται στο καθεστώς πωλήσεων δια αλληλογραφίας ή στο καθεστώς των συ-

ναλλαγών μεταξύ προσώπων εξομοιούμενων προς τους υποκείμενους σε φόρο.

Όλες αυτές οι αγορές που φορογούνται άπαξ στο κράτος-μέλος αναχώρησης θα συμβάλλουν στο να ασκηθεί πίεση για τη σύγκλιση των συντελεστών, για την ενοποίηση των οικονομικών και, κατά συνέπεια για την ολοσχερή κατάργηση των φορολογικών συνόρων. Σημειώνεται ακόμα ότι οι περιορισμοί που απορρέουν από τις φορολογικές απαλλαγές των πολιτών (λόγω μετακόμισης, γάμου, κλπ.) καταργούνται *ipso facto*.

2. Εφαρμογή νέων μηχανισμών για τη φορολόγηση στη χώρα προορισμού σε συνδυασμό με την καθιέρωση απλουστευμένων φορολογικών δηλώσεων. Η έννοια της εισαγωγής καταργήθηκε πλήρως στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές από την 1η Ιανουαρίου 1993. Για τις ενδοκοινοτικές πράξεις με προορισμό πρόσωπα υποκείμενα σε φόρο ή εξομοιούμενα προς αυτά και, τις ενδοκοινοτικές πράξεις που αφορούν καινούργια μεταφορικά μέσα, η επιβολή του ΦΠΑ στη χώρα προορισμού, δηλ. στο κράτος-μέλος άφιξης των πωλουμένων και μεταφερόμενων αγαθών, θα πραγματοποιείται μέσω μιας νέας φορολογητέας πράξης που χαρακτηρίζεται ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών θα είναι κατά συνέπεια υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στο κράτος μέλος άφιξης. Αν δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα αυτή θα έχει τη δυνατότητα να ορίσει άλλο πρόσωπο ως υπόχρεο. Οι ενδιαφερόμενοι φορείς θα χρησιμοποιούν τις συνήθεις περιοδικές δηλώσεις για την εκκαθάριση του ΦΠΑ που οφείλεται για μια ενδοκοινοτική συναλλαγή και, παράλληλα για την έκπτωση του φόρου. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις δε θα προκαταβάλλουν πλέον τον ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές τους συναλλαγές. Όσο για τους πωλητές των αγαθών, οι πωλήσεις τους θα απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος μέλος αναχώρησης από τη στιγμή κατά την οποία τα πωληθέντα αγαθά θα μεταφερθούν έξω από το κράτος μέλος αναχώρησης αλλά στο εσωτερικό της Κοινότητας, κι εφόσον οι πελάτες τους (οι αποκτώντες) είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ ή εξομοιούμενα προς αυτούς πρόσωπα, δηλαδή στην πράξη πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο της αναχώρησης των πωληθέντων αγαθών. Σε ότι αφορά τις ενδο-

κοινοτικές πωλήσεις δι' αλληλογραφίας που φορολογούνται στη χώρα προορισμού και οι οποίες προορίζονται εξ' ορισμού σε ιδιώτες ή σε εξομοιούμενα προς τους τελικούς καταναλωτές πρόσωπα, η φορολόγηση στη χώρα προορισμού θα πραγματοποιείται με τη μετάθεση του τόπου παράδοσης στο κράτος μέλος άφιξης των πωλουμένων αγαθών, στο οποίο κατά συνέπεια ο πωλητής (ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος) θα είναι υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ βάσει των συντελεστών και των όρων που ισχύουν στο κράτος αυτό.

3. Κατάργηση των τελωνειακών διατυπώσεων και των ελέγχων για φορολογικούς σκοπούς στα εσωτερικά σύνορα. Τα τελωνειακά έντυπα και συγκεκριμένα το ενιαίο διοικητικό έγγραφο έχουν καταργηθεί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Δεν απαιτείται κανένα ενδοκοινοτικό συνοδευτικό έγγραφο. Ο έλεγχος των ενδοκοινοτικών συναλλαγών είναι πλέον φορολογικής φύσης, όπως στο εσωτερικό καθεστώς, και πραγματοποιείται εκ των υστέρων με βάσει τα συνήθη εμπορικά και λογιστικά έγγραφα. Για το λόγο αυτό στα τιμολόγια θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των συμμετεχόντων στη φορολογητέα πράξη έτσι ώστε να αναπτυχθεί η διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών.

4. Ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών. Για να μπορέσει να λειτουργήσει αυτή η συνεργασία τα κράτη μέλη απαιτούν τη συγκέντρωση διαφορετικών στοιχείων από τους πωλητές κάθε κράτους μέλους, έτσι ώστε να είναι δυνατή η ανταλλαγή των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για τη διενέργεια διασταύρωσης κι ελέγχου. Κατά βάση μόνο οι υποκείμενοι σε φόρο που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις οφείλουν να καταθέτουν κάθε τρίμηνο δήλωση που θα περιλαμβάνει ένα περιορισμένο αριθμό πληροφοριών, οι οποίες είναι εύκολο να εξαχθούν από τα λογιστικά τους βιβλία:

- τον αριθμό φορολογικού τους μητρώου ΦΠΑ.
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για κάθε πελάτη τους-λήπτη των αγαθών.
- και για κάθε πελάτη τους-λήπτη των αγαθών το συνολικό ποσό των παραδόσεων ανά πελάτη.

Τα τιμολόγια περιλαμβάνουν ήδη αυτά τα στοιχεία: το μόνο που απαιτείται είναι η συγκέντρωση τους. Είναι κατά συνέπεια εύκολο για τους υποκείμενους στο φόρο να ανταποκριθούν στην υποχρέωση του "listing". Εξάλλου ο φόρτος εργασίας για τη συγκέντρωση αυτή των στοιχείων είναι σαφώς λιγότερος από το φόρτο που προκαλείται από τις ισχύουσες τελωνειακές διατυπώσεις και τα τελωνειακά έγγραφα ή από εκείνον που θα απαιτούσε η χρησιμοποίηση ενός ενδοκοινοτικού συνοδευτικού εγγράφου.

5. Διαφύλαξη της ποιότητας των στατιστικών μέσων της Κοινότητας. Οι πωλητές και οι απαιτούντες θα συμπληρώνουν στις περιοδικές τους δηλώσεις δύο επιπλέον στήλες, στις οποίες θα αβροίζονται και θα ανακεφαλαιώνονται τα ποσά των ενδοκοινοτικών τους πράξεων. Μόνο οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις θα έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν μια επιπλέον ειδική και στατιστική μηνιαία δήλωση.

6. Μεταβατικό καθεστώς που εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 1993 για την παροχή ορισμένων ενδοκοινοτικών υπηρεσιών. Η διάκριση μεταξύ της φορολόγησης στη χώρα προέλευσης και της φορολόγησης στη χώρα προορισμού εφαρμόζεται επίσης και στις ενδοκοινοτικές μεταφορές εμπορευμάτων και τις παρεπόμενες υπηρεσίες, όπως είναι η συντήρηση και η εκφόρτωση, καθώς επίσης και στην παροχή υπηρεσιών από μεσολαβητικές (που ενεργούν εξ ονόματος και για λογαριασμό τρίτων) εφόσον υπεισέρχονται στις παραπάνω φορολογητέες πράξεις. Όταν οι αποδέκτες των υπηρεσιών είναι υποκείμενος σε φόρο σε κράτος μέλος:

- Εκτός εκείνου της αναχώρησης των μεταφερόμενων αγαθών.
- Εκτός εκείνου της ενσώματης εκτέλεσης της παρεπόμενης προς τη μεταφορά υπηρεσίας: η φορολόγηση δεν πραγματοποιείται πλέον στη χώρα προέλευσης αλλά στη χώρα προορισμού, κι εν προκειμένω, στο κράτος μέλος στα φορολογικά μητρώα του οποίου είναι εγγεγραμμένος ο εν λόγω αποδέκτης της υπηρεσίας και στο οποίο είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου.

2.2.4 Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αρχαιολογικά αντικείμενα συλλογών.

Σύμφωνα με την οδηγία του Συμβουλίου για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος ΦΠΑ εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς σε μεταχειρισμένα αντικείμενα έργα τέχνης, αρχαιολογικά αντικείμενα και αντικείμενα συλλογής.

1. Τα πολύτιμα μέταλλα καθώς και οι πολύτιμες πέτρες δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, εκτός από την περίπτωση κατά την οποία η αξία τους δεν υπερβαίνει το 50% της τιμής πώλησης των αντικειμένων τα οποία συνθέτουν. Το καθεστώς αυτό είναι ειδικό με την έννοια ότι αντικαθιστά το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με σκοπό την απόφυγή της διπλής επιβολής του φόρου, η οποία παρατηρείται, εφόσον δεν ισχύουν ειδικές διατάξεις. Όταν τα εν λόγω αγαθά στα οποία έχει ήδη επιβληθεί ΦΠΑ μη εκπτώσιμος στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, μεταπωλούνται από έναν έμπορο ο οποίος πρέπει να επιβάλει και πάλι το φόρο (κυρίως στην περίπτωση μεταπώλησης στα πλαίσια επαγγελματικής δραστηριότητας των εν λόγω αγαθών τα οποία έχουν αγορασθεί από ιδιώτες. Εξάλου, η θέσπιση ενός ειδικού εναρμονισμένου καθεστώτος στον τομέα αυτό θα επιτρέψει τόσο την κάλυψη ενός νομικού κενού το οποίο υπήρχε από το 1977 όσο και τη δημιουργία ευνοϊκών προϋποθέσεων για την οικοδόμηση μιας εσωτερικής αγοράς.

2. Η βάση επιβολής του φόρου είναι για κάθε πράξη το περιθώριο κέρδους του εμπόρου-μεταπωλητή, δηλ. η αξία την οποία προσθέτει στα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο της μεταπώλησης. Το περιθώριο αυτό ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης χωρίς τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, και της τιμής αγοράς, συμπεριλαμβανομένων των φόρων, που κατέβαλε κατά την αγορά των εμπορευμάτων τα οποία μεταπωλεί. Παράλληλα, το δικαίωμα έκπτωσης του υποκείμενου στο φόρο-μεταπωλητή δεν ασκείται πλέον υπό τις προϋποθέσεις οι οποίες προβλέπονται από το κανονικό σύστημα ΦΠΑ. Πράγματι, ο φόρος αυτός στην πράξη λαμβάνεται υπόψη αυτόματα, από τη φορολογία μόνο του περιθωρίου κέρδους, και όχι της συνολικής τιμής πώλησης.

3. Η φορολογική μεταχείριση των ενδοκοινοτικών πράξεων οι οποίες αφορούν τα αγαθά που αναφέρονται στην οδηγία εφαρμόζεται και, για την περίοδο μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων: το κράτος μέλος προέλευσης θα φορολογεί το περιθώριο κέρδους των παραδόσεων από μεταπωλητές υποκείμενους στο φόρο που προορίζονται για ένα άλλο κράτος μέλος και το κράτος μέλος προορισμού θα απαλλάσσει της φορολογίας τα αγαθά τα οποία εισάγονται στην επικράτεια του από ένα από τους υποκείμενους στο φόρο-μεταπωλητές του.

4. Στις πράξεις που αφορούν τρίτες χώρες εφαρμόζεται μη φορολογία ή επιστροφή των φόρων κατά την εξαγωγή και, φορολογία κατά την εισαγωγή. Ωστόσο, για να ενθαρρυνθεί η διατήρηση και ο εμπλουτισμός της πολιτιστικής κληρονομιάς της Κοινότητας, ορισμένα αγαθά που παρουσιάζουν γενικό ενδιαφέρον, θα αποτελούν αντικείμενο φορολογίας κατά την εξαγωγή προς τρίτες χώρες, ενώ η βάση επιβολής του φόρου θα εξακολουθεί να είναι το περιθώριο κέρδους.

2.2.5 Προσωρινή εισαγωγή αγαθών

Επιθυμητός στόχος είναι η κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στην κυκλοφορία των αγαθών εντός της Κοινότητας, με την εφαρμογή της ευρύτερης δυνατής απαλλαγής από το ΦΠΑ για τα προσωρινώς εισαγόμενα αγαθά από το ένα κράτος μέλος σε άλλο.

1. Τα προσωρινώς εισαγόμενα αγαθά σ' ένα κράτος μέλος από ένα άλλο, εξαιρούνται από τον ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι :

- προορίζονται να επανεξαχθούν χωρίς αλλοίωση.
- έχουν τεθεί σ' ελεύθερη κυκλοφορία.
- έχουν αγοραστεί στο κράτος μέλος εξαγωγής μετά την καταβολή του ΦΠΑ, που δεν έχει επιστραφεί κατά την εξαγωγή.

- ανήκουν σε πρόσωπο που δεν κατοικεί στο κράτος μέλος στο οποίο έχουν εισαχθεί.
- δεν είναι αναλώσιμα αγαθά.

Η οδηγία αυτή δεν εφαρμόζεται στα μέσα μεταφοράς, τα εμπορευματοκιβώτια ή τις παλέτες.

2. Πιο κάτω αναφέρονται παραδείγματα αγαθών τα οποία εξαιρούνται της επιβολής ΦΠΑ, εφόσον εισάγονται προσωρινά στην Κοινότητα από μια τρίτη χώρα: επαγγελματικός εξοπλισμός, εμπορικά δείγματα, αγαθά που χρησιμοποιούνται για επίδειξη σε εκθέσεις, πανηγύρεις κλπ. βοηθήματα διδασκαλίας, επιστημονικός εξοπλισμός, ιατρικός, χειρουργικός και, εργαστηριακός εξοπλισμός, προσωπικά αντικείμενα ταξιδιωτών.

3. Τα αγαθά που εισάγονται από ένα κράτος μέλος σ' ένα άλλο και δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο σημείο 1 μπορούν να τύχουν του ευεργετήματος μιας από τις απαλλαγές οι οποίες απαριθμούνται στο σημείο 2 εφόσον δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, δεν έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τους κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος εξαγωγής ή έχουν τύχει, λόγω της εξαγωγής τους, απαλλαγής από τον ΦΠΑ και τα οποία εισάγονται από έναν μη υποκείμενο στο φόρο ή από υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν δικαιούται ολικής έκπτωσης του φόρου.

4. Σε μερικές περιπτώσεις απαιτείται ασφάλεια για τα αγαθά τα οποία απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την προσωρινή εισαγωγή. Εφόσον απαιτείται, αυτή δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη από το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο θα οφείλετο στην περίπτωση που τα αγαθά είχαν δηλωθεί για κατ'οίκον χρήση κατά την εισαγωγή. Η ασφάλεια μπορεί να καταβάλλεται τοις μετρητοίς ή να έχει μορφή εγγύησης.

5. Τα κράτη μέλη καθορίζουν μια προθεσμία κατά την οποία τα αγαθά τα οποία έχουν απαλλαγή του ΦΠΑ κατά την προσωρινή τους εισαγωγή μπορούν να παραμένουν στο έδαφός τους. Η συνήθης μέγιστη προθεσμία είναι 24 μήνες αλλά μπορούν να δοθούν προτάσεις σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

6. Το όφελος της απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί προσωρινής εισαγωγής παύει εφόσον τα αγαθά, επανεξάγονται, καταστρέφονται σαν αποτέλεσμα απρόβλεπτων γεγονότων, δηλώνονται προς προσωπική χρήση. Στην τελευταία περίπτωση, ο ΦΠΑ είναι καταβλητέος. Σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις η προσωρινή εισαγωγή μπορεί να λήξει και είναι δυνατόν τα αγαθά να παραινούν χωρίς καταβολή του φόρου.

7. Υπάρχουν μερικές περιπτώσεις κατά τις οποίες αγαθά εισαγόμενα για ενδεχόμενη πώληση, μπορεί να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ για προσωρινή εισαγωγή. Οι περιπτώσεις αυτές είναι: μεταχειρισμένα αγαθά που εισάγονται με ενδεχόμενο πωλήσεως σε δημοπρασία, έργα τέχνης για εκθέσεις όπου ενδέχεται να πωληθούν, αγαθά που πρόκειται να πωληθούν αλλά υπόκεινται σε δοκιμές αποδοχής.

2.2.6 Κοινό σύστημα ΦΠΑ που ισχύει για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις

Στόχος είναι η απλούστευση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και προσέγγιση των συστημάτων που εφαρμόζεται καθένα από τα κράτη μέλη.
Ειδικότερα:

1. Απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών κάτω των 10.000 ECU. Επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών κάτω των 35.000 ECU είναι επιλέξιμες για απαλλαγή, εφόσον το αποφασίζει το κράτος μέλος.

2. Πρόκειται να θεσπιστεί ένα απλουστευμένο σχέδιο για την επιβολή και είσπραξη του ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών λιγότερο από 200.000 ECU.

3. Αυτά τα απλουστευμένα συστήματα λειτουργούν με βάση τις ετήσιες δηλώσεις και μηνιαίες ή τριμηνιαίες προκαταβολές.

4. Τα ανώτατα όρια απαλλαγής κι επιλεξιμότητας για τα α-

πλουστευμένα συστήματα αναβερώνονται ετησίως από την Επιτροπή ώστε να έχουν οι τιμές του πραγματική αξία.

5. Οι ισοτιμίες σε εθνικό νόμισμα των ποσών που εκφράζονται σε ECU καθορίζονται ετησίως από την Επιτροπή.

2.2.7 Δαπάνες από τις οποίες δεν εκπίπτει ΦΠΑ

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί της δαπάνης σχετικά με τα αεροσκάφη και τα σκάφη αναψυχής δεν εκπίπτει.

2. Ο ΦΠΑ σχετικά με τα επιβατικά αυτοκίνητα και τις μοτοσικλέτες εκπίπτει κατά 50% τέσσερα χρόνια μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας. Δύο χρόνια μετά από αυτή τη μεταβατική περίοδο, τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίσουν το ποσοστό που εκπίπτει μεταξύ 25 και 75%.

3. Πλήρης έκπτωση επιτρέπεται στην περίπτωση που τα οχήματα και σκάφη αυτά χρησιμοποιούνται για μίσθωση, για εξάσκηση, ή εκμάθηση, για ενοικίαση ή επειδή αποτελούν μέρος του αποθέματος που χρησιμοποιείται κατά τις συναλλαγές μιας επιχείρησης.

4. Ο ΦΠΑ επί των δαπανών μεταφοράς των υποκείμενων στη φορολογία προσώπων (επιχειρηματικά ταξίδια) και του προσωπικού τους, διέπεται από τους ίδιους κανόνες και υπόκειται στο ίδιο χρονοδιάγραμμα όπως αναφέρεται πιο πάνω στο σημείο 2.

5. Ο ΦΠΑ επί των εξόδων διαμονής σε ξενοδοχείο, για διατροφή και κατανάλωση ποτών δεν εκπίπτει, εκτός από την περίπτωση κατά την οποία η παροχή αυτών περιλαμβάνεται στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκείμενου στη φορολογία προσώπου ή στην περίπτωση που παρέχονται δωρεάν σε προσωπικό ασφαλείας και φύλακες στο χώρο της επιχείρησης.

6. Δεν εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των εξόδων σε χώρους διασκέδασης και, για είδη πολυτελείας.

2.2.8 Συνέπειες για την Ελλάδα από την εναρμόνιση του ΦΠΑ

Η υιοθέτηση των προτάσεων από το Συμβούλιο έχει ως αποτέλεσμα σημαντικές μεταρρυθμίσεις των συστημάτων ΦΠΑ που εφαρμόζουν οι διάφορες χώρες της Κοινότητας. Ευρείες μεταβολές στο ισχύον σύστημα ΦΠΑ έχει κάνει και η χώρα μας. Ειδικότερα, η χώρα μας έχει καταργήσει τον υψηλό συντελεστή 36% καθώς και το μειωμένο συντελεστή 3% που ισχύει για τα βιβλία, τις εφημερίδες κ.ά. Έχει επίσης κάνει σημαντικές ανακατατάξεις στα είδη που υπάγονται στους άλλους δύο συντελεστές και, συγκεκριμένα έχει μεταφέρει πολλά είδη από τον χαμηλό συντελεστή στον κανονικό και, αντίστροφα. Δεν έχει αναγκαστεί όμως να μεταβάλει το ύψος των δύο άλλων συντελεστών, γιατί τόσο ο χαμηλός συντελεστής, που είναι σήμερα 6%, όσο και ο κανονικός συντελεστής, που είναι 16% βρίσκονται μέσα στα όρια που προτείνει η Επιτροπή. Θα πρέπει επίσης να μεταβάλει σημαντικά το θεσμικό πλαίσιο του ΦΠΑ γιατί με τη δημιουργία της ενιαίας κοινοτικής αγοράς μεταβάλλεται η έννοια των όρων "εισαγωγή" κι "εξαγωγή". Εσωτερική αγορά για τη χώρα μας θα 'ναι πλέον ολόκληρος ο κοινοτικός χώρος, ενώ οι όροι "εισαγωγή" κι "εξαγωγή" θα αναφέρονται μόνο στο εμπόριο με τρίτες χώρες. Τέλος, θα πρέπει να οργανωθεί μηχανογραφικά το σύστημα ΦΠΑ ώστε να μπορεί έγκαιρα η χώρα μας να αποστέλλει στην Υπηρεσία Εκκαθαρίσεων τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις της από τον ΦΠΑ που αναλογεί στις εισαγωγές και στις εξαγωγές μας από, και προς την Κοινότητα.

Οι πιο πάνω μεταβολές στο σύστημα του ΦΠΑ επηρεάζουν τόσο τα έσοδα όσο και την οικονομία της χώρας και μεταβάλλουν το βαθμό προοδευτικότητας του φόρου, με συνέπεια την ανακατανομή του φορολογικού βάρους ανάμεσα στις διάφορες εισοδηματικές τάξεις. Η κατάργηση του υψηλού συντελεστή 36% και η υπαγωγή των ειδών αυτής της κατηγορίας στον ενδιάμεσο συντελεστή 16% καθώς και η μεταφορά ειδών από τον ενδιάμεσο στον χαμηλό συντελεστή, επιφέρουν μείωση των εισόδων, ενώ η μεταφορά ειδών από τον χαμηλό στον ενδιάμεσο συντελεστή οδηγεί σε αύξηση των εσόδων. Η μείωση των εσό-

δων στην πρώτη περίπτωση εκτιμάται ότι θα είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη αύξηση στη δεύτερη περίπτωση, με αποτέλεσμα να έχουμε τελικά ελαφρά μείωση των εσόδων η οποία εκτιμάται ότι θα ανέλθει σε 5%.

Η αναδιάρθρωση των φορολογικών συντελεστών εξάλλου επηρεάζει την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος ανάμεσα στα διάφορα εισοδηματικά κλιμάκια. Η κατάργηση του συντελεστή 36% και η μεταφορά των ειδών αυτής της κατηγορίας στο συντελεστή 16% μειώνουν την προοδευτικότητα του συστήματος ενώ η μεταφορά των άλλων ειδών τόσο από τον ενδιάμεσο στον χαμηλό όσο και, αντίστροφα αυξάνει γενικά την προοδευτικότητα του συστήματος. Τελικά θα έχουμε βελτίωση στην κατανομή των φορολογικών βαρών καθόσον μειώνεται η επιβάρυνση των μεσαίων και χαμηλών εισοδηματικών τάξεων και αυξάνεται η επιβάρυνση των υψηλών εισοδηματικών τάξεων.

2.3 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

2.3.1 Γενικά

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (ε.φ.κ.) ορίζονται αρνητικά σε σχέση με το ΦΠΑ. Ως ειδικός φόρος κατανάλωσης μπορεί να χαρακτηριστεί κάθε έμμεσος φόρος που πλήττει άμεσα ή έμμεσα την κατανάλωση αγαθών.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των ε.φ.κ είναι ότι:

α) πλήττουν την κατανάλωση, δηλαδή η απόδοση των φόρων αυτών συνδέεται άμεσα με την κατανάλωση.

β) αποτελούν ένα σημαντικό μέρος της λιανικής τιμής πώλησης των προϊόντων (μέχρι και 60% σε ορισμένες περιπτώσεις).

γ) τα φορολογούμενα προϊόντα δεν είναι αγαθά πολυτε-

λείας, αλλά προϊόντα ευρείας λαϊκής κατανάλωσης. Μία περαιτέρω ιδιαιτερότητα των ε.φ.κ., σε αντίθεση με το ΦΠΑ, είναι ότι τα προϊόντα που υπόκεινται σε ε.φ.κ., εξάγονται χωρίς φόρους, αποθηκεύονται συνήθως σε τελωνειακές αποθήκες και φορολογούνται κατά το χρόνο εξόδου από την αποθήκη για να τεθούν σε ανάλωση.

Η Επιτροπή προτείνει οι ε.φ.κ. να περιοριστούν, μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, σε αυτούς που επιβάλλονται στα καύσιμα, τα προϊόντα καπνού και τα οινοπνευματώδη, να καταργηθούν δε όλοι οι άλλοι δυετερεύοντες ε.φ.κ., διότι το κόστος είσπραξης τους είναι δυσανάλογο με την απόδοσή τους.

Αναγνωρίζει, ωστόσο, η Επιτροπή, ότι υπάρχουν στα επί- μέρους κράτη μέλη και άλλοι ε.φ.κ., όπως οι φόροι κατανάλωσης αυτοκινήτων, που και αυτοί διαφέρουν σημαντικά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και που προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και ύφεση στο εμπόριο. Εντούτοις, σχετικά με τους φόρους αυτούς, δεν προτάθηκε καμιά ενέργεια για το 1992, δεδομένου ότι η επιβολή και η είσπραξή τους δεν συνεπάγονται ελέγχους και διατυπώσεις στα σύνορα. Η Επιτροπή είχε προτείνει το 1987 να θεσπιστούν όχι απλώς προσεγγίσεις, όπως στο ΦΠΑ, αλλ' ομοιόμορφοι συντελεστές ε.φ.κ. Οι μεγάλες όμως αποκλίσεις των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών έκαναν εμφανείς τις δυσχέρειες επίτευξης πλήρους εναρμόνισης των συντελεστών για το 1992.

Το 1989, η Επιτροπή εκδήλωσε την πρόθεση της να ακολουθήσει τακτική ευκαμψίας, στη θέσπιση των συντελεστών, ώστε να ληφθεί υπόψη η διαφορετική φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων αυτών στα διάφορα κράτη μέλη, καθώς επίσης και η εξέλιξη των πολιτικών της Κοινότητας στους διάφορους τομείς (μεταφορές, ενέργεια, περιβάλλον, υγεία, γεωργία κ.λ.π.).

Ετσι η Επιτροπή πρότεινε να θεσπιστούν ελάχιστοι συντελεστές ή κλίμακες που θα πρέπει να τηρούνται από όλα τα κράτη μέλη από 1.1.1993. Παράλληλα, πρότεινε τη θέσπιση αντικειμενικών συντελεστών που η εφαρμογή τους δεν θα είναι

υποχρεωτική για τα κράτη μέλη, αλλά θα αποτελούν κατευθυντήρια γραμμή μακροπρόθεσμης σύγκλισης των συντελεστών τους. Προβλέπεται επίσης μια διαδικασία αναθεώρησης των ελάχιστων και των αντικειμενικώ συντελεστών, που θα γίνεται ανά διετία, αρχής γενομένης από της 31.12.1994, ώστε οι συντελεστές αυτοί να προσαρμόζονται στις ενδεχόμενες εξελίξεις των πολιτικών φορολογίας, υγείας, ενέργειας κ.λ.π. Ανεξάρτητα από αυτό, το Συμβούλιο θα πραγματοποιεί ανά διετία, μετά από πρόταση της Επιτροπής, αναπροσαρμογή των επιμέρους συντελεστών για τη διατήρηση της πραγματικής τους αξίας.

2.3.2 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ε.φ.κ.

Γενικό καθεστώς, κατοχή και κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται στο φόρο αυτό.

Στα πλαίσια της υλοποίησης της εσωτερικής αγοράς έχει γίνει πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί του γενικού καθεστώτος, των προϊόντων που υπόκεινται σε γενικό φόρο κατανάλωσης με σκοπό την επίτευξη των απαραίτητων εκείνων προϋποθέσεων που θα επιτρέψουν την κατάργηση των φορολογικών φραγμών.

Με τον όρο "Προϊόντα που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης" νοούνται τα ορυκτέλαια, τα οινοπνευματώδη ποτά και τα μεταποιημένα καπνά.

Η πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περιέχει:

1. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα εισαγωγής ή διατήρηση άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται σε άλλα προϊόντα υπό τον όρο ότι η επιβολή αυτή δεν παρεμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και δεν έχει σαν αποτέλεσμα τη διατήρηση των φορολογικών φραγμών.

2. Η οδηγία προβλέπει ότι κάθε πώληση ή χρησιμοποίηση των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τις ανάγκες μιας επιχείρησης, ενός οργανισμού δημοσίου δι-

καίου, ή για δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, καθώς και κάθε πώληση δι' αλληλογραφίας θα είχαν σαν αποτέλεσμα την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στη χώρα στην οποία καταναλίσκονται τα προϊόντα αυτά.

3. Κάθε προϊόν το οποίο υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης συνοδεύεται, είτε από κάποιο διοικητικό έγγραφο είτε από κάποιο εμπορικό έγγραφο. Το έγγραφο αυτό, το οποίο καταρτίζεται υπ' ευθύνη του ενδιαφερόμενου, κυκλοφορεί μεταξύ των συναλλασσομένων.

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα τα οποία τίθενται προς κατανάλωση ή πωλούνται στο έδαφος τους πρέπει να φέρουν τα εθνικά εμπορικά σήματα αναγνώρισης ή φορολογικά σήματα.

5. Η οδηγία προβλέπει δύο καθεστώτα επιστροφής για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψει στην περίπτωση όπου τεθεί το προϊόν προς κατανάλωση σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη. Το πρώτο καθεστώς δίνει τη δυνατότητα σε κάθε αποστολέα να περιέλθει ή να επαναπεριέλθει σε καθεστώς αναστολής επιτρέποντας έτσι την επιστροφή στο πρώτο κράτος μέλος πριν από την πληρωμή στο δεύτερο. Το δεύτερο καθεστώς προβλέπει μεταγενέστερη επιστροφή της πληρωμής στο άλλο κράτος μέλος.

6. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Η προθεσμία της επιστροφής πρέπει να είναι ομοιόμορφη για να αποφευχθεί κάθε είδους διάκριση.

Η οδηγία προβλέπει απαλλαγές οι οποίες απορρέουν από διεθνείς συμφωνίες που έχουν συναφθεί από τα κράτη μέλη.

7. Προβλέπει επίσης τη σύσταση μιας Επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης. Η Επιτροπή αυτή θα είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή των ταμειακών οδηγιών που αφορούν τα μεταποιημένα καπνά, τα οινοπνευματώδη ποτά καθώς και τα ορυκτέλαια.

Η πρόταση αυτή οδηγίας όμως, απλοποιείται και διευκρι-

νίζεται χωρίς να τροποποιείται το περιεχόμενο και τα ουσιώδη στοιχεία σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, από μια νεώτερη πρόταση οδηγίας.

Σύμφωνα λοιπόν με τη νεώτερη πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου (Βρυξέλλες, 9 Οκτωβρίου 1992) προκύπτουν τα εξής:

1) Στο πρώτο άρθρο της παρούσας πρότασης διευκρινίζεται ότι ορισμένα εδάφη των κρατών μελών πρέπει να αντιμετωπίζονται σαν τρίτες χώρες για φορολογικούς σκοπούς.

2) Στο σημείο α του άρθρου 3 της παρούσας πρότασης διευκρινίζεται ότι η ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης με μηδενικό συντελεστή πραγματοποιείται μεταξύ φορολογικών αποθηκών.

3) Το άρθρο 3, σημείο β, και 4 της παρούσας πρότασης οδηγίας προσδιορίζουν ένα νομικό πλαίσιο για την υποβολή στην Επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης που παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες, ιδίως όσον αφορά τη μεταβολή του παραλήπτη και την εξακρίβωση του καθεστώτος του παραλήπτη από μέρος του αποστολέα.

4) Στο άρθρο 5, σημείο α της παρούσας πρότασης ορίζεται ότι δεν πρέπει να χρησιμοποιείται συνοδευτικό έγγραφο όταν γίνεται χρήση μηχανοργανωμένων διαδικασιών έτσι ώστε να απλουστευτούν οι διοικητικές διαδικασίες.

5) Το άρθρο 5, σημείο δ της παρούσας πρότασης, ορίζει ότι, όταν η αποστολή προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϋποθέτει δήλωση υπαγωγής σε καθεστώς εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης μέσω του ενιαίου διοικητικού εγγράφου, τότε δεν χρειάζεται η αντικατάσταση των εγγράφων, και συνεπώς απλοποιούνται οι σχετικές διατυπώσεις.

Σε περίπτωση προϊόντων που δεν φθάνουν στον προορισμό τους και υπόκεινται σε ένα ειδικό φόρο κατανάλωσης με μη-

δενικό συντελεστή, η είσπραξη του ειδικού φόρου θα πραγματοποιείται από το κράτος μέλος προορισμού, όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία.

2.3.2.1 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ε.φ.κ.: Αλκοολούχα ποτά και αλκοόλη που περιέχεται σε άλλα προϊόντα

Η εναρμόνιση της φορολογίας οινοπνεύματος προσκρούει σε πολλές δυσχέρειες, καθώς τουλάχιστον ο οίνος δεν παράγεται σε όλες τις χώρες της ΕΟΚ αλλά μόνο σε ορισμένες από αυτές, θα πρέπει, προκειμένου να επιτευχθεί οποιαδήποτε προσαρμογή, να ληφθεί υπόψη και η αγροτική πολιτική, όπως και στην περίπτωση φορολογίας των καπνών. Υπόψη πρέπει να ληφθεί επίσης και το πρόβλημα ύπαρξη και λειτουργίας εθνικών μονοπωλίων οινοπνεύματος. Οι συντελεστές διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό και οι διαφορές αυτές έγιναν εντονότερες μετά την προσχώρηση στην Κοινότητα της Δανίας, της Ιρλανδίας, και του Ηνωμένου Βασιλείου, λόγω των υψηλών συντελεστών φορολογίας που εφαρμόζουν οι χώρες αυτές. Πράγματι, δεν υπάρχει άλλος τομέας οικονομικής δραστηριότητας που να έχει εγείρει τόσα παράπονα φορολογικής διάκρισης και παραβίασης του άρθρου 95 της Συνθήκης, όσα έχει εγείρει ο τομέας παραγωγής οινοπνεύματος, όπως αυτό προκύπτει από τη σχετικά πλούσια πάνω στο θέμα αυτό νομολογία του ΔΕΚ.

Με την προοπτική κατάργησης των φορολογικών συνόρων, η Επιτροπή, στα πλαίσια του προγράμματος για το 1992 αποφάσισε να ακολουθήσει την τακτική που είχε ακολουθήσει και στους άλλους ε.φ.κ., δηλαδή, την τακτική των αριθμητικών μέσων όρων.

Ετσι το 1987 υιοθετήθηκε πρόταση σύμφωνα με την οποία:

1. Τα κράτη μέλη μπορούν αν ταξινομήσουν τις μπίρες σε κατηγορίες και να εφαρμόζουν τον ίδιο συντελεστή έμμεσου φόρου κατανάλωσης στις μπίρες οι οποίες υπάγονται σε μια καθορισμένη κατηγορία.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν ένα μειωμένο ενιαίο συντελεστή ε.φ.κ. στη μπίρα η οποία παράγεται από μικρές ανεξάρτητες επιχειρήσεις εφόσον ο μειωμένος συντελεστής:

- δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν άνω των 60.000 εκατόλιτρων μπίρας ετησίως.
- δεν είναι χαμηλότερος κατά περισσότερο από 20% του κανονικού εθνικού συντελεστή για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.
- δεν είναι κατώτερος από το επίπεδο του ελάχιστου συντελεστή που καθορίζεται από την πρόταση οδηγίας για την εναρμόνιση των συντελεστών.

3. Στην περίπτωση όπου η μπίρα που παράγεται σε κάθε κράτος ή προέρχεται από άλλα κράτη μέλη αποσύρεται από την αγορά επειδή η κατάστασή της ή η ημερομηνία παραγωγής της την καθιστούν ακατάλληλη για κατανάλωση, είναι δυνατό να επιστραφεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος έχει ήδη καταβληθεί.

4. Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται για τα απλά και τα αφρώδη κρασιά, καθώς και για τα ενδιάμεσα προϊόντα, προσδιορίζονται με βάση τον αριθμό των εκατόλιτρων, τελικού προϊόντος που διατίθεται στην κατανάλωση. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν ενιαίο μειωμένο συντελεστή για τα απλά κρασιά καθώς και τους αφρώδεις οίνους οι οποίοι έχουν μικρό αλκοολικό τίτλο. Ο συντελεστής αυτός δεν μπορεί να είναι χαμηλότερος από το 50% του κανονικού εθνικού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης και δεν μπορεί να κατέλθει κάτω από το ελάχιστο επίπεδο το οποίο καθορίζεται για το σχετικό προϊόν.

5. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών καθορίζεται ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης σε θερμοκρασία 20 βαθμών Κελσίου. Υπολογίζεται σε σχέση με τον αριθμό εκατόλιτρων καθαρής αλκοόλης που διατίθεται πραγματικά στην κατανάλωση.

2.3.2.2 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ε.φ.κ.: μεταποιημένα καπνά.

Προκειμένου να εξασφαλιστεί η υλοποίηση της ενιαίας εσωτερικής αγοράς έγινε πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τους φόρους, που επιβάλλονται στην κατανάλωση μεταποιημένων καπνών.

Η πρόταση οδηγίας 72/464/ΕΟΚ του Συμβουλίου περιέχει:

1. Τα τσιγάρα τα οποία κατασκευάζονται στην Κοινότητα καθώς και εκείνα που εισάγονται από τρίτες χώρες υπόκεινται ο' ένα ποσοστιαίο ειδικό φόρο κατανάλωσης, που υπολογίζεται επί της ανώτατης τιμής λιανικής πώλησης, καθώς και σε συγκεκριμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης που υπολογίζεται ανά μονάδα προϊόντος. Στην περίπτωση των τσιγάρων θα έπρεπε να εφαρμόζεται μία αντιστρόφως προοδευτική κλίμακα συντελεστών για να μη δημιουργείται διάκριση σε βάρος των καλύτερης ποιότητας τσιγάρων.
2. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν ένα όριο για τις τιμές λιανικής πώλησης ανά κατηγορία μεταποιημένων καπνών κάθε όριο ισχύει για όλα τα προϊόντα τα οποία ανήκουν στην ομάδα των μεταποιημένων καπνών, πρέπει επίσης να διαφέρει κατά τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται πραγματικά στην ποικιλία των κοινοτικών προϊόντων.
3. Οι καπνοβιομήχανοι και εισαγωγείς στην Κοινότητα, καθορίζουν ελεύθερα τις ανώτατες τιμές λιανικής πώλησης για καθένα από τα προϊόντα τους και για κάθε κράτος μέλος ξεχωριστά.

Αναλυτικότερα η πρόταση αυτή που υιοθετήθηκε το 1972 από το Συμβούλιο προέβλεπε ότι η εναρμόνιση των φορολογικών δομών στη φορολογία των τσιγάρων θα έπρεπε να συντελεστεί κατά στάδια.

Αρχικά, το πρώτο στάδιο ήταν να διαρκέσει μέχρι τις 30.6.1975, αλλά, με μία σειρά οδηγιών που ακολούθησαν, παρατάθηκε για τρία ακόμη χρόνια. Κατά τη διάρκεια του πρώτου σταδίου, όλα τα κράτη μέλη όφειλαν να επιβάλουν ε.φ.κ. στα τσιγάρα, αποτελούμενο από ένα πάγιο φόρο καπνού, υπολογιζόμενο ανά μονάδα προϊόντος, και από ένα ποσοστό επί της αξίας (*ad valorem*). Ο ειδικός φόρος επί της ποσότητας δε θα έπρεπε να υπολείπεται, κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, του 5% ούτε να υπερβαίνει

το 75% της φορολογικής επιβάρυνσης τόσο από το φόρο επί της ποσότητας όσο και από το φόρο επί της αξίας.

Κατά το δεύτερο στάδιο, που θα έληγε στις 31.6.1981 (οδηγία 80/1275/ΕΟΚ), το ειδικό ποσό φόρου επί της ποσότητας (πάγιο στοιχείο) δεν θα έπρεπε να ήταν μικρότερο από το 5% ούτε μεγαλύτερο από το 55% της συνολικής πλέον φορολογικής επιβάρυνσης (ειδικός φόρος επί της ποσότητας+φόρος επί της αξίας+ΦΠΑ).

Κατά το τρίτο και τελικό στάδιο, θα έπρεπε να εναρμονιστούν πλήρως όλοι οι κανόνες που αφορούν την είσπραξη του ειδικού αυτού φόρου.

Οι προαναφερθείσες οδηγίες δεν περιλαμβάνουν συγκεκριμένες διατάξεις όσον αφορά το ύψος του ε.φ.κ. στα τσιγάρα. Για το όγο αυτό η Επιτροπή πρότεινε ένα Standstill στη βάση των αριθμών που διαπιστώθηκαν το 1987. Αντίθετα με τις προηγούμενες πρωτοβουλίες της, η Επιτροπή άρχισε να αντιμετωπίζει από κοινού το ΦΠΑ και το αναλογικό στοιχείο του ε.φ.κ. στα τσιγάρα, λόγω του πολλαπλασιαστικού αποτελέσματος που συνεπάγονται οι δύο αυτοί φόροι στην εργοστασιακή τους τιμή.

Η Επιτροπή επικέντρωσε την προσοχή της στην εναρμόνιση των φόρων στα τσιγάρα, που αντιπροσωπεύουν άλλωστε το 90% της αγοράς των βιομηχανοποιημένων καπνών. Κατ' αποτέλεσμα, τόσο η οδηγία του 1972 όσο και οι επόμενες δεν περιέλαβαν διατάξεις σχετικά με τον τρόπο και το ύψος φορολόγησης των λοιπών καπνικών προϊόντων.

Εντούτοις η Επιτροπή, το 1989, προέβη σε ριζική αναθεώρηση των προηγούμενων προτάσεών της. Έτσι, η επιτροπή πρότεινε ο φόρος που θα επιβάλλεται στα τσιγάρα να αποτελείται από ένα πάγιο στοιχείο (σταθερό ποσό ανά μονάδα), και από ένα αναλογικό στοιχείο (επί της αξίας).

Αντίθετα, οι συντελεστές για τα πούρα, τα πουράκια, τον καπνό καπνίσματος, αναρροφήσεως και μασήματος, παρουσιάζουν σαφώς διάκριση κατ' αξία. Ωστόσο, προβλέ-

πεται ένα ιδιαίτερο μεταβατικό καθεστώς για τα κράτη μέλη που την 1.1.1993 εφαρμόζουν φορολογική διάρθρωση διαφορετική από την καθαρή κατ' αξία.

2.3.2.3 Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ε.φ.κ.: ορυκτέλαια

Με σκοπό τη διασφάλιση της υλοποίησης της ενιαίας εσωτερικής αγοράς έγινε πρόταση οδηγίας από το Συμβούλιο για την εναρμόνιση της διάρθρωσης των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των ορυκτελαίων.

Το περιεχόμενο της τελευταίας πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου περιέχει:

1. Τα ορυκτέλαια φορολογούνται ανάλογα με το είδος της χρήσης ή εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα ή ως πετρέλαιο εσωτερικής καύσης.
2. Τα επίπεδα του ειδικού φόρου κατανάλωσης υπολογίζονται:
 - 1000 λίτρα προϊόντος σε θερμοκρασία 15 βαθμών Κελσίου για τα ορυκτέλαια.
 - 1000 λίτρα προϊόντος για τα προϊόντα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως βαρύ μαζούτ.

Αναλυτικότερα η εναρμόνιση του ε.φ.κ. στα ορυκτέλαια θα πρέπει να συνδυαστεί με την εξέλιξη της ενεργειακής πολιτικής και της πολιτικής μεταφορών της ΕΟΚ. Η Επιτροπή είχε αρχικά προτείνει μία οδηγία για την προσέγγιση του ε.φ.κ. των υδρογονανθράκων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα.

Μία νέα πρόταση της οδηγίας για την εναρμόνιση του ε.φ.κ. στα ορυκτέλαια υποβλήθηκε από την Επιτροπή στο

Συμβούλιο τον Αύγουστο του 1973. Το σχίσμα αυτό οδηγίας ασχολήθηκε με τον ορισμό της έννοιας και την κατάταξη των ορυκτελαίων, τον καθορισμό του φορολογητέου γεγονότος, τις επιτρεπόμενες εξαιρέσεις και την είσπραξη του φόρου.

Εντούτοις, η Επιτροπή υιοθέτησε το 1987, στα πλαίσια του προγράμματος για το 1992, μία νέα πρόταση. Όπως και στους άλλους τομείς, η Επιτροπή στηρίχτηκε στη μέθοδο των αριθμητικών μέσων όρων των συντελεστών που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη κατά κατηγορίες προϊόντων. Οι προτεινόμενοι φορολογικοί συντελεστές εφαρμόζονται σε μία ποσότητα χιλίων λίτρων της κάθε κατηγορίας προϊόντων.

Θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι η επιλογή της μεθόδου του αριθμητικού μέσου όρου των συντελεστών των κρατών μελών για τον προσδιορισμό του ύψους του εφαρμοστέου συντελεστή στα καύσιμα (αλλά και στον καπνό και το οινόπνευμα) θα είχε ως αποτέλεσμα σημαντική αύξηση των τιμών λιανικής πώλησης αυτών των προϊόντων ιδιαίτερα στην Ελλάδα, αλλά και στην Ισπανία και την Πορτογαλία, αφού οι χώρες αυτές εφαρμόζουν μικρότερους συντελεστές, δεδομένου και του επιπέδου των εισοδημάτων τους.

Τέλος πρέπει να αναφέρουμε ότι έγινε μία πρόταση για την μείωση των ε.φ.κ. στα ορυκτέλαια που χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένους σκοπούς.

Το άρθρο 8, παράγραφος 4 της οδηγίας του Συμβουλίου 92/81/ΕΟΚ για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα ορυκτέλαια προβλέπει ένα μέτρο, βάσει του οποίου το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέπει σε οποιοδήποτε κράτος μέλος να εφαρμόσει απαλλαγές ή μειώσεις του ε.φ.κ. που επιβάλλεται στα ορυκτέλαια για ειδικούς λόγους πολιτικής.

Σύμφωνα με τις επιταγές της οδηγίας του Συμβουλίου τα κράτη μέλη έχουν κοινοποιήσει τα αιτήματά τους. Εκτός από τις ελληνικές αρχές αιτήματα έχουν κοινοποι-

ήσει οι Βελγικές αρχές και οι Ιταλικές αρχές. Με βάση λοιπόν την πρόταση Απόφασής του Συμβουλίου στην οποία

αναφέρεται και τι προβλέπεται για τις Βελγικές και Ιταλικές αρχές, αναφέρεται ότι για την Ελληνική Δημοκρατία προβλέπεται: χορήγηση απαλλαγής από τον ε.φ.κ. στα ορυκτέλαια για καύσιμα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την κυκλοφορία επισήμων οχημάτων του Πρωθυπουργού, της εθνικής αστυνομίας και των μητροπόλεων.

Σύμφωνα με την οδηγία του Συμβουλίου προβλέπεται ότι η Επιτροπή θα εξετάζει και θα αναθεωρεί τις εν λόγω μειώσεις ή απαλλαγές από καιρού εις καιρόν. Ούτως ή άλλως, η Επιτροπή θα υποβάλει έκθεση προς το Συμβούλιο σχετικά με όλες τις απαλλαγές ή μειώσεις πριν την 31η Δεκεμβρίου 1996.

2.3.3. Εναρμόνιση των συντελεστών στους ε.φ.κ.

2.3.3.1 Αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά

Η νέα προσέγγιση όσον αφορά την ευκαμψία των συντελεστών ε.φ.κ. για τη μπίρα τα κοινά και τα αφρώδη κρασιά και των συντελεστών που επιβάλλονται στις αλκο-

όλες για ποτά και στα ενδιάμεσα προϊόντα οδηγεί στον καθορισμό των ακόλουθων συντελεστών:

- Την 1η Ιανουαρίου 1993 οι συντελεστές ειδικών φόρων κατανάλωσης στα κράτη μέλη δεν θα μπορούν να είναι κατώτεροι από τον ελάχιστο συντελεστή που ορίζεται σε:

- 0,748 ECU ανά εκατόλιτρο/βαθμό PLATO για τη μπίρα.

- 9,35 ECU ανά εκατόλιτρο για τα κοινά κρασιά.

- 16,5 ECU ανά εκατόλιτρο για τα αφρώδη κρασιά.
- 1118,5 ECU ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης για τις αλκοόλες για ποτά.
- 74,8 ECU ανά εκατόλιτρο για τα ενδιάμεσα προϊόντα.
- Μακροπρόθεσμα τα κράτη μέλη θα πρέπει να εφαρμόζουν τους εξής αντικειμενικούς συντελεστές:
 - 1,496 ECU ανά εκατόλιτρο/βαθμό PLATO για τη μπίρα.
 - 18,7 ECU ανά εκατόλιτρο για τα κοινά κρασιά.
 - 33 ECU ανά εκατόλιτρο για τα αφρώδη κρασιά.
 - 1398,1 ECU ανά εκατόλιτρο καθαρής αλκοόλης.
 - 93,5 ECU ανά εκατόλιτρο για τα ενδιάμεσα προϊόντα.

Για την αλκοόλη που περιέχεται στα αρώματα, στις κολώνιες και στα καλλυντικά η αρχική πρόταση προέβλεπε μειωμένο συντελεστή. Οι δυσκολίες ως προς τον προσδιορισμό των κοινών συνθηκών μετουσίωσης καθώς και το χαμηλό επίπεδο των εσόδων που προέρχονται από αυτό το είδος προϊόντων οδηγούν την Επιτροπή σε κατάργηση της αρχικής πρότασης.

2.3.3.2 Τσιγάρα και βιομηχανοποιημένα καπνά

Οι συντελεστές όπως αυτοί καθορίζονται για τα πούρα, τα πουράκια, τον καπνό για κάπνισμα, για εισπνοή και για μάσημα παρουσιάζουν σαφώς διάρθρωση κατ' αξία. Ωστόσο υπάρχει ένα ιδιαίτερο μεταβατικό καθεστώς για τα κράτη μέλη τα οποία από την 1η Ιανουαρίου 1993 εφαρμόζουν φορολογική διάρθρωση διαφορετική από την καθαρά κατ' αξία.

Η νέα προσέγγιση για την ευκαμψία των συντελεστών που επιβάλλονται στα τσιγάρα οδηγεί τα κράτη μέλη στην εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών την 1η Ιανουαρίου 1993.

- για το πάγιο στοιχείο το ποσό βάση δεν μπορεί να είναι κατώτερο από τον ελάχιστο συντελεστή ύψους 15 ECU /1000 τεμάχια.

- για το κατ' αξία στοιχείο ορίζεται ότι το αποτέλεσμα της πρόσθεσης των συντελεστών αυτών με το συντελεστή του ΦΠΑ δεν μπορεί να είναι μικρότερο από τον ελάχιστο συντελεστή ίσον με 45% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων.

Μακροπρόθεσμα τα κράτη μέλη θα εφαρμόσουν ειδικό φόρο κατανάλωσης αποτελούμενο από τα εξής δύο στοιχεία αντικειμενικών συντελεστών:

- για το πάγιο στοιχείο, ο αντικειμενικός συντελεστής θα είναι ίσος με 21,5 ECU/1000 τεμάχια.

- για το κατ' αξία στοιχείο ο αντικειμενικός συντελεστής ορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αποτελέσματα της πρόσθεσης του εν λόγω κατ' αξία στοιχείου με το συντελεστή του ΦΠΑ θα είναι ίσο με 57% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων.

Η νέα προσέγγιση για την ευκαμψία του δασμολογικού συντελεστή που ισχύει για τα πούρα, τα πουράκια, τον καπνό για κάπνισμα, εισπνοή και μάσημα οδηγεί τα κράτη μέλη στην εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 1993 ενός ελάχιστου συντελεστή κατ' αξία. Ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης καθορίζεται έτσι ώστε η συνολική φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την πρόσθεση αυτού του συντελεστή μ' εκείνον του ΦΠΑ να μην είναι μικρότερη από:

- 25% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τα πούρα και τα πουράκια.

- 50% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τον καπνό για κάπνισμα.

- 37% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τον καπνό για εισπνοή ή για μάσημα.

Μακροπρόθεσμα τα κράτη μέλη εφαρμόζουν αντικειμενικό συντελεστή έτσι ώστε το αποτέλεσμα της πρόσθεσης του συντελεστή αυτού μ' εκείνον του ΦΠΑ να είναι ίσο με:

- 36% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τα πούρα και τα πουράκια.

- 56% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τον καπνό για κάπνισμα.

- 43% της τιμής λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων για τον καπνό για εισπνοή και για μάσημα.

2.3.3.3. Ορυκτέλαια

Οι συντελεστές που εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 1993 για τη βενζίνη (με ή χωρίς μόλυβδο), το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (ντίζελ), το θερμαντικό πετρέλαιο, το βαρύ πετρέλαιο, το υγροποιημένο αέριο πετρελαίου, το μεθάνιο και την κερατίνη είναι οι εξής: (ecu / 1000 λίτρα)

- βενζίνη με μόλυβδο: ορίζεται σε ελάχιστο ποσό 337 ecu

- αμόλυβδη βενζίνη: δεν θα είναι μικρότερος από 50 ecu σε σχέση με τους συντελεστές για τη βενζίνη με μόλυβδο.

- πετρέλαιο εσωτερικής καύσης: δεν θα είναι μικρότερος από 47 ECU ούτε μεγαλύτερος από 53 ECU.

- βαρύ πετρέλαιο: δεν θα είναι μικρότερος από 13 ECU ούτε μεγαλύτερος ούτε μεγαλύτερος από 18 ECU.

- υγροποιημένο αέριο πετρελαίου και μεθάνιο που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα: ορίζεται σε ελάχιστο ποσό 84,5 ECU.

- κηροζίνη ως καύσιμο: ορίζεται σε ελάχιστο ποσό 337 ECU.

- κηροζίνη: δεν θα είναι μικρότερος από 47 ECU ούτε μεγαλύτερος από 53 ECU.

2.3.3.4 Βενζίνη και πετρέλαιο εσωτερικής καύσης

Οι αντικειμενικοί συντελεστές, οι οποίοι αναφέρθηκαν δεν είναι υποχρεωτικοί κοινοί συντελεστές, αλλά οι οποίοι αντιπροσωπεύουν την κατεύθυνση της μακροπρόθεσμης σύγκλισης για τα κράτη μέλη. Εντούτοις, στην περίπτωση του πετρελαίου εσωτερικής καύσης για οδικές χρήσεις, προσδιορίζεται μια κλίμακα συντελεστών λόγω της φύσης του προϊόντος αυτού.

Οι αντικειμενικοί συντελεστές που εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 1993 είναι οι εξής:
(ECU/1000 λίτρα).

- βενζίνη με μόλυβδο: ορίζεται σε 495 ECU.

- αμόλυβδη βενζίνη: κατώτερος κατά 50 ECU σε σχέση με τον αντικειμενικό συντελεστή για τη βενζίνη με μόλυβδο.

- κηροζίνη που χρησιμοποιείται ως καύσιμο: ορίζεται σε 345 ECU.

Ο συντελεστής που εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 1993 για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης οδικής χρήσης θα κυμαίνεται μεταξύ 245 ECU (κατώτατο όριο) και 270 ECU (ανώτατο όριο) ανά 1000 λίτρα.

Τέλος έχουμε να αναφέρουμε ότι όλοι οι αντικειμενικοί συντελεστές καθώς και οι ελάχιστοι συντελεστές θα

επανεξετάζονται κάθε δύο έτη και για πρώτη φορά στις 31 Δεκεμβρίου 1994 και θα πραγματοποιούνται οι αναγκαίες προσαρμογές.

2.3.4 Κανονισμός: Περί του συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου για την κυκλοφορία προϊόντων που υπόκεινται σε ε.φ.κ.

Η Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων έχοντας υπόψη: α) τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, β) την οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, γ) τη γνώμη της Επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Εξέδωσε τον παρόντα κανονισμό:

- α) Ένας εγκεκριμένος αποθηκευτής-μεταφορέας ή ο αντιπρόσωπός του μπορεί, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς των προϊόντων, να επιλέξει εναλλακτικό τόπο παράδοσης χωρίς ειδική έγκριση από τη σχετική αρμόδια αρχή τότε πρέπει να ληφθεί υπόψη η μορφή του συνοδευτικού εγγράφου και οι επεξηγήσεις του.
- β) Όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να εκδίδουν αριθμούς ειδικών φόρων κατανάλωσης για τους εγκεκριμένους αποθηκευτές τους και τους εγγεγραμμένους επαγγελματίες τους, με υποχρεωτική αναγραφή του αριθμού ειδικού φόρου κατανάλωσης στο συνοδευτικό έγγραφο, δεν υπάρχει πλέον ανάγκη να αναφέρεται ο αριθμός αναγνώρισης ΦΠΑ ούτε για τον αποστολέα ούτε για τον παραλήπτη στο συνοδευτικό έγγραφο με εξαίρεση τους εγγεγραμμένους επαγγελματίες.
- γ) Είναι απαραίτητο να απλοποιηθεί και να διευκολυνθεί η διαδικασία όσον αφορά τα συνοδευτικά έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί με αυτόματο ή ηλεκτρονικό σύστημα ε-

πέξεργασίας δεδομένων, ότι τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν το δικαίωμα να απαλλάσσουν τον αποστολέα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, από την υποχρέωση υπογραφής των εν λόγω εγγράφων, γι' αυτό οι αρμόδιες αρχές μπορούν να επιτρέπουν στον αποστολέα να μην υπογράψει το έγγραφο, αλλά να αντικαθιστά την υπογραφή με ειδική σφραγίδα.

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την έβδομη ημέρα μετά τη δημοσίευση του στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

2.3.5 Συνέπειες για την Ελλάδα από την εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης

Για την εναρμόνιση των ειδικών φόρων δαπάνης, η Επιτροπή έχει υποβάλει στο Συμβούλιο σχέδια οδηγιών. Σύμφωνα με αυτά τα σχέδια οδηγιών, όπως είδαμε, θα διατηρηθούν και θα εναρμονιστούν σε κοινοτικό επίπεδο πέντε ειδικοί φόροι δαπάνης, ενώ όλοι οι άλλοι θα πρέπει να καταργηθούν.

Η Επιτροπή επίσης όπως έχουμε 'δει προτείνει για τους ειδικούς φόρους δαπάνης την εφαρμογή της αρχής της χώρας προορισμού που ισχύει και σήμερα.

Η υιοθέτηση των πιο πάνω προτάσεων της Επιτροπής θα επιβάλει στη χώρα μας ευρείες μεταβολές στους ειδικούς φόρους δαπάνης που ισχύουν σήμερα. Πρώτον, θα πρέπει να καταργήσει έναν μεγάλο αριθμό ειδικών φόρων δαπάνης που δεν προβλέπεται να διατηρηθούν και να εναρμονιστούν σε κοινοτικό επίπεδο.

Όπως είδαμε πιο πάνω, η χώρα μας εφαρμόζει σήμερα έναν μεγάλο αριθμό άλλων φόρων δαπάνης, πέραν των πέντε φόρων

τους οποίους η Επιτροπή προτείνει να διατηρηθούν σε κοινωνικό επίπεδο. Παρόλο που ορισμένοι από τους φόρους αυτούς (όπως λ.χ., τα τέλη κυκλοφορίας και ορισμένα τέλη χαρτοσήμου, που αποτελούν ουσιαστικά άμεσους φόρους, κ.ά.) θα μπορούν να διατηρηθούν και μετά τη φορολογική εναρμόνιση, οι περισσότεροι θα πρέπει να καταργηθούν. Η κατάργηση ορισμένων από τους φόρους αυτούς άλλωστε (όπως λ.χ. ορισμένα τέλη χαρτοσήμου, ο φόρος τραπεζικών υπηρεσιών κ.ά.) επιβάλλεται και από το γεγονός ότι επιβαρύνουν μόνο την εγχώρια παραγωγή και όχι τις εισαγωγές και δεν επιστρέφονται κατά την εξαγωγή, με συνέπεια να παραβιάζουν το εμπορικό μας ισοζύγιο. Οι φόροι αυτοί, όμως, αποφέρουν σημαντικά ποσά εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό και η αναπλήρωσή τους είναι πολύ δύσκολη. Μόνο τα χαρτόσημα που έχουν τη μορφή έμμεσων φόρων, ο φόρος κατανάλωσης και το αρχικό τέλος κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ο φόρος τραπεζικών υπηρεσιών, οι ενοποιημένοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και ορισμένοι άλλοι ειδικοί φόροι μικρότερης σημασίας, που θα ήταν σκόπιμο να καταργηθούν απέφεραν το 1988 περίπου το 30% των εσόδων του ΦΠΑ. Επομένως για να αναπληρωθούν τα έσοδα αυτά από τον ΦΠΑ θα πρέπει να αυξηθεί ο μέσος συντελεστής του φόρου αυτού κατά 3 ως 3,5 ποσοστιαίες μονάδες. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί με αύξηση του χαμηλού συντελεστή κατά 3,5 και του κανονικού συντελεστή κατά 3,3 ποσοστιαίες μονάδες. Αν ληφθεί υπόψη ότι, για την αναπλήρωση των εσόδων που θα απολεσθούν από την εναρμόνιση του ΦΠΑ, θα πρέπει η χώρα μας να αυξήσει τον χαμηλό συντελεστή κατά 0,5 και τον κανονικό κατά 0,7 ποσοστιαίες μονάδες, έπεται ότι η αναπλήρωση όλων των εσόδων από τους έμμεσους φόρους θα απαιτήσει την αύξηση του χαμηλού συντελεστή στο 9% και του κανονικού στο 20%, δηλαδή στα ανώτατα όρια που επιτρέπει η ΕΟΚ. Η εφαρμογή του ΦΠΑ με τόσο υψηλούς συντελεστές στη χώρα μας θα δημιουργήσει όμως τεράστια προβλήματα στη δημοσιονομική διαχείριση του.

2.4 Φορολογία και κεφαλαιαγορά

2.4.1 Η απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων

Η Ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων και υπηρεσιών προϋποθέτει ελευθερία εγκατάστασης. Η ελευθερία εγκατάστασης ουδέεται στενά με την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αφού τα πρόσωπα, σε περίπτωση επιλογής άλλης χώρας μέλους, ως κέντρου των βιοτικών δραστηριοτήτων τους, χρειάζονται κεφάλαια.

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αυτό οφείλεται εν μέρει στη δυνατότητα διπλής ή και πολλαπλής ακόμη φορολογίας της αυτής συναλλαγής ή αντίθετα, στην αύξηση της φοροδιαφυγής, αλλ' ακόμη και στην ύπαρξη φορολογικών "παραδείσων" μέσα στην Κοινότητα που κάνουν τα κεφάλαια να βγαίνουν σε φορολογικό πλειστηριασμό. Η μακροπρόθεσμη λύση έγκειται στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων, ώστε να δημιουργηθούν συνθήκες φορολογικής ουδετερότητας. Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μέσα στην Κοινότητα, αφού πέρασε από διάφορα προκαταρκτικά στάδια, είναι σήμερα πραγματικότητα υπό την Οδηγία της 24.6.1988.

Η Οδηγία αυτή καθιέρωσε την πλήρη κατ' αρχήν κυκλοφορία των κεφαλαίων από την 1.7.1990, εκτός από ορισμένους περιορισμούς και πρόσκαιρες εξαιρέσεις. Ειδικότερα, για την Ελλάδα, την Ιρλανδία, την Ισπανία και την Πορτογαλία προβλέφθηκε ότι οι χώρες αυτές μπορούν να διατηρήσουν αρκετούς περιορισμούς μέχρι το 1992.

Προκειμένου για την Ελλάδα και την Πορτογαλία, οι εν λόγω περιορισμοί μπορεί να επιτραπούν για μία ακόμη τριετία. Η διατήρηση των περιορισμών αυτών τελεί υπό την προϋπόθεση ότι οι πιο πάνω χώρες θα εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν προβλήματα ισοζυγίου πληρωμών ή ότι τα χρηματοπιστωτικά τους συστήματα θα εξακολουθούν να παρουσιάζουν μικρή προσαρμοστικότητα.

Εξάλλου, όλα τα κράτη μέλη μπορούν να επωφεληθούν μιας διασφαλιστικής ρήτηρας, σύμφωνα με την οποία επιτρέπεται στα κράτη μέλη, με δική τους πρωτοβουλία, να λάβουν μέτρα (μέχρι το πολύ έξι μήνες) προς αντιμετώπιση εξαιρετικά εκτεταμένων βραχυπρόθεσμων κινήσεων κεφαλαίων που προκαλούν ισχυρές πιέσεις στις συναλλαγματικές αγορές και σημαντικές διαταραχές στην άσκηση της νομισματικής και συναλλαγματικής πολιτικής ενός κράτους μέλους.

Η Επιτροπή ήταν πάντοτε ενήμερη ότι η απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή. Η ανησυχία της αυτή και ο φόβος ενός φορολογικού πλειστηριασμού ώθησε τις κοινοτικές αρχές να περιλάβουν στην πιο πάνω Οδηγία διάταξη, σύμφωνα με την οποία η Επιτροπή θα έπρεπε να υποβάλει στο Συμβούλιο μέχρι τις 31.12.1988 τις προτάσεις της για την άρση ή τον περιορισμό των κινδύνων στρέβλωσης, φοροδιαφυγής και φορολογικής απάτης στις αποταμιεύσεις.

Στις αρχές Φεβρουαρίου του 1989, η Επιτροπή δημοσίευσε σχέδιο πρότασης για την παρακράτηση του φόρου επί των τόκων καταθέσεων. Η Επιτροπή σκέπτεται ότι, με την απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων (κατάργηση συναλλαγματικών ελέγχων κλπ.), οι κάτοικοι της Κοινότητας θα κάνουν κατάχρηση αυτού του δικαιώματος με άνοιγμα λογαριασμών έξω από τα κράτη μέλη της και με παράλειψη υποβολής δηλώσεως στις εθνικές αρχές για το εισόδημα από τόκους. Ανησυχεί επίσης η Επιτροπή ότι θα σημειωθούν εισροές κεφαλαίων σε φορολογικούς παραδείσους, όπως είναι π.χ. το Λουξεμβούργο, το οποίο δεν φορολογεί τους λογαριασμούς καταθέσεων.

Με την παραπάνω πρόταση Οδηγίας εισάγεται ένα σύστημα φορολόγησης των τόκων καταθέσεων και γραμματίων του Δημοσίου με παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Απορρίφθηκε ωστόσο η ιδέα κατάργησης του τραπεζικού απορρήτου.

Ως ελάχιστος φορολογικός συντελεστής προτείνεται 15% που αποτελεί έναν αριθμητικό μέσο όρο των συντελεστών που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη.

Ορίζεται -δε- περαιτέρω στο σχέδιο Οδηγίας ότι τα κράτη μέλη θα μπορούν να εξαιρούν από τη ρύθμιση τους μικροκαταθέτες.

Στην πρόταση αυτή εναντιώνεται ιδιαίτερα το Λουξεμβούργο και ισχυρίζεται ότι η επιβολή ενός κοινοτικού φόρου σε τέτοια έκταση θα προκαλέσει διαρροή κεφαλαίων σε κράτη μη μέλη, όπως είναι η Ελβετία. Στην πρόταση αυτή αντιτίθεται με σφοδρότητα επίσης και το Ηνωμένο Βασίλειο, συμεριζόμε-νο τις ανησυχίες του Λουξεμβούργου.

Μπροστά σ' αυτή την κατάσταση, η Επιτροπή προσβλέπει μάλλον στη συνεργασία μεταξύ των διοικητικών αρχών των κρατών μελών για την καταστολή της φοροδιαφυγής στους τόκους καταθέσεων. Μελετά επίσης την υιοθέτηση μέτρων που θα παρακινούν το φορολογούμενο να δηλώνει τα σχετικά εισοδήματά του, κυρίως με τη συνεργασία των πιστωτικών ιδρυμάτων. Παράλληλα με την πρόταση αυτή υποβλήθηκε και μία πρόταση τροποποιητική της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας.

Με την πρόταση αυτή επιχειρείται βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών σε περίπτωση που υπάρχουν υπόνοιες για διάπραξη φορολογικής απάτης.

2.4.2 Φόροι εταιρικών κεφαλαίων και χρεωγράφων

Το 1976, η Επιτροπή παρουσίασε τις προτάσεις της πάνω στο θέμα της φορολογίας επί των συναλλαγών χρεωγράφων.

Μερικά κράτη μέλη επέβαλαν έναν ενιαίο φόρο, άλλα φορολογούσαν και τη διάθεση και την κτήση μετοχών. Η πρόταση τελικά της Επιτροπής ήταν ένας συμβιβασμός που δεν οδηγούσε σε αυστηρή εναρμόνιση.

Σύμφωνα με αυτή, τα κράτη μέλη μπορούσαν, αν ήθελαν, να καταργήσουν τους φόρους, όπου όμως αυτοί διατηρούνταν, η Επιτροπή επιθυμούσε εφαρμογή του δυαδικού συστήματος φορολογίας, δηλαδή, ο φόρος να επιβάλλεται τόσο στη διάθεση όσο

και στην κτήση των μετοχών. Τούτο είχε το πλεονέκτημα, στα πλαίσια των διεθνών συναλλαγών, να επιτρέπει τη διανομή του φόρου μεταξύ των κρατών που εμπλέκονται στις συναλλαγές. Προτάθηκε ως μέγιστος συντελεστής 0,3%. Οι προτάσεις όμως αυτές κατηγορήθηκαν ότι θα προκαλούσαν ανωμαλίες στις διεθνείς χρηματιστηριακές συναλλαγές χρεωγράφων και, έτσι, εγκαταλείφθηκαν.

2.5 Διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων

Το Συμβούλιο δημιούργησε πλαίσιο εντός του οποίου οι ενδοκοινοτικές πράξεις υπόκεινται σε έλεγχο πανομοιότυπο μ' εκείνο στον οποίο υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό των κρατών μελών, με τη βοήθεια ενός συστήματος διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των ελεγκτικών αρχών. Ειδικότερα:

1. Ο κανονισμός προβλέπει ότι κάθε κράτος μέλος ορίζει την αρχή ή τις αρχές οι οποίες θα είναι αρμόδιες για θέματα διοικητικής συνεργασίας στο έδαφός του και κοινοποιεί το σχετικό κατάλογο στα κράτη μέλη και στην Επιτροπή. Οι αρμόδιες αυτές αρχές ορίζουν έναν κεντρικό φορέα ο οποίος θα είναι κατά κύριο λόγο υπεύθυνος για τις επαφές με τα άλλα κράτη μέλη.

2. Ο κανονισμός ορίζει ότι οι αρμόδιες αρχές ανταλλάσσουν μεταξύ τους οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρούν χρήσιμες για τη βεβαίωση και την είσπραξη των έμμεσων φόρων. Γνωστοποιούν επίσης στην επιτροπή κάθε ειδικής ή γενικής φύσεως πληροφορία η οποία παρουσιάζει ενδιαφέρον για την Κοινότητα.

3. Οι αρμόδιες αρχές απαλλάσσονται από την υποχρέωση συνεργασίας για την παροχή πληροφοριών όταν κινούνται οι διαδικασίες δικαστικής δίωξης. Οι τυχόν συμπληρωματικές έρευνες θα πρέπει να διενεργηθούν βάσει των ρυθμίσεων που αφορούν την αμοιβαία δικαστική συνδρομή. Εντούτοις η δικα-

οτική αρχή δύναται να δώσει τη συγκατάθεση της κατά περίπτωση για την ανταλλαγή πληροφοριών.

4. Ο κανονισμός προβλέπει τρεις μεγάλες κατηγορίες διοικητικής συνεργασίας:

- συνδρομή κατόπιν αιτήσεως, όπου την πρωτοβουλία έχει η αιτούσα αρχή. Γενική υποχρέωση για τις αρμόδιες αρχές να ανακοινώνουν τις πληροφορίες όταν υποβάλλεται σχετική αίτηση. Υποχρέωση τις αρμόδιας αρχής να προβεί στη διεξαγωγή ερευνών για λογαριασμό ενός άλλου κράτους - μέλους. Διάταξη η οποία δίνει στα κράτη - μέλη τη δυνατότητα διεξαγωγής συντονισμένων φορολογικών εξακριβώσεων από κάθε ένα στη δική του επικράτεια. Το κράτος μέλος που αποφασίζει να μην συμμετάσχει σε παρόμοια διαδικασία φορολογικής εξακρίβωσης

προσδιορίζει τους λόγους της άρνησης του στην αρμόδια αρχή και στην επιτροπή.

- αυτόματη συνδρομή, όπου οι αρμόδιες αρχές των κρατών - μελών συμφωνούν εκ των προτέρων να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν αυτόματα ορισμένα είδη πληροφοριών.

- αυτεπάγγελτη συνδρομή, όπου η αρχή ενός κράτους - μέλους αναλαμβάνει την πρωτοβουλία χωρίς να έχει υποβληθεί σχετική αίτηση. Η αυτεπάγγελτη ανταλλαγή πληροφοριών είναι συχνά ιδιαίτερα χρήσιμη στον έλεγχο των περιπτώσεων φοροδιαφυγής.

5. Ο κανονισμός προβλέπει ότι οι αρμόδιες αρχές λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα προκειμένου να διασφαλίζεται η ταχεία διεκπεραίωση της υποχρέωσης τους για παροχή πληροφοριών.

Οι αιτούμενες πληροφορίες παρέχονται εντός μεγίστης προθεσμίας τριών μηνών, εκτός εάν η ίδια αιτούσα αρχή προτείνει μεγαλύτερη προθεσμία. Η αρμόδια αρχή πληροφορεί την αιτούσα αρχή για τα τυχόν εμπόδια τα οποία ενδέχεται να παρεμποδίσουν την έγκαιρη παροχή των αιτούμενων πληροφοριών.

6. Ο κανονισμός προβλέπει επαφές μεταξύ εξουσιοδοτημένων υπαλλήλων της αιτούσας αρχής και της αρμόδιας αρχής οι οποίες πραγματοποιούνται στα γραφεία της τελευταίας. Ο υπάλληλος της αιτούσας αρχής θα πρέπει να' χει πρόσβαση σ' όλα τα έγγραφα τα οποία έχει στη διάθεσή του το προσωπικό της αρμόδιας αρχής. Παρ' όλα αυτά, ο κανονισμός περιλαμβάνει διατάξεις, οι οποίες αφορούν τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας.

7. Ο κανονισμός προβλέπει διαδικασίες διαβουλεύσεων και συντονισμού. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να τονισθεί η σύσταση μόνιμης επιτροπής για τη διοικητική συνεργασία, στο πλαίσιο της οποίας μπορούν να εξετάζονται τα πρακτικά θέματα γενικού ενδιαφέροντος και οι θεσπισθείσες διαδικασίες λειτουργίας.

8. Η Επιτροπή σε συνεργασία με τη μόνιμη Επιτροπή για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων θεσπίζει τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται σχετικά με τις διαδικασίες συντονισμού στον εν λόγω τομέα.

9. Ο κανονισμός προβλέπει ότι τα κράτη μέλη ενημερώνουν την Επιτροπή για οποιαδήποτε συμφωνίες διοικητικής συνεργασίας στον τομέα των έμμεσων φόρων που έχουν συνάψει με τρίτες χώρες.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Τ Ρ Ι Τ Ο

Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΑΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

3.1 Γενικά

Ενας από τους τελικούς στόχους της Κοινότητας, όπως προαναφέρθηκε, είναι η πλήρης απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων μέσα στον κοινοτικό χώρο.

Αν οι έμμεσοι φόροι ορθώνουν φραγμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων, οι άμεσοι φόροι ορθώνουν αντίστοιχους φραγμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και επηρεάζουν αισθητά τις δύο άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες, αυτή της ελεύθερης εγκατάστασης και αυτή της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών.

Τη στιγμή αυτή υπάρχουν στην Κοινότητα δώδεκα φορολογικά εδάφη με το εκάστοτε δικό τους φορολογικό σύστημα. Οι διατάξεις κάθε εθνικής νομοθεσίας ρυθμίζουν ουσιαστικά τη φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μονομερώς. Οι εν λόγω διατάξεις επιφυλάσσουν στις διασυνοριακές δραστηριότητες συχνά δυσμενέστερο καθεστώς από τις εθνικές και δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που οδηγούν σε τριπλή φορολογία, με την οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις.

Η έναρμόνιση των άμεσων φόρων είναι ένα θέμα με το οποίο έχει ασχοληθεί η Επιτροπή εδώ και πολλά χρόνια έχει εκδώσει ένα σημαντικό αριθμό προτάσεων οδηγιών που αφορούν:

1) την έναρμόνιση των συστημάτων φορολογίας των εταιρειών και παρακράτησης φόρων επί των μερισμάτων (Ιούλιος 1975).

2) ένα κοινό σύστημα φορολογίας στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων, διανομών και συνεισφορών των στοιχείων ενεργητικού (Ιανουάριος 1969).

3) τη κατάργηση της διπλής φορολογίας (Νοέμβριος 1976),

4) την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας (Δεκέμβριος 1977).

5) την εναρμόνιση των νόμων των κρατών μελών που αφορούν τη φορολογική ρύθμιση της μεταφοράς των ζημιών των επιχειρήσεων (Σεπτέμβριος 1984), και

6) την εναρμόνιση των κανόνων που αφορούν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μιας επιχείρησης (Μάρτιος 1988).

Η πιο πρόσφατη από τις προτάσεις αυτές αποσκοπεί στην καθιέρωση κοινών κανόνων για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών που θα εφαρμόζονται σε όλα τα κράτη μέλη της Κρίνότητας. Η Επιτροπή έχει την άποψη ότι το φορολογικό βάρος επί των εταιρικών κερδών προκύπτει από τη συνδυαστική λειτουργία δύο παραγόντων: (α) της φορολογικής βάσης και (β) των φορολογικών συντελεστών. Αν επιτευχθεί εναρμόνιση της φορολογικής βάσης, θα είναι κατά την Επιτροπή πιο εύκολη η προσαρμογή των φορολογικών συντελεστών. Αυτό θα ωθήσει τα κράτη μέλη να προχωρήσουν στην προσέγγιση και των άλλων θεμάτων που περιλαμβάνονται στα προηγούμενα σχέδια οδηγιών, ώστε σταδιακά να επιτευχθεί πλήρης εναρμονισμένη ρύθμιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Η επιτευχθείσα μέχρι τώρα εναρμόνιση στο εταιρικό δίκαιο με την Πρώτη, Δεύτερη, Τρίτη, Τέταρτη, Εβδομη, Ογδοη, Ενδέκατη και Δωδέκατη Οδηγία, καθώς και η ίδρυση Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού θα συμβάλλουν αισθητά στην πραγματοποίηση της εναρμόνισης και στη φορολογία των επιχειρήσεων.

Ωστόσο στις 23.7.1990 έγινε ένα σημαντικό βήμα στην εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων. Το Συμβούλιο ενέκρινε τρία κείμενα, δύο Οδηγίες και μία Σύμβαση.

Η υιοθέτηση των παραπάνω κειμένων χαρακτηρίστηκε ως ιστορικής σημασίας γιατί, πράγματι, είναι η πρώτη απόφαση του Συμβουλίου που πέτυχε τομή στα τρία αυτά βασικά φορολογικά θέματα. Παρακάτω θα ασχοληθούμε με αυτά αναλυτικότερα αφού προηγουμένως εξεταστεί το θέμα της εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών και της φορολογικής βάσης.

3.2 Η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών

Υπό την παρούσα κατάσταση, κάθε κράτος μέλος καθορίζει ελεύθερα τη φορολογική βάση των εταιρικών κερδών και επιλέγει ελεύθερα τους φορολογικούς συντελεστές. Κατ' αποτέλεσμα, κάθε κράτος έχει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, το ύψος των οποίων διαμορφώνεται ανάλογα με την οικονομική και δημοσιονομική πολιτική των επιμέρους κρατών μελών.

Επιπλέον, υπάρχουν και διαφορετικοί τύποι φόρων, οι κυριότεροι από τους οποίους είναι:

(1) Εθνικοί φόροι: Όλα τα κράτη μέλη επιβάλλουν ένα εθνικό φόρο στα κέρδη των εταιρειών. Το ύψος των συντελεστών ποικίλει από 35% στην Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο σε 50% στα αδιανέμητα κέρδη στη Γερμανία,

(2) Τοπικοί φόροι: Τέσσερα από τα κράτη μέλη (Γερμανία, Ιταλία, Λουξεμβούργο και Πορτογαλία) επιβάλλουν, πέρα από τον εθνικό φόρο έναν τοπικό φόρο στα εταιρικά κέρδη οι συντελεστές διαφοροποιούνται από 6% έως 20%.

(3) Φόροι επί των στοιχείων του ενεργητικού: Μόνο η Γερμανία επιβάλλει έναν τέτοιο φόρο επί της καθαρής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι υπάρχει μία μεγάλη ποικιλία τύπων φόρων και φορολογικών συντελεστών στα διάφορα κράτη μέλη που καθιστούν δυσχερή, αν όχι αδύνατη, την προσέγγιση τους.

3.3 Εναρμόνιση της φορολογικής βάσης

Το Σχέδιο Οδηγίας του 1988 περιέχει διατάξεις προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης κατά τη φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων. Αφορά επιχειρήσεις, με οποιαδήποτε νομική μορφή, που υποχρεούνται να υπολογίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους στη βάση ενός ισολογισμού και ενός αποτελεσματικού λογαριασμού κερδών-ζημιών. Όλες οι μικρές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία αποκλείονται από τη ρύθμιση αυτή.

Με την υιοθέτηση κοινών κανόνων προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών επιδιώκεται τα επιμέρους φορολογικά συστήματα να αποκτήσουν διαφάνεια και απλότητα.

Αν οι κανόνες της πρότασης αυτής καταστούν κοινοτικό δίκαιο, τα κράτη μέλη δεν θα μπορούν πλέον να βεσιπίζουν κίνητρα, μέσω της φορολογικής βάσης, όπως π.χ. αφορολόγητες κρατήσεις για επενδύσεις κλπ. Τα κράτη μέλη θα είναι ελεύθερα να χορηγούν κρατικές ενισχύσεις, όπως επιδοτήσεις, πιστώσεις φόρων κλπ., εφόσον όμως αυτές είναι σύμφωνες με τα άρθρα 92 και 93 της Συνθήκης της Ρώμης.

Περαιτέρω, το σχέδιο αυτό οδηγίας περιέχει ρυθμίσεις που αφορούν τις αποσβέσεις των Πάγιων στοιχείων (μέθοδοι και ποσοστά απόσβεσης), τη φορολογική μεταχείριση των κερδών και ζημιών κεφαλαίου, τα βάρη και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, την αποτίμηση των αποθεμάτων, τις εκπτώσεις των δαπανών και άλλων βαρών, τα πάγια και κυκλοφοριακά στοιχεία κλπ.

3.4 Η φορολογία των επιχειρήσεων

3.4.1 Προβλήματα του σημερινού καθεστώτος

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: Σε περίπτωση που κάποια επιχείρηση θέλει να ασκήσει δραστηριότητες σ' ένα άλλο κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να ιδρύσει στο κράτος αυτό μια θυγατρική εταιρεία. Όπως είναι αυτονόητο, οι επενδύσεις αυτές επιδιώκονται να επανεριορεύσουν στη μητρική εταιρεία, με τη μορφή της διανομής κερδών της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας ενδέχεται - σε ακραίες περιπτώσεις - να υπόκειται σε τριπλή φορολογία:

- στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, που επιβάλλεται επί των κερδών της θυγατρικής εταιρείας στο κράτος, στο οποίο αυτή έχει την έδρα της.
- σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή, που επιβάλλεται επί των κερδών που θα διανεμηθούν στο κράτος της θυγατρικής εταιρείας,
- σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, που επιβάλλεται επί των διανεμημένων κερδών, που εισέπραξε η μητρική στο κράτος, στο οποίο έχει την έδρα της.

Στη σημερινή εποχή, βέβαια, μια τέτοια ακραία πολλαπλή φορολογία μετριάζεται από τα μέτρα που λαμβάνονται σε διμερές και πολυμερές επίπεδο. Οι επιχειρήσεις, ωστόσο, που αναπτύσσουν δραστηριότητες σε διεθνή κλίμακα, εξακολουθούν να είναι σε σαφώς μειονεκτική θέση, έναντι των ανταγωνιστικών τους που υπόκεινται μόνο σε εσωτερική φορολογία. Είναι πασιδηλο ότι ένα τέτοιο φορολογικό καθεστώς μπορεί να αποτρέψει τις επιχειρήσεις από την άσκηση δραστηριοτήτων σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, με αποτέλεσμα να παρεμποδιστεί έτσι σε σημαντικό βαθμό η εγκαθίδρυση της κοινής εσωτερικής αγοράς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: Εκτός από τη σύσταση της θυγατρικής εται-

ρείας, η άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων σε κάποιο άλλο κράτος μέλος μπορεί να γίνει μέσω μιας συγχώνευσης ή μιας συνένωσης με κάποια παραπλήσια μορφή (εισφορά στοιχείων του ενεργητικού, ανταλλαγή μετοχών) με μια επιχείρηση που έχει την έδρα της σε εκείνο το κράτος μέλος. Τα οικονομικά πλεονεκτήματα είναι καταφανή:

- Οι συγχωνευόμενοι εταίροι μπορούν να κάνουν χρήση καθένας του κυκλώματος διανομής του άλλου, ο οποίος είναι εξοικειωμένος με τις ιδιομορφίες της υπό κατάκτηση αγοράς.
- Με τη μεταφορά του σκέλους της παραγωγής που έτσι κι αλλιώς ασχολείται μόνο με την εξαγωγή, παρέχεται η δυνατότητα μείωσης του κόστους μεταφοράς και, αποθήκευσης.
- Σημαντικοί τομείς έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να συντονιστούν στο πλαίσιο του καταμερισμού των εργασιών με αποτέλεσμα την εξοικονόμηση κόστους. Με βάση το νομικό καθεστώς που ισχύει σήμερα στα κράτη μέλη, η διασυνοριακή συγχώνευση έχει κατά κανόνα ως αποτέλεσμα την αποκάλυψη των αφανών αποθεματικών στοιχείων της μεταβιβάζουσας επιχείρησης γεγονός που αποτελεί φορολογικό μειονέκτημα, το οποίο αρκεί από μόνο του για να αποτρέψει τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις από αυτή τη μορφή συνεργασίας σε ευρωπαϊκή κλίμακα.

Σε αντίθεση με την περίπτωση αυτή ισχύουν ειδικές φορολογικές διατάξεις στα περισσότερα κράτη μέλη για τις περιπτώσεις της συνένωσης επιχειρήσεων τα αυτού κράτους, που προβλέπουν την αναστολή της φορολογίας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3: Εάν υπάρξει διαφορά απόψεων κατά το φορολογικό έλεγχο κάποιας επιχείρησης που δρα σε διεθνή κλίμακα μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών, σχετικά με το ύψος και, τη διόρθωση των τιμών καταλογισμού που χρησιμοποιούνται εντός του ομίλου επιχειρήσεων, αυτό μπορεί σε ακραία περίπτωση να έχει ως αποτέλεσμα η μεν φορολογική αρχή του κράτους Α να μην αναγνωρίζει την τιμή που κατέβαλε η εκεί εγκατεστημένη θυγατρική εταιρεία στη μητρική της εταιρεία στο κράτος Β και, να αναπροσαρμόσει επομένως το κέρδος της

εταιρείας του κράτους Α προς τα άνω, η δε φορολογική αρχή του κράτους Β να μη λαμβάνει υπόψη της την κατάσταση αυτή, κατά τη φορολογία της μητρικής εταιρείας. Αυτό σημαίνει δηλαδή ότι, παρά το γεγονός ότι η θυγατρική εταιρεία δεν επιτρέπεται να αφαιρέσει το πλήρες ύψος των πληρωμών προς τη μητρική εταιρεία, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό το φόρο, η μητρική εταιρεία είναι υποχρεωμένη να εμφανίσει στον ισολογισμό της πλήρες ποσό - δηλαδή χωρίς να μπορεί να συυπολογίσει τη διόρθωση των τιμών καταλογισμού που επήλθε στον ισολογισμό της θυγατρικής εταιρείας - και να φορολογηθεί επ' αυτού.

Οι ελαφρύνσεις που προβλέπονται από τις διμερείς συμφωνίες που συνάπτονται βάσει του άρθρου 25 της πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. και που εφαρμόζονται κατόπιν διμερούς διαδικασίας φιλικού διακανονισμού μεταξύ κρατών, παρουσιάζει ένα αποφασιστικό μειονέκτημα: σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί ο διακανονισμός, εξακολουθεί να ισχύει η διπλή φορολογία επί του επίμαχου ποσού. Επι πλέον, χαρακτηριστικό των διαδικασιών φιλικού διακανονισμού είναι η πολυετής τους διάρκεια, γεγονός που επιβαρύνει συχνά τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, προκαλώντας τους προβλήματα ρευστότητας.

3.4.2 Κατάργηση της διπλής φορολογίας των επιχειρήσεων

"Οι επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες σε περισσότερα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να υπάγονται σε δυσμενέστερο φορολογικό καθεστώς απ' ότι όταν περιορίζονται στην εθνική αγορά" τόνισε η αρμόδια για φορολογικά θέματα επίτροπος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Christiane Scrivener. Από την 1η Ιανουαρίου 1993 κάθε μορφής διπλής φορολογίας στα πλαίσια των διασυννοριακών συναλλαγών έχει εκλείψει.

Τον Ιούλιο 1990, μετά από μακροχρόνιες διαπραγματεύσεις, εκδόθηκαν δύο οδηγίες και υπογράφηκε μια συμφωνία, βάσει των οποίων ρυθμίζονται οι φορολογικές πτυχές της υ-

παραβλεπόμενης συνεργασίας των επιχειρήσεων χάρη στη γνωστή ως οδηγία των μητρικών/θυγατρικών επιχειρήσεων, έχει αισθητά περιοταλεί ο κίνδυνος διπλής φορολογίας των εσόδων αλλοδαπών θυγατρικών επιχειρήσεων, τα οποία μεταβιβάζονται στη μητρική επιχείρηση υπό μορφή μερισμάτων. Αλλά και για τις συγχωνεύσεις και τις διασπάσεις επιχειρήσεων, την εισφορά μέρους επιχείρησης, καθώς και την ανταλλαγή μεριδίων επιχειρήσεων διαφόρων κρατών μελών έχει θεσπιστεί κοινή ρύθμιση για την αποφυγή της πολλαπλής φορολογικής επιβάρυνσης.

Μια διαδικασία διαιτησίας σε κοινοτική κλίμακα αποκλείει τη διπλή φορολογία κατά το διακανονισμό των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Το Νοέμβριο 1990, η Επιτροπή κατέθεσε δύο προτάσεις οδηγιών με τις οποίες επιδιώκεται η κατάργηση και άλλων εμποδίων στα οποία προσκρούει η διασυνοριακή δραστηριότητα των επιχειρήσεων στην Κοινότητα.

Μια από τις δυο αυτές προτάσεις προβλέπει την κατάργηση όλων των φόρων στην πηγή για τους τόκους και τα δικαιώματα αδειών εκμετάλλευσης που καταβάλλονται μεταξύ ευρωπαϊκών ομίλων επιχειρήσεων. Στόχος της άλλης πρότασης είναι να λαμβάνουν υπόψη τα κράτη μέλη, κατά την εγχώρια φορολογία επιχειρήσεων, τις τυχόν ζημίες που προέκυψαν από τη δραστηριότητα των μονίμων εγκαταστάσεων των θυγατρικών τους σε κάποιο άλλο κράτος-μέλος.

Και οι δυο οδηγίες εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο των Υπουργών και τα κράτη μέλη άρχισαν να τα εφαρμόζουν από την 1η Ιανουαρίου 1993.

Απόρροια του προγράμματος για την καθιέρωση της εσωτερικής αγοράς και της εγκαινιασθείσας από την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη μεταρρύθμισης των Συνθηκών της Ρώμης είναι, μεταξύ άλλων, και η απομάκρυνση από το στόχο της όσο το δυνατόν στενότερης εναρμόνισης των εθνικών νόμων σε κοινοτική κλίμακα, που διέπεται από πνεύμα ουγκεντρωτισμού. Στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων η Επιτροπή ζήτησε το 1990 την εκπόνηση μελέτης σχετικά με τις προτεραι-

ότητες που πρέπει να καθορισθούν στο πλαίσιο της εμβάθυνσης της εσωτερικής αγοράς. Στο πλαίσιο αυτής της μελέτης που ανατέθηκε σε ομάδα ανεξάρτητων προσωπικοτήτων από διάφορα κράτη μέλη, υπό την προεδρία του κ. Rudding, πρώην υπουργού οικονομικών των Κάτω Χωρών, έχουν ερευνηθεί, μεταξύ άλλων, οι διαφορές των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών και, η επίδραση των διαφορών αυτών στον ανταγωνισμό και, στην επενδυτική συμπεριφορά των επιχειρήσεων. Με βάση αυτή τη μελέτη έχουν καθοριστεί οι τομείς στους οποίους ενδέχεται να χρειαστεί η ανάληψη συμπληρωματικής δράσης από την Κοινότητα.

3.4.3 Η Φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα

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

Η Κοινότητα, πράγματι, φθάνοντας σ' ένα ιστορικό σταθμό έπειτα από μια δύσκολη πορεία είκοσι ετών στον δυσκολότερο τομέα εναρμόνισης, τον φορολογικό, υιοθέτησε -στη βάση του άρθρου 100 Συνθ. ΕΟΚ- στις 23 Ιουλίου 1990 δύο οδηγίες και μια σύμβαση που αποσκοπούν στην εξάλειψη των κινδύνων διπλής φορολογίας των διασυννοριακών εταιριών.

* Η πρώτη οδηγία Νο 90/434 ΕΟΚ του Συμβουλίου αποσκοπεί σε κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, εισφορές ενεργητικού και, ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (οδηγία λεγόμενη "συγχωνεύσεις"). Οι υπεραξίες που προκύπτουν απ' αυτές τις "α-

ναδομήσεις" δε φορολογούνται. Οι υπεραξίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας. Ας σημειωθεί ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να εφαρμόσει την οδηγία αν η συγχώνευση, διάσπαση, εισφορά ενεργητικού ή ανταλλαγή μετοχών έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους την φοροαπάτη ή φοροδιφυγή.

* Η δεύτερη οδηγία Νο 90/345 ΕΟΚ του Συμβουλίου αφορά το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (δηλαδή λεγόμενη "μητρικές-θυγατρικές"). Με την οδηγία αυτή καταργείται η παρακράτηση στην πηγή των διανεμομένων κερδών μιας θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, εφόσον η μητρική εταιρεία συμμετέχει κατά 25% τουλάχιστον στο κεφάλαιο της θυγατρικής. Η Ελλάδα όμως μπορεί να παρακρατεί στην πηγή τον φόρο επί των διανεμομένων κερδών τα οποία καταβάλλονται σε μητρικές εταιρείες άλλων κρατών μελών, για όσο διάστημα η χώρα μας δεν επιβάλλει φόρο εταιρειών επί των διανεμομένων κερδών.

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

* Τέλος με τη σύμβαση Νο 90/436 ΕΟΚ που υπεγράφη στα πλαίσια του Συμβουλίου αποσκοπείται - σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 220 Συνθ. ΕΟΚ - η εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση "διόρθωσης" κερδών συνεδεμένων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή - η οποία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος (για την Ελλάδα φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης

και αποχέτευσης) -, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης συμβαλλόμενου κράτους η οποία βρίσκεται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος θεωρείται, ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο βρίσκεται. Η σύμβαση προβλέπει, επίσης, μια διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διαιτησίας των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή της σύμβασης.

II. Η φορολογική εναρμόνιση αποτέλεσε αντικείμενο έρευνας και μελέτης ομάδας εργασίας αποτελούμενης από εννέα "σοφούς" υπό την προεδρία του πρώην Υπουργού Οικονομικών της Ολλανδίας ONNO RUDING. Η ομάδα αυτή είχε επιφορτιστεί να μελετήσει τις επιπτώσεις των φορολογικών δυσαναλογιών στις αποφάσεις για επενδύσεις των επιχειρήσεων - δυσαναλογίες που προκύπτουν από τις διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες των Κρατών μελών - και να προτείνει ενδεχομένως προσεγγίσεις κι ένα ημερολόγιο.

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

Ετσι προτείνει αναγκαίες εναρμονίσεις.

Πρώτον, κατάργηση κάθε αιτίας διπλής φορολογίας που συνιστά πρωταρχική διεκδίκηση των επιχειρήσεων. Παράδειγμα, τα φορολογούμενα μερίσματα που διανέμονται από μια θυγατρική, στη μητρική εταιρεία η οποία είναι εγκατεστημένη σ' ένα άλλο κράτος. Επ' αυτού είδαμε ότι υιοθετήθηκε ήδη μια οδηγία (No 90/435) αλλά θα πρέπει να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής.

Δεύτερον, να μειωθεί το κόστος που επιφέρει μια διασυνοριακή δραστηριότητα (ιδίως τον M.M.E.).

Τρίτον, είναι αναγκαία η προσέγγιση των φορολογικών βαρών με την επισημάνση ότι περισσότερο ενδιαφέρει η εναρμόνιση των βάσεων υπολογισμού παρά το ύψος φορολογίας. Σημαντικό εδώ είναι ο ορισμός των φορολογητέων κερδών (η

βάση στην οποία εφαρμόζεται το ύψος του φόρου). Για παράδειγμα, η Γερμανία με 50% φορολόγηση στα διανεμόμενα κέρδη έναντι 34% της Γαλλίας, η Γερμανική φορολογία είναι λιγότερο αυστηρή από τη Γαλλική.

Τέλος, η έκθεση RUDING συντάσσει ένα όχι εξαντλητικό κατάλογο δευτερευόντων αποκλίσεων που στην ουσία όμως είναι εξίσου σημαντικές.

III. Οι επιπτώσεις των ληφθεισών (εναρμονισμένων) αποφάσεων στον φορολογικό τομέα θα είναι απλές. Κατ' αρχήν για τον καταναλωτή: Ο ΦΠΑ στα 18% και η κατάργηση των υψηλών συντελεστών στα προϊόντα πολυτελείας, θα οδηγήσουν σε πτώση των τιμών, όπως υποστηρίζει σχετικά η αρμόδια Γαλλίδα επίτροπος κα Κρ. Σκριβενέρ. Επειτα για τις επιχειρήσεις: Η κατάργηση εκατοντάδων εντύπων, η μείωση των στατιστικών εγγράφων και η κατάργηση των καθυστερήσεων κατά τη διάβαση των συνόρων, θα πρέπει να οδηγήσουν σ' ένα όφελος της τάξεως των 8 δισεκατομ. ECU ήτοι στο 1,6% της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η Επιτροπή θέσπισε ενιαίο συντελεστή για τα κέρδη των επιχειρήσεων ύψους 35%. Τέλος, η μείωση των εμμέσων φόρων θα πρέπει λογικά να "αντισταθμισθεί" με αύξηση των άμεσων φόρων αυτό ιδίως για την Ελλάδα, Ιρλανδία, Πορτογαλία αλλά και Γαλλία, χώρες οι οποίες βρίσκονται κάτω από το μέσο όρο όσον αφορά την συμμετοχή της άμεσης φορολογίας στο ΑΕΠ.

Όπως δηλώνει η κα Σκριβενέρ, το "ουσιώδες έχει γίνει" και οι ανακατατάξεις και "αναστατώσεις" στα κράτη μέλη τα οποία θα πρέπει να αναμορφώσουν το φορολογικό τους σύστημα, αποδεχόμενα βυσίες στον προϋπολογισμό τους εν ονόματι του ελεύθερου ανταγωνισμού στην ενιαία εσωτερική αγορά.

3.4.4 Η φορολογική ρύθμιση της μεταφοράς ζημιών

Η Επιτροπή μελέτησε το θέμα της μεταφοράς ζημιών των επιχειρήσεων σε μία προτεινόμενη οδηγία που εκδόθηκε το Σεπτέμβριο του 1984. Οι μεταφερόμενες ζημιές αποτελούν,

ασφαλώς, στοιχείο προσδιοριστικό της φορολογικής βάσης των επιχειρήσεων.

Η προτεινόμενη Οδηγία θα εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις, οποιασδήποτε νομικής μορφής, που τηρούν ετήσιους λογαριασμούς. Σύμφωνα με την πρόταση αυτή, όταν προκύπτει ζημία, σε κάποιο οικονομικό έτος, η ζημία αυτή μπορεί να συμψηφιστεί κατ' επιλογή της επιχείρησης, είτε:

α) με τα κέρδη ενός ή και των τριών προηγούμενων οικονομικών ετών και, εφόσον η ζημία δεν έχει πλήρως συμψηφιστεί με τον τρόπο αυτό, με τα κέρδη των επομένων οικονομικών ετών, είτε,

β) με τον συμψηφισμό της με τα κέρδη των επομένων οικονομικών ετών.

Με το σχέδιο αυτό Οδηγίας παρέχεται μεγάλη ευχέρεια στις επιχειρήσεις όλων των κρατών μελών να μεταφέρουν τις ζημιές τους είτε σε προηγούμενα είτε σε επόμενα οικονομικά έτη. Αυτό θα ήταν πράγματι ένα σημαντικό βήμα για πολλά κράτη μέλη, καθόσον, προς το παρόν, επτά κράτη (μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα) δεν επιτρέπουν τη μεταφορά ζημιών σε προηγούμενα οικονομικά έτη και μόνο η Γερμανία, η Ιρλανδία, η Ολλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο επιτρέπουν τη μεταφορά των ζημιών σε περισσότερα από πέντε επόμενα οικονομικά έτη.

3.5 Η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Σε ορισμένα κράτη φορολογείται το ατομικό εισόδημα σε άλλα το οικογενειακό. Σημαντικές διαφοροποιήσεις διαπιστώνονται επίσης στα κατώτατα όρια φορολόγησης των εισοδημάτων, στο ύψος των ελάχιστων και μέγιστων συντελεστών φορολογίας, καθώς και στο ύψος των εισοδημάτων, στα οποία εφαρμόζεται ο μέγιστος συντελεστής. Μία τέτοια σύγκριση μπορεί βεβαί-

ως να είναι παραπλανητική, αφού είναι δεδομένο ότι και τα επίπεδα των εισοδημάτων διαφοροποιούνται επίσης. Ενόψει των μεγάλων αυτών διαφορών, τίθεται το ερώτημα αν χρειάζεται καν να γίνει εναρμόνιση και στον τομέα αυτό της φορολογίας. Λόγοι που θα μπορούσαν πάντως να δικαιολογήσουν την εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

- α) οι απαιτήσεις μιας ελεύθερης κεφαλαιαγοράς
- β) η ελευθερία εγκατάστασης
- γ) η αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού
- δ) η ελεύθερη κυκλοφορία των εργατών
- ε) το επίπεδο και η χρηματοδότηση των παροχών κοινωνικής ασφάλισης.
- στ) η κοινωνική δικαιοσύνη και
- ζ) η ανάλογη μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων

Από τις μέχρι τώρα εργασίες της Επιτροπής φαίνεται ότι η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν περιλαμβάνεται στις άμεσες προτεραιότητες.

Εντούτοις, η Επιτροπή Neumarck εκτίμησε ότι, κατά τη διάρκεια της δεύτερης φάσης, κάποια εναρμόνιση και του φόρου αυτού θα ήταν αναγκαία και ότι θα έπρεπε να μελετηθούν οι φόροι εισοδήματος (γενικά) και κληρονομιών.

Το 1979 ο Richard Burke, μέλος της Επιτροπής, δήλωσε ότι η εναρμόνιση του προσωπικού φόρου εισοδήματος δεν ήταν γενικά στις προθέσεις της Επιτροπής, αλλ' εξήγησε ότι εξετάζεται από αυτή η νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος προς την κατεύθυνση εξάλειψης των εμποδίων στην ελεύθερη εγκατάσταση των εργατών. Πρόβλημα πάντως έχει προκύψει με τους μεθοριακούς εργάτες και μετανάστες με τη διπλή, σε ορισμένες περιπτώσεις, φορολόγηση των εισοδημάτων τους. Αλλά

και τα θέματα αυτά μπορούν αν αντιμετωπιστούν στα πλαίσια των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Η Επιτροπή πάντως έχει αναγνωρίσει ότι η εναρμόνιση του φόρου αυτού δεν θα είχε πρακτική σημασία, αν παράλληλα δεν εναρμονιστούν και οι κανόνες κοινωνικής ασφάλισης, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, το κόστος της κοινωνικής ασφάλισης συναρτάται άμεσα ή έμμεσα με τη φορολογία.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Τ Ε Τ Α Ρ Τ Ο

Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΝΟΨΕΙ ΤΟΥ 1992 ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

4.1 Γενικά

Η κατάργηση των τελωνείων στα σύνορα μεταξύ των χωρών μελών, όπως είδαμε, είχε σαν αποτέλεσμα κάθε χώρα μέλος να φορολογεί τις εξαγωγές της προς τις άλλες χώρες μέλη και να απαλλάσσει τις εισαγωγές της από αυτές.

Το ερώτημα που γεννιέται όμως είναι κατά πόσον είναι δυναον να γίνει κάτι τέτοιο, όταν οι χώρες μέλη εφαρμόζουν διαφορετικούς συντελεστές έμμεσων φόρων, χωρίς να παραβλάπτονται, οι συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, ή κατά πόσον θα πρέπει να εξισωθούν πλήρως οι φορολογικοί συντελεστές μεταξύ των χωρών μελών. Αλλά ενόψει των μεγάλων διαφορών στη διάρθρωση των φορολογικών εσόδων - και ιδιαίτερα στην κατανομή τους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων - στις χώρες μέλη, τυχόν εξίσωση των συντελεστών των έμμεσων φόρων θα απαιτούσε επίσης ευρείες μεταβολές και στους συντελεστές των άμεσων φόρων. Επιπλέον, ανεξάρτητα από το αν εξισωθούν οι συντελεστές των έμμεσων φόρων ή όχι, η εφαρμογή της χώρας προέλευσης, για τη φορολόγηση του διακοινοτικού εμπορίου θα έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά εσόδων από τις χώρες με ελλειμματικό εμπορικό ισοζύγιο και - αν οι συντελεστές διαφέρουν ανάμεσα στις χώρες μέλη - τη μεταφορά εσόδων από τις χώρες με χαμηλούς συντελεστές έμμεσων φόρων στις χώρες με υψηλούς συντελεστές. Θα εξετάσουμε εδώ σύντομα τα ζητήματα που γεννιούνται σχετικά με κάθε φορολογία και τους τρόπους με τους οποίους η Επιτροπή προτείνει να αντιμετωπιστούν από τις χώρες μέλη.

4.2 Επιπτώσεις από την εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

Σε αυτό το σημείο της εργασίας μας θεωρήσαμε σκόπιμο να σταθούμε περισσότερο στις συνέπειες που έχει για την χώρα μας η υιοθέτηση να κάνουμε αναλύσεις και κάποιες προτάσεις, μιας και είναι ο φόρος που επηρεάζει κατά πολύ τα οικονομικά δεδομένα της χώρας μας.

Οι συντελεστές του ΦΠΑ στη χώρα μας καθορίστηκαν σε τέτοια επίπεδα ώστε να αποφέρουν τα ίδια έσοδα με αυτά που θα απέφεραν οι φόροι που καταργήθηκαν. Τελικά ο νέος φόρος φαίνεται ότι απέφερε 55 δισ. δραχμές περισσότερα, δηλαδή 12% επιπλέον των προϋπολογισθέντων. Το γεγονός αυτό, καθώς επίσης και το ότι δεν προβλέφθηκε πλήρης αποφορολόγηση των αποθεμάτων, οφείλεται σε δύο παράγοντες που πρέπει να επηρεάσουν αυξητικά τις τιμές, πέρα φυσικά των γενικότερων αυξητικών τάσεων των τιμών που εμφανίζονται σε τέτοιες περιπτώσεις. δεδομένου ότι τα συνολικά έσοδα του ΦΠΑ αποτελούν περίπου το 11,5% της καταναλωτικής δαπάνης, η κατά 12% αύξηση τους πρέπει να οδήγησε σε αύξηση του τιμάριθμου κατά 1,4% περίπου. Εξάλλου, η μη πλήρης αποφορολόγηση των αποθεμάτων πρέπει επίσης να επιβάρυνε τον τιμάριθμο κατά 0,65% ως 1% περίπου. Κατά συνέπεια, η αύξηση των εσόδων και η μη πλήρης αποφορολόγηση των αποθεμάτων πρέπει να οδήγησαν σε αύξηση του τιμάριθμου της τάξης του 2%-2,5%. Επιπλέον, κάποιες πρόσθετες αυξητικές τάσεις πρέπει να εκδηλώθηκαν στην αγορά με την ευκαιρία της επιβολής του φόρου, οι αυξήσεις αυτές όμως δεν πρέπει να ήσαν πολύ μεγάλες, και σε αυτό πρέπει να συνετέλεσε και το πάγωμα των των τιμών που επέβαλε η κυβέρνηση κατά τη μεταβατική περίοδο (Νοέμβριος 1986-Ιανουάριος 1987).

Οι σχετικά περιορισμένες επιπτώσεις του ΦΠΑ στον τιμάριθμο φαίνονται επίσης και από την ανάλυση των εξελίξεων του δείκτη τιμών καταναλωτή πριν και μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ. Πραγματικά, τόσο κατά το μήνα Φεβρουάριο, οπότε απελευθερώθηκαν οι τιμές, όσο και κατά το πεντάμηνο Ιανουαρίου-Ιουνίου 1987, μέσα στο οποίο πιθανόν έγιναν όλες οι με-

ταβολές των τιμών που σχετίζονται με τον ΦΠΑ, ο δείκτης τιμών καταναλωτή αυξήθηκε περισσότερο από όσο την αντίστοιχη περίοδο του 1986 και του 1985, παρά το γεγονός ότι η συνολική ετήσια αύξηση και στα δύο αυτά χρόνια ήταν μεγαλύτερη από ότι το 1987. Ο ΦΠΑ επομένως πρέπει να οδήγησε σε κάποια αύξηση του τιμάριθμου, η αύξηση αυτή όμως δεν πρέπει να ξεπέρασε τις 3 ή 4 ποσοστιαίες μονάδες.

Εξάλλου, ο ΦΠΑ πρέπει να βελτίωσε την κατανομή των φορολογικών βαρών στη χώρα μας, καθόσον ο νέος φόρος είναι λιγότερο αντίστροφα προοδευτικός από τους φόρους που αντικατέστησε. Πραγματικά, όπως προκύπτει από διάφορες έρευνες, οι φόροι που αντικαταστάθηκαν από τον ΦΠΑ είχαν τον ίδιο βαθμό αντίστροφης προοδευτικότητας με έναν γενικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή σε όλα τα προϊόντα. Αντίθετα, ο ΦΠΑ διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στα διάφορα εισοδηματικά κλιμάκια, η διαφοροποίηση αυτή όμως δεν είναι έντονη. Κατά συνέπεια, η εισαγωγή του νέου φόρου πρέπει να βελτίωσε την κατανομή των φορολογικών βαρών και επομένως και τη διανομή του εισοδήματος· η βελτίωση αυτή, όμως, δεν πρέπει να ήταν πολύ μεγάλη.

Επιπλέον, η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας πρέπει να βελτίωσε ελαφρά το εμπορικό ισοζύγιο, κυρίως από την πλευρά των εξαγωγών. Όπως έχουν δείξει παλαιότερες έρευνες, οι φόροι που αντικατέστησε ο ΦΠΑ δεν επιστρέφονταν πλήρως κατά την εξαγωγή, με συνέπεια να παραβλάπτουν την ανταγωνιστικότητα των εξαγωγών μας στο εξωτερικό. Η μέση επιβάρ-

υνση των εξαγωγών που δεν επιστρεφόταν πρέπει να ήταν της τάξης του 2%, ενώ η επιβάρυνση των βιομηχανικών προϊόντων ήταν ακόμη μεγαλύτερη. Αν υποθέσουμε μια μέση ελαστικότητα των συνολικών εξαγωγών μεταξύ 1,2 και 1,5 η αύξηση του όγκου των εξαγωγών πρέπει να ήταν της τάξης του 2,5% -3%. Η αξία των εξαγωγών όμως αυξήθηκε λιγότερο, γιατί μειώθηκε η τιμή τους. Κατά συνέπεια, η βελτίωση του εμπορικού ισοζυγίου από την πλευρά των εξαγωγών ήταν περιορισμένη. Εξάλλου, ο νέος φόρος δεν πρέπει να επηρέασε σημαντικά το Εμπορικό Ισοζύγιο από την πλευρά των εισαγωγών, γιατί η εισαγωγή του ρυθμιστικού φόρου κατάργησε την τεράστια προ-

στασία που έδινε το σύστημα αυτό στην εγχώρια παραγωγή, με συνέπεια το παλαιό σύστημα να είναι σχεδόν ουδέτερο, όπως άλλωστε είναι και ο νέος φόρος.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ δεν άσκησε επίσης σημαντικές μακροοικονομικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία. Κάποιες αρνητικές επιπτώσεις που πιθανόν ασκήθηκαν στην κατανάλωση από την αύξηση της φορολογικής της επιβάρυνσης πρέπει να αντισταμίσθηκαν από τις θετικές επιδράσεις που άσκησε στη ζήτηση η αύξηση των εξαγωγών και η βελτίωση της κατανομής των φορολογικών βαρών. Εξάλλου, ο νέος φόρος πρέπει να βελτίωσε σημαντικά την κατανομή των πόρων, γιατί ενώ ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος η εισαγωγή του επέτρεψε την κατάργηση των σωρευτικών φόρων που είχαμε προηγουμένως, οι οποίοι παρέβλαπταν την κατανομή αυτήν. Τέλος, ο ΦΠΑ αύξησε σημαντικά τόσο το δημοσιονομικό όσο και το κοινωνικό κόστος της φορολογίας, αφενός γιατί καλύπτει έναν πολύ μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων και αφετέρου γιατί φορολογεί και τις μικρές μονάδες με την πενιχρή λογιστική τους οργάνωση, όπου ο έλεγχος συναντά τεράστιες δυσχέρειες.

4.3 Προβλήματα και προτάσεις για την εναρμόνιση του ΦΠΑ

Η βασική μεταβολή που θα γίνει στο σύστημα του ΦΠΑ είναι η αντικατάσταση της αρχής της χώρας προορισμού που εφαρμόζεται σήμερα για τη φορολόγηση του διακοινοτικού εμπορίου με την αρχή της χώρας προέλευσης. Η μεταβολή αυτή δεν δημιουργεί προβλήματα αθέμιτου ανταγωνισμού ούτε στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων, ακόμη και όταν οι χώρες-μέλη χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές, με την προϋπόθεση όμως ότι το εμπόριο γίνεται από πρόσωπα που υπόκεινται στο φόρο αυτόν. Γιατί, όπως είναι γνωστό, με τη μέθοδο πίστωσης του φόρου που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, η τελική φορολογική επιβάρυνση ενός προϊόντος δεν εξαρτάται από τη φορολογική επιβάρυνση των εισροών αλλά από τη φορολογική επιβάρυνση των εκροών. Κατά συνέπεια, όταν εφαρμοστεί η αρχή της χώρας προέλευσης

στο διακοινοτικό εμπόριο και οι χώρες-μέλη επιβάλουν διαφορετικούς συντελεστές, η φορολογική επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων θα εξαρτάται από το συντελεστή της χώρας που εισάγει το προϊόν, με τον οποίο θα φορολογούνται και τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα ή τα εισαγόμενα από τρίτες χώρες. Αυτό θα γίνεται γιατί οι εισαγωγείς θα έχουν δικαίωμα να συμψηφίζουν τον φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια εισαγωγής με το φόρο που αναλογεί στις πωλήσεις τους, όπως κάνουν και για τα τιμολόγια αγοράς από την εσωτερική αγορά.

Θα δημιουργούνται όμως προβλήματα όταν οι εισαγωγές γίνονται από πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο, όπως είναι λ.χ. οι πολύ μικρές οικονομικές μονάδες ή οι ίδιοι οι καταναλωτές. Όταν το πρόσωπο που κάνει την εισαγωγή είναι μια πολύ μικρή μονάδα και εξαιρείται από το φόρο, δεν επιβάλλει μεν φόρο στις πωλήσεις του αλλά δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των εισροών του. Κατά συνέπεια, η φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων που πωλεί εξαρτάται από την επιβάρυνση των εισροών του. Θα συμφέρει, επομένως, τις μικρές αυτές οικονομικές μονάδες να κάνουν τις εισαγωγές τους από χώρες-μέλη με χαμηλούς συντελεστές και θα συναγωνίζονται αθέμιτα τις μεγαλύτερες οικονομικές μονάδες που είναι μέσα στο σύστημα του ΦΠΑ. Ανάλογα προβλήματα θα δημιουργούνται με τους τελικούς καταναλωτές να ταξιδεύουν σε άλλες χώρες, με χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας, οι οποίοι θα μπορούν και να αγοράζουν τα προϊόντα τους με χαμηλότερη επιβάρυνση. Το πρόβλημα αυτό θα είναι έντονο για τις χώρες-μέλη που έχουν κοινά σύνορα, και οι καταναλωτές της μιας χώρας θα μπορούν ελεύθερα να επισκέπτονται την άλλη χώρα και να αγοράζουν τα προϊόντα τους με χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

Για την πλήρη αποφυγή των πιο πάνω προβλημάτων, τα κράτη-μέλη θα έπρεπε να εξισώσουν τους συντελεστές ΦΠΑ που επιβάλλουν στα διάφορα προϊόντα. Αυτό όμως είναι πολύ δύσκολο γιατί κάθε χώρα-μέλος προσφεύγει σε διαφορετικό βαθμό στον ΦΠΑ για την άντληση εσόδων, ανάλογα με την απόδοση των άλλων φορολογιών της. Έτσι λ.χ. χώρες όπως η Γαλλία, το Βέλγιο, η Ιταλία, η Ελλάδα κ.ά., όπου οι άμεσοι φόροι

αποφέρουν ένα σχετικά χαμηλό ποσοστό εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, προσφεύγουν περισσότερο στους έμμεσους φόρους, και ιδιαίτερα στο ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να επιβάλλουν υψηλότερους συντελεστές στο φόρο αυτόν. Αντίθετα, χώρες όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο κ.ά., όπου οι άμεσοι φόροι αποφέρουν μεγαλύτερα ποσοστά των συνολικών φορολογικών τους εσόδων, προσφεύγουν στον ΦΠΑ λιγότερο και επομένως επιβάλλουν χαμηλότερους συντελεστές. Συνεπώς, για να εξισωθούν οι συντελεστές του ΦΠΑ μεταξύ των χωρών-μελών, θα έπρεπε να εναρμονιστεί η διάρθρωση ολόκληρου του φορολογικού συστήματος, πράγμα που είναι πολύ δύσκολο στην πράξη. Γι' αυτό η Επιτροπή δέν προτείνει εξίσωση του ύψους των συντελεστών ΦΠΑ ανάμεσα στις χώρες-μέλη αλλά απλή προσέγγιση τους, καθορίζει, δηλαδή, όρια μέσα στα οποία πρέπει να βρίσκονται οι συντελεστές αυτοί, ώστε να περιορίζονται τα προβλήματα αθέμιτου ανταγωνισμού που θα ήσαν έντονα στην περίπτωση μεγάλων αποκλίσεων. Προτείνει όμως εξίσωση του αριθμού των φορολογικών συντελεστών. Έτσι, κάθε χώρα-μέλος θα πρέπει, ως το 1992, να εφαρμόζει δύο συντελεστές: έναν χαμηλό και έναν κανονικό συντελεστή. Στον χαμηλό συντελεστή θα υπάγονται τα προϊόντα του τομέα της ενέργειας που χρησιμοποιούνται για θέρμανση και φωτισμό, η παροχή νερού, τα φαρμακευτικά προϊόντα, τα βιβλία, οι εφημερίδες και τα περιοδικά καθώς και η μεταφορά προσώπων, ενώ όλα τα άλλα προϊόντα θα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή. Το ύψος του χαμηλού συντελεστή θα μπορεί να κυμαίνεται από 4% έως 9%, ενώ το ύψος του κανονικού συντελεστή θα πρέπει να βρίσκεται μεταξύ 14% και 20%.

Εξάλλου, για την αντιμετώπιση του προβλήματος της μεταφοράς εσόδων από τις ελλειμματικές στις πλεονασματικές χώρες στο διακοινοτικό εμπόριο, καθώς επίσης και από τις χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές στις χώρες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, η Επιτροπή προτείνει τη δημιουργία ενός μηχανισμού συμψηφισμών των απαιτήσεων και υποχρεώσεων κάθε χώρας. Για το σκοπό αυτόν, κάθε χώρα-μέλος θα δηλώνει κάθε μήνα το σύνολο των τιμολογίων πωλήσεων που είχαν προορισμό άλλες κοινοτικές χώρες και το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια αυτά. Θα δηλώνει επί-

σης το σύνολο των τιμολογίων εισαγωγών από άλλες χώρες της Κοινότητας και το φόρο που συμψηφίσθηκε για τέτοιες εισαγωγές. Αν το ποσό φόρου που αναλογεί στις εξαγωγές μιας χώρας προς τις άλλες κοινοτικές χώρες είναι μικρότερο από το ποσό φόρου που αναλογεί στις εισαγωγές της από αυτές, η χώρα αυτή θα παίρνει ως αποζημίωση τη διαφορά. Αντίθετα, αν ο φόρος των τιμολογίων εξαγωγών της προς τις άλλες κοινοτικές χώρες είναι μεγαλύτερος από το φόρο των τιμολογίων εισαγωγών της από αυτές, η διαφορά θα καταβάλλεται στην Υπηρεσία Εκκαθαρίσεων. Η υπηρεσία αυτή θα λειτουργεί ως Κοινοτικό όργανο.

4.4 Συμπεράσματα - Προτάσεις

Από την προηγούμενη ανάλυση προέκυψε ότι η δημιουργία της ενιαίας αγοράς θα απαιτήσει ευρείες μεταβολές στο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα στον τομέα των έμμεσων φόρων.

Θα πρέπει να γίνουν ευρείες ανακατατάξεις ειδών μεταξύ των δύο συντελεστών ΦΠΑ τους οποίους προτείνει η Επιτροπή για όλες τις χώρες-μέλη. Ακόμα, θα πρέπει να προχωρήσει η πλήρης μηχανογραφική οργάνωση του ΦΠΑ, ιδιαίτερα στα τελωνεία, ώστε να μπορεί η χώρα μας εύκολα να δηλώνει στην Υπηρεσία Εκκαθαρίσεων τις εισαγωγές από καὶ τις εξαγωγές προς τις άλλες κοινοτικές χώρες καθώς και τα ποσά ΦΠΑ που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, ώστε να μπορεί να απαιτεί τα πρόσθετα ποσά που θα επιβαρύνονται οι καταναλωτές μας εξαιτίας του γεγονότος ότι οι εισαγωγές μας από την Κοινότητα είναι μεγαλύτερες από τις εξαγωγές μας. Εξάλλου, η χώρα μας θα κληθεί να καταργήσει έναν μεγάλο αριθμό έμμεσων φόρων και επιβαρύνσεων που επιβάλλει σήμερα, όπως λ.χ. το φόρο κατανάλωσης και τα τέλη αρχικής κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τους ενοποιημένους φόρους κατανάλωσης, το φόρο τραπεζικών υπηρεσιών, πολλά τέλη χαρτοσήμου κ.ά. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς πρέπει να καταργηθούν, ακόμη και αν αυτό δεν γίνει αναγκαίο στα πλαίσια της εναρ-

μόνισης, γιατί αποτελούν φόρους κόστους και επιβαρύνουν μόνο την εγχώρια παραγωγή και όχι στις εισαγωγές, ούτε επιστρέφονται κατά την εξαγωγή, με συνέπεια να παραβιάζουν το εμπορικό ισοζύγιο. Τέλος, η χώρα μας θα πρέπει να υιοθετήσει κοινούς συντελεστές με τις άλλες χώρες τις ΕΟΚ στους παραδοσιακούς ειδικούς φόρους δαπάνης (καπνού, ποτών, υγρών καυσίμων, για τους οποίους η Επιτροπή προτείνει να διατηρηθούν και να εναρμονιστούν σε κοινοτικό επίπεδο.

Οι πιο πάνω φορολογικές μεταβολές θα ασκησουν σημαντικές αρνητικές επιδράσεις στα έσοδα. Η κατάργηση του συντελεστή 36% και η υιοθέτηση των δύο συντελεστών ΦΠΑ που προτείνει η Επιτροπή θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων από το φόρο αυτόν κατά 5%. Η αναπλήρωση των εσόδων αυτών θα απαιτήσει είτε αύξηση ενός από τους δύο συντελεστές του ΦΠΑ κατά 1,2 ποσοστιαίες μονάδες είτε κάποιο συνδυασμό αύξησης και των δύο συντελεστών, λ.χ. 0,5 για τον χαμηλό και 0,7 για τον υψηλό φορολογικό συντελεστή. Πολύ μεγαλύτερες θα είναι οι απώλειες από την εναρμόνιση των ειδικών φόρων δαπάνης, σύμφωνα με όσα προτείνει η Επιτροπή. Η υιοθέτηση κοινών συντελεστών στους παραδοσιακούς ειδικούς φόρους θα αυξήσει ελαφρά τα έσοδα, αλλά η κατάργηση των άλλων έμμεσων φόρων που υπάρχουν σήμερα θα προκαλέσει σημαντικές απώλειες. Πραγματικά, αν καταργηθούν όλοι οι φόροι που θα είναι αδύνατον να διατηρηθούν μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων (φόρος κατανάλωσης και τέλης αρχικής κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ενοποιημένοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης κ.α.), καθώς επίσης και ορισμένοι που θα μπορούσαν ενδεοχόμενος να διατηρηθούν αλλά που κρίνεται σκόπιμο να καταργηθούν επειδή παραβιάζουν την εγχώρια παραγωγή και το εμπορικό ισοζύγιο, η απώλεια εσόδων εκτιμάται ότι θα ανέλθει στο 30% της απόδοσης του ΦΠΑ. Για να αναπληρωθούν τα έσοδα αυτά, θα πρέπει να αυξηθούν και οι δύο συντελεστές ΦΠΑ και να φθάσουν τα μέγιστα επιτρεπτά από την ΕΟΚ επίπεδα, δηλαδή 9% για τον χαμηλό συντελεστή και 20% για τον κανονικό συντελεστή. Τέτοιοι συντελεστές όμως είναι προφανές ότι θα δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στην πράξη.

Ενώπει των πιο πάνω, η χώρα μας θα πρέπει από τώρα να μελετήσει προσεκτικά το όλο θέμα και να προχωρήσει σταδιακά στην εναρμόνιση ώστε να μη βρεθεί στο τέλος προ εκπλήξεων. Το πρώτο θέμα που θα πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι η βελτίωση της σχέσης των άμεσων προς τους έμμεσους φόρους, ώστε να μειωθεί η συμβολή των τελευταίων και να μπορεί ο ΦΠΑ να ανταποκριθεί στις ανάγκες για έσοδα. Η βελτίωση αυτή μπορεί να γίνει μόνο με τον δραστικό περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος και τη διεύρυνση της βάσης του φόρου αυτού, ώστε να περιληφθούν στο φόρο εισοδήματα που σήμερα δεν φορολογούνται. Θα πρέπει επιπλέον να προχωρήσει έγκαιρα στις φορολογικές εκείνες μεταβολές που αυξάνουν τα έσοδα, ώστε να ανακουφίσει τον προϋπολογισμό και να περιορίσει τα τεράστια ελλείματα που παρατηρούνται σήμερα. Τέλος, θα πρέπει να καταβληθεί προσπάθεια να διατηρηθούν, για μια μεταβατική περίοδο, όσοι από τους εκτός ΦΠΑ φόρους κατανάλωσης μπορούν να διατηρηθούν και να εναρμονιστούν έτσι ώστε να μην παραβλάπτουν την εγχώρια παραγωγή και τις εξαγωγές.

Το θέμα της φορολογικής εναρμόνισης όπως είδαμε είναι αρκετά δύσκολο, ας ελπίσουμε ότι τα κράτη-μέλη με πνεύμα συνεργασίας θα ξεπεράσουν τα τυχόν προβλήματα, και θα φτάσουν στον επιθυμητό σκοπό.

Ε Π Ι Λ Ο Γ Ο Σ

Φαίνεται τελικά ότι, πέρα από τις εναρμονιστικές διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης, εναρμόνιση, σε επίπεδο παράγωγου κοινοτικού δικαίου, έχει επιτευχθεί με κάποιες βεβαίως αδυναμίες, στο γενικό φάρο κύκλου εργασιών, με την καθιέρωση ενός ΦΠΑ που σήμερα ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη. Επίσης έχει επιτευχθεί κάποια εναρμόνιση στο φόρο κατανάλωσης καπνού (τσιγάρα) και, εντελώς οριακά, στους έμμεσους φόρους επί των εταιρικών κεφαλαίων. Στον τομέα της άμεσης φορολογίας έχει επιτευχθεί μέχρι τώρα εναρμόνιση, αν εξαιρέσουμε τις Οδηγίες που αφορούν την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στην παροχή πληροφοριών σε φορολογικές υποθέσεις, στη φορολογική μεταχείριση των συγχωνεύσεων κλπ. εταιρειών και των μερισμάτων θυγατρικών προς μητρικές εταιρείες.

Επίσης ένα σημαντικό βήμα προς την κατάργηση της διπλής φορολογίας είναι και η υπογραφή της από 25.7.1990 Συμβάσεως για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Η βραδύτητα αυτή που διαπιστώνεται στην πρόοδο της φορολογικής εναρμόνισης καταδεικνύει την πολυπλοκότητα αλλά και τη σοβαρότητα του προβλήματος. Αυτό καταφαίνεται τόσο από τον έντονο προβληματισμό, την περίσκεψη και τη βαθιά μελέτη που προηγούνται της υιοθέτησης ενός φορολογικού μέτρου, όσο και από τις συχνές παλινωδίες της Επιτροπής στις θέσεις της σε θέματα φορολογικής πολιτικής. Είναι, αντί για αυστηρή φορολογική εναρμόνιση σε όλους τους τομείς της φορολογίας, υιοθετείται η αρχή της επικουρικότητας (*principe de Subsidiarite*), κατά την οποία η φορολογική εναρμόνιση διακιολογείται στο μέτρο που οι διαφορές στα εθνικά φορολογικά συστήματα συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην πραγμάτωση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Και, πράγματι, δεν θα μπορούσε να γίνει διαφορετικά. Η ρέουσα πραγματικότητα διαμορφώνεται καθημερινά στα 12 κράτη μέλη της ΕΟΚ, μία πτυχή της οποίας αποτελεί και η φορολογία η οποία "δυνάμει" εξελίσσεται ανάλογα με την πορεία του κοινωνικοοικονομικού γίγνεσθαι. Η χάραξη συνεπώς μιας σταθεράς στη φορολογία, που να μπορεί να προσαρμοστεί σε δώδεκα διαφορετικά κράτη, δεν είναι ούτε μία εύκολη υπόθεση ούτε ένα ακίνδυνο εγχείρημα. Τούτο διότι το κάθε εθνικό φορολογικό σύστημα διέπεται από τους δικούς του εσωτερικούς νόμους, υπακούει στη δική του εσωτερική λογική και ενέχει συνοχή στο μέτρο που είναι προσαρμοσμένο στις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες της συγκεκριμένης χώρας.

Η ταχύτητα εναλλαγής των κοινωνικοοικονομικών δεδομένων σήμερα απαιτεί ταχύτητα και αμεσότητα δράσης.

Φαινόμενα, όπως η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή, η φοροαπάτη, οι καταστρατηγήσεις και οι δόλιες ενέργειες, οι εικονικές πράξεις, η αισχροκέρδεια και το "βρώμικο" χρήμα, η χρησιμοποίηση πλαστών φορολογικών στοιχείων κλπ. εντείνουν την εγρήγορση των εθνικών αρχών, οι οποίες, γνωρίζοντας από κοντά την πραγματικότητα, έχουν τη δυνατότητα άμεσης προληπτικής ή κατασταλτικής επέμβασης σε ατομικό και κανονιστικό επίπεδο, για τη σύλληψη των διαφευγόντων φόρων, ή τη δημιουργία καινούργιας φορολογητέας ύλης.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η κινητικότητα και η ερευστότητα που παρατηρούνται στα κατ' ιδίαν φορολογικά συστήματα δεν είναι αδικαιολόγητο σύμπτωμα. Η πολυμορφία και η πολυπλοκότητα στις επιμέρους ρυθμίσεις καθιστούν δυσχερή αν όχι ανέφικτη κάθε απόπειρα κατηγοριοποίησης. Μεταφορά μιας φορολογικής αρμοδιότητας από τα εθνικά όργανα στα κοινοτικά είναι δυνατό να προκαλέσει διαταραχή στην ομαλή λειτουργία του φορολογικού συστήματος, καθώς ενδέχεται, οι κοινοτικής προέλευσης διατάξεις να μην μπορούν εύκολα να αφομοιωθούν από την εθνική έννομη τάξη, εφόσον και αυτές με τη σειρά τους, θα πρέπει να εναρμονιστούν με τους εσωτερικούς κανόνες, ώστε να είναι σε θέση να συλλειτουργήσουν και να παραγάγουν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

Όμως, τα εθνικά κοινωνικοοικονομικά γίνεσθαι δεν διαμορφώνεται ανεπηρέαστα, μονοσήμαντα και ανεξάρτητα από το αντίστοιχο διεθνές.

Υπό το πρίσμα αυτό, οι εθνικοί κανόνες δικαίου δεν απηγούν ή δεν θα πρέπει να απηγούν μόνο κοινωνικοοικονομικές καταστάσεις και δεδομένα της συγκεκριμένης χώρας, αλλά λαμβάνουν ή θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, περισσότερο ή λιγότερο, και το διεθνή περίγυρο, ευρύτερο ή στενότερο, ανάλογα με την εξέλιξη του συγκεκριμένου κράτους και την πολιτική συμμετοχής του στη διεθνή κοινότητα. Μία τέτοια απήχηση είναι εντονότερη και η λήψη υπόψη του κοινωνικοπολιτικού και οικονομικού περιγυρου αναπόφευκτη, όταν πρόκειται για θεσμικά οργανωμένη κοινότητα, όπως είναι η ΕΟΚ. Εδώ η εναρμόνιση είναι, μέχρις ενός βαθμού τουλάχιστο, επιβεβλημένη.

Ειδικότερα, στον τομέα της φορολογίας, η εναρμόνιση επιβάλλεται, εκτός από τους άλλους λόγους που προαναφέρθηκαν, και για τον επιπλέον λόγο ότι, ελλείψει εναρμονιστικών κανόνων, είναι δυνατό να προκύψει ευρύτατης έκτασης φοροδιαφυγή, αλλά και μετάθεση φορολογικών εσόδων από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

Οι δυσχέρειες που τονίστηκαν πιο πάνω δεν είναι αξέπεραστες. Μία μέθοδος που ακολουθείται και που έχει αποδειχθεί επιτυχής στην πράξη, είναι η μέθοδος, που μέχρι τώρα ακολουθούν όλες οι εναρμονιστικές πράξεις της ΕΟΚ σε θέματα φορολογίας, της επιφύλαξης υπέρ της αρμοδιότητας του εθνικού κράτους για την προσαρμογή των κοινοτικών κανόνων στις ειδικότερες συνθήκες και ιδιαιτερότητες του. Εξάλλου, οι οδηγίες, θα έπρεπε να θεωρηθούν ότι αφήνουν στα κράτη μέλη την ελευθερία να ενεργούν στα πεδία, που δεν καλύπτονται από αυτές. Διαφορετικά, ολόκληρη η εθνική φορολογική αρμοδιότητα θα ετίθετο υπό κοινοτικό έλεγχο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική εναρμόνιση δεν είναι για την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων μία εύκολη υπόθεση. Από το δύσκολο αυτό έργο ασφαλώς δεν περιμένει κανείς μία ιδανική εναρμόνιση δώδεκα διαφορετικών

πραγματικοτήτων. Αλλ' ένας επιθυμητός βαθμός εναρμόνισης είναι πάντως πραγματοποιήσιμος και, κατά ένα μέρος, έχει ήδη πραγματοποιηθεί.

Είναι γεγονός ότι στην πορεία της αυτή, η Επιτροπή έχει να αντιπαλαίψει με μία πολύπλοκη, πολύμορφη και πολύδιάστατη κοινοτική πραγματικότητα, πράγμα που δυσχεραίνει πολύ το έργο της, αλλ' είναι εξίσου γεγονός, ότι και αυτής της πραγματικότητας επιδιώκεται συγχρόνως η εναρμόνιση με τις προσδοκίες και τις αξιώσεις του μέλλοντος αυτού του Οργανισμού, ο οποίος, στα πλαίσια του οντολογικού του δυναμισμού δημιουργεί και δημιουργείται.

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

1. Λουξεμβούργο: Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (1992, ΤΟΜΟΣ 2)
Η ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΤΑ ΣΥΝΟΡΑ
2. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (1992)
ΠΡΟΤΑΣΗ ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ, COM (92) 426 τελικό.
3. ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΘΕΟΔΩΡΟΣ, Φορολογική Εναρμόνιση και Δημοσιονομική ενοποίηση του Ν. Μαραβέγια, Μ. Τσινισιτέλης (Επιμέλεια) στο "Ευρωπαϊκή Θεωρία και Πολιτική, Εκδόσεις Θεμέλιο", 1991.
4. ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΘΕΟΔΩΡΟΣ, Η Φορολογική Εναρμόνιση του Π. Καζάκος (Επιμέλεια) στο "Η εξέλιξη της εσωτερικής Αγοράς στην Ευρώπη και στην Ελλάδα", Εκδόσεις Ιονικής Τράπεζας.
5. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (1993).
Πρόταση απόφασης του Συμβουλίου, COM (93) 147 τελικό.
6. ΕΠΙΣΗΜΗ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (1993), Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2225/93 της επιτροπής.
7. ΕΥΡΩΠΑΙΚΕΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ (1992), Γνωμοδοτήσεις και Εκθέσεις CES (92) 1312.
8. CHRISTIANE SCRIVENER (μέλος Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων), κατάργηση της Διπλής Φορολογίας των επιχ/σεων.

9. ΥΠΗΡΕΣΙΑ, ΕΠΙΣΗΜΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ
(Λουξεμβούργο 1992), Η Ενιαία Αγορά γίνεται πραγματικότητα.
10. ΤΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΣ, Η φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Εφημερίδα "ΤΟ ΒΗΜΑ".
11. ΝΙΚΟΣ ΣΚΛΙΑΣ, Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ.
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ (1992)
12. ΔΕΛΤΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ (1991)
13. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΙΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ.