



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Οι συχνές μεταβολές της άμεσης και έμμεσης
φορολογίας στην Ελλάδα και οι συνέπειες»**



Εισηγητής:
Αλεξόπουλος Στυλιανός

Σπουδάστριες:
Σπυροπούλου Ελένη
Στέφου Παρασκευή
Φτάκλα Ανθή

ΠΑΤΡΑ 2008

**ΟΙ ΣΥΧΝΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ
ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ
ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελ.

Πρόλογος	1
Εισαγωγή.	2
Ιστορική Αναδρομή	4
Κεφάλαιο 1 ^ο Άμεση Φορολογία	7
1.1 Έννοια άμεσης φορολογίας - ορισμός	7
1.2 Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων	9
1.3 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων	24
Κεφάλαιο 2 ^ο Έμμεση Φορολογία	55
2.1 Έννοια έμμεσης φορολογίας – ορισμός	55
2.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας – Φ.Π.Α.	56
Κεφάλαιο 3 ^ο Ελλάδα και Ευρωπαϊκή Ένωση	87
3.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δ.Λ.Π.	87
3.2 Άμεση και έμμεση φορολογία στην Ελλάδα & σχέση με την Ευρωπαϊκή Ένωση	92
Κεφάλαιο 4 ^ο Συνέπειες – Τρόποι αντιμετώπισης	102
4.1 Συνέπειες των συχνών μεταβολών της φορολογίας	102
4.2 Τρόποι Αντιμετώπισης	119
Συμπεράσματα	127

Επίλογος	132
Παράρτημα	133
Βιβλιογραφία	142

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή θα μιλήσουμε για την φορολογία στη χώρα μας η οποία όπως όλοι βιώνουμε , μεταβάλλεται χωρίς να αφήνει ανεπηρέαστο κανένα φυσικό αλλά και νομικό πρόσωπο.

Αρχικά θα διαχωρίσουμε τη φορολογία σε άμεση και έμμεση ούτως ώστε να γίνεται κατανοητή η διαφορά στον αναγνώστη ,κάτι που κατά τη γνώμη μας αποτελεί τη βάση για περεταίρω ανάλυση.

Σε δεύτερη φάση κάναμε μια αναφορά στην σχέση Ελλάδας – Ευρωπαϊκής Ένωσης με την λογιστική κατεύθυνση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων . Κάθε χώρα λοιπόν όντας κράτος –μέλος και ενταγμένη σε ενιαία οικονομική πολιτική μπαίνει σε διαδικασία σύγκρισης με τα υπόλοιπα κράτη για να αποκομίσει, κατά κύριο λόγο, στοιχεία που θα τη βοηθήσουν στη δική της οικονομική καλυτέρευση.

Είναι βεβαίως κατανοητό πως οι μεταβολές και προπάντων οι συχνές οι οποίες δυστυχώς πλήττουν τη χώρα μας , δεν βοηθούν στην ανάπτυξη και ευημερία του τόπου δημιουργώντας συνέπειες που τραυματίζουν την οικονομία μας .

Κλείνοντας , παραθέσαμε τους πιο εύκολους και πρακτικά δυνατούς τρόπους αντιμετώπισης του φαινομένου το οποίο πάντα θα υπάρχει στην πολυδιάστατη και πολύπλοκη μορφή του αλλά και πάντα θα υπάρχουν μέτρα που αν εφαρμοστούν θα μπορεί να αντιμετωπιστεί

Πάτρα , Σεπτέμβριος 2008

Οι σπουδάστριες

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ορισμός του φόρου: σύμφωνα με τον Maurice Allais (Νόμπελ Οικονομίας), **φόρος είναι** το αντάλλαγμα που πληρώνει ο πολίτης για τις υπηρεσίες που το κράτος προσφέρει σε όλους τους πολίτες. Υπηρεσίες που συνήθως είναι δημόσια αγαθά. Για τον λόγο αυτό είναι αδύνατο να έχουμε τιμή αγοράς για ένα τέτοιο αγαθό και είναι επόμενο να έχουμε αυτό που στην οικονομία λέγεται πρόβλημα του ελεύθερου αναβάτη. Το πρόβλημα αυτό σημαίνει ότι τουλάχιστον μερικοί καταναλωτές θα ήθελαν να απολαύσουν το αγαθό αυτό χωρίς να πληρώσουν τίποτε. Για τους λόγους αυτούς είναι το κράτος εκείνο που παρέχει δημόσια αγαθά όπως η Εθνική Άμυνα, η Αστυνομική Προστασία κλπ. Προς κάλυψη λοιπόν των εξόδων παροχής τέτοιων αγαθών, το κράτος υποχρεώνει όλους τους πολίτες, ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα να καταβάλουν ένα μέρος των εξόδων αυτών.

Οι δημόσιες δαπάνες καλύπτονται από τους φόρους , δηλαδή τις εισπράξεις του δημόσιου τομέα από τα εισοδήματα του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας . Οι φόροι μπορούν από οικονομική άποψη να θεωρηθούν είτε ως αμοιβή του δημόσιου τομέα για τα δημόσια αγαθά που προσφέρει στην οικονομία ,όπως πχ. υπηρεσίες παιδείας , υγείας κλπ. είτε ως αναγκαστική αποταμίευση της οικονομίας που χρησιμοποιείται για την κάλυψη των παραγωγικών δαπανών του δημοσίου.

Βέβαια στις μέρες μας το κράτος έχει και πολλές άλλες αποστολές, πέραν της πρωταρχικής του που είναι η παροχή δημοσίων αγαθών, ενώ συχνά επιστρέφει στους πολίτες με την μορφή υπηρεσιών, λιγότερα από ό,τι εισπράττει, χωρίς αυτό βέβαια να επηρεάζει την υποχρέωση του φορολογουμένου. Συνεπώς μπορούμε να πούμε ότι ο φόρος είναι τα χρήματα που κάθε ικανός γι' αυτό πολίτης υποχρεούται να δίνει στο κράτος, χωρίς το οποιοδήποτε ειδικό αντάλλαγμα προκειμένου να καλύψει τα έξοδα του κράτους.

Από τα παραπάνω γίνεται δεκτό πως οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα: α) αποτελούν **αναγκαστικό** μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα και β) αποτελούν μέσο **μονομερές**, δηλαδή μέσο που συνεπάγεται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς, χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

Φορολογική βάση¹ είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων, οικονομικό ή μη οικονομικό. Στην αρχαιότητα λχ. χρησιμοποιούνταν διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης. Ορισμένα από αυτά ήταν οικονομικά στοιχεία, όπως λχ. το μέγεθος της περιουσίας τους, ενώ άλλα δεν είχαν απόλυτα οικονομικό χαρακτήρα, όπως λχ. ο αριθμός των παραθυριών του σπιτιού ενός φορολογούμενου. Σήμερα όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και ιδιαίτερα η καταναλωτική δαπάνη.

Το πρόσωπο του οποίο τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού του φόρου(πχ. το εισόδημά του, η περιουσία του ή οι καταναλωτικές του δαπάνες) και το οποίο συνήθως είναι υποχρεωμένο να καταβάλλει φόρο στο δημόσιο, λέγεται **φορολογούμενη μονάδα**. Ένα ζήτημα που γεννιέται σε πολλές κατηγορίες φόρων είναι εάν ως φορολογούμενες μονάδες θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή αν και ως τέτοιες μονάδες θα πρέπει να θεωρούνται και τα νομικά πρόσωπα. Ορισμένοι θεωρητικοί υποστηρίζουν πως μόνο τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να αποτελούν φορολογούμενες μονάδες,

¹ Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ. 293

ενώ άλλοι έχουν την άποψη ότι τέτοιες μονάδες πρέπει να αποτελούν και τα νομικά πρόσωπα.

Φορολογικός συντελεστής λέγεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος είναι ο φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα διαιρεμένο με την συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμιά νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

Με βάση την φύση του φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: α) αναλογικοί, β) προοδευτικοί, γ) αντίστροφα προοδευτικοί.

Ιστορική αναδρομή²

1948: επιβολή τήρησης ορισμένων βιβλίων και υποχρεωτική έκδοση στοιχείων με το Ν.Δ.578

1952: καθιέρωση του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων(ΚΦΣ)

1977: υπογραφή του Π.Δ. 99(ο ΚΦΣ με αρκετές τροποποιήσεις) έκτοτε πέρασαν 16 χρόνια. Υπέστη τόσες πολλές τροποποιήσεις ώστε να προκαλείτε σύγχυση.

1992: καθιέρωση μέσω του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων(ΚΒΣ) της υποχρεωτικής εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου(ΕΓΛΣ) για όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και της σχεδόν υποχρεωτικής εφαρμογής των λογιστικών προγραμμάτων μέσω Η/Υ για εκείνους που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας.

1994: υπογραφή του Ν.Δ.2214 για το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος το οποίο περιλαμβάνει και μερικές τροποποιήσεις του ΚΒΣ(άρθρο 43)

² Παν. Παπαδέας: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων(2003) σελ. 15

1996: υπογραφή του Π.Δ.134(τροποποίηση και συμπλήρωση του ΚΒΣ)

1997: υπογραφή του Π.Δ. 2523 για την αντικειμενική μέθοδο υπολογισμού προστίμων, καθώς και νέες υποχρεώσεις για την υποβολή ισοζυγίων και πινάκων Γενικής Εκμετάλλευσης

1999: υπογραφή του Ν.2753 για απλοποιήσεις, ελαφρύνσεις και συνάφεια ΦΠΑ.

2000: κωδικοποίηση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους και Ν.2859(ΦΠΑ)

2001: επέκταση στις απαλλαγές θεώρησης βιβλίων-στοιχείων και στην ηλεκτρονική μέθοδο επικοινωνίας(taxis net) με την παράλληλη κυκλοφορία του ευρώ(Ν.2948)

2002: απλουστεύσεις στον ΚΒΣ και στην Φορολογία Εισοδήματος
Οι διατάξεις του ΚΒΣ με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές του ΕΓΛΣ αναπτύσσουν τον οικονομολογιστικό χαρακτήρα των ισολογισμών και των υποχρεωτικών βιβλίων. Η λογιστική τυποποίηση προσπαθεί μεταξύ των άλλων να καθιερώσει ενιαίο τύπο όλων των δημοσιευμένων καταστάσεων(μικροοικονομικά) και να εξασφαλίσει αξιόπιστα στοιχεία για τον προγραμματισμό σε κοινοτικό, εθνικό και επιχειρηματικό επίπεδο(μακροοικονομικά).

Μέσα στα Ευρωπαϊκά πλέον δεδομένα, η λειτουργία των λογιστηρίων δεν πρέπει να εξαντλείται με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις ΔΟΥ αλλά να προσφέρει διαρκώς αναλυτικές πληροφορίες- συμβουλές στην διοίκηση για την μεγιστοποίηση των κερδών της και την αριστοποίηση των επιχειρηματικών αποφάσεων. Είναι γνωστό πως οι βασικές αρχές του ΕΓΛΣ προέρχονται από το αντίστοιχο Γαλλικό, το οποίο χαρακτηρίζεται από τη μεθοδικότητα και την διαύγεια του καρτεσιανού πνεύματος. Στην εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ η λογιστική τυποποίηση και η μηχανογραφημένη λογιστική συμμετέχουν καταλυτικά. Είναι απαραίτητη τόσο η ενημέρωση και η βούληση των εφαρμοστών όσο και η ορθή ερμηνεία των διατάξεων.

Η φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων είναι το "εργαλείο" που διαθέτει η Κυβέρνηση ενός Κράτους, προκειμένου να συγκεντρώσει έσοδα και να μπορέσει να ασκήσει το κυβερνητικό της έργο. Από την άλλη όψη του νομίσματος βρίσκονται οι δαπάνες (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει.

Γενική Διάκριση Φόρων

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο είδη:

- Ø άμεση φορολόγηση- άμεσοι φόροι
- Ø έμμεση φορολόγηση- έμμεσοι φόροι

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ-ΟΡΙΣΜΟΣ

Στο πλαίσιο της ΕΕ, οι κυβερνήσεις των κρατών μελών διατηρούν αποκλειστική αρμοδιότητα σε θέματα άμεσης φορολογίας. Ο ρόλος της ΕΕ εξακολουθεί, επομένως, να περιορίζεται στο συντονισμό των εθνικών συστημάτων. Αντιθέτως, στον τομέα της έμμεσης φορολογίας εφαρμόζεται μία πραγματική κοινοτική πολιτική εναρμόνισης όπως υπαγορεύει η συνθήκη.³

Άμεση φορολογία

Ως **άμεση φορολογία ή άμεση φορολόγηση** νοείται το σύνολο των **φόρων εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των φόρων επί των κερδών των εταιρειών** (φόρος εισοδήματος, εταιρικός φόρος, φόρος περιουσίας, η πλειονότητα των φόρων σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης). Στο πλαίσιο της ΕΕ, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τους συντελεστές άμεσης φορολογίας, καθώς και τη φορολογία των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και της υπεραξίας.

Επειδή η συνθήκη ΕΚ δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων, ο φορολογικός συντονισμός εξακολουθεί να απαιτεί πολύ λεπτούς χειρισμούς. Παρόλα αυτά, κατά τον σχεδιασμό της άμεσης φορολογίας πρέπει να τηρούνται οι τέσσερις ελευθερίες που προβλέπονται στη συνθήκη (**ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και**

³ http://ec.europa.eu/youreurope/nav/el/business/management/taxation/index_el.html

κεφαλαίων) καθώς και το δικαίωμα εγκατάστασης προσώπων και επιχειρήσεων.

Από το 1977, η ΕΕ εφαρμόζει μία πιο συνολική προσέγγιση σε θέματα κοινοτικής φορολογικής πολιτικής. Αποφάσισε να επικεντρώσει τις προσπάθειές της σε μία **στρατηγική καταπολέμησης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού**. Σε αυτή τη βάση, εκδόθηκε ένα «πακέτο φορολογικών μέτρων» που οδήγησε σε τρεις σημαντικές καινοτομίες : **σε έναν κώδικα δεοντολογίας στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων, στην οδηγία για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και στην οδηγία για τις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών** διαφορετικών κρατών μελών.

Η άμεση φορολόγηση είναι ο πιο καθιερωμένος και αξιοκρατικός τρόπος φορολόγησης των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων. Όσο πιο υψηλό είναι το ποσοστό συγκέντρωσης εσόδων από αυτό τον τρόπο φορολόγησης, έναντι της έμμεσης, τόσο πιο υγιές και αξιοκρατικό είναι το φορολογικό σύστημα μιας χώρας. Αυτό συμβαίνει διότι η άμεση φορολόγηση ασκείται με βάση κάποιες κλίμακες που καθορίζονται κάθε χρόνο από το Υπουργείο Οικονομικών κάθε χώρας και ανάλογα με τις κλίμακες αυτές οφείλει να φορολογεί πιο ήπια τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και πιο επιθετικά τις ανώτερες.

1.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Η φορολογία στην χώρα μας ρυθμίζεται βασικά από τον **Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Νόμος 2238 – 1994.**

Αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις. **Υποκείμενο του φόρου** είναι:

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.
4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της.

Ο χρόνος επιβολής του φόρου είναι:

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος⁴.
2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου

⁴ ΝΟΜΟΣ 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ημερολογιακού έτους.

Εισόδημα και εξεύρεσή του

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής⁵:

A-B. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Z. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.

Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε

⁵ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 2

φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα τρία (5) επόμενα οικονομικά έτη.

4. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

5. Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

1. Κάθε φυσικό πρόσωπο έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ⁶.

Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική

⁶ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 2

εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, η οποία αναγράφει τη ζημιά που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει. (Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχουν άλλες προϋποθέσεις. Φυσικά πρόσωπα, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και δεν συντρέχουν άλλες προϋποθέσεις. Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν.

Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα.

Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:

α) Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό, ή αυτοκινήτου μικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου JEEP ή αεροσκάφους, κόπτερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκαφών αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, καθώς και όσοι έχουν

στη διάθεσή τους για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρίες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.

β) Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή και περισσότερα πρόσωπα ως μισθωτούς. **γ)** Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

γ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

δ) Όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από διακόσιες χιλιάδες 600€ το έτος.

ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

στ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.

ζ) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή δύο χιλιάδων διακοσίων πενήντα (2.250) ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής.

Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ.

η) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

θ) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η ελάχιστη έκταση, σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος

του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

ι) οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Στην περίπτωση αυτήν ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

2. Για τους εγγάμους, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά του οι σύζυγοι όταν:

α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση

3. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, στις πιο κάτω περιπτώσεις, είναι:

α) Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

β) Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαράστατης.

γ) Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο.

Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον

προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία. Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.

5. Όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:

α) Είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη.

β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για άλλες

ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, την οποία έγινε η επιφύλαξη.

Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.

Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το φορολογούμενο εισόδημα κλπ. Ειδικώς, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία εισοδήματος και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου. Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.

6. οι διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και όταν η δήλωση του υπόχρεου έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου, η υποβολή όμως της δήλωσης με επιφύλαξη ή της όμοιας ανακλητικής γίνεται χειρόγραφα.

Οι τρόποι υποβολής της δήλωσης είναι⁷:

1. στην ΔΟΥ που υπάγεται ο φορολογούμενος σε δύο αντίτυπα
2. ταχυδρομικά
3. μέσω λογιστικού γραφείου
μέσω internet για ποσό επιστροφής ως 1.500€. Για μεγαλύτερα ποσά επιστροφής πρέπει να υποβληθεί υποχρεωτικά σε ΔΟΥ.

Υπολογισμός και καταβολή της οφειλής

Από την εκκαθάριση της δήλωσης μπορεί να προκύψει υποχρέωση καταβολής (χρεωστικό υπόλοιπο) ή δικαίωμα επιστροφής χρημάτων (πιστωτικό υπόλοιπο). **Το σύνολο της οφειλής καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου.** Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου οικονομικού έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η δεύτερη την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου. Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου. **Αν η συνολική οφειλή ε(ναι μέχρι 250 ευρώ για τον ίδιο και για τη σύζυγό του αθροιστικά, μπορεί να καταβληθεί μέχρι**

⁷ Μελάς- Αυτιάς (2007): Δηλώστε Έξυπνα σελ. 38

την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση.

Αν η δήλωση υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου παρέχεται επιπλέον έκπτωση **1,5% και μέχρι 118 ευρώ**, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων.

Αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό θα επιστραφεί μέσω των τραπεζών, όπως περιγράφεται παρακάτω στη συμπλήρωση του πίνακα 11 της δήλωσης. Τονίζεται ότι αν το επιστρεφόμενο ποσό προέρχεται από προκαταβολή προηγούμενου έτους που δεν εξοφλήθηκε ή δεν είναι γνωστός ο τρόπος εξόφλησής της ή αν αυτό είναι άνω των 1500 ευρώ, καθώς και αν υπάρχει οποιαδήποτε οφειλή στο Δημόσιο, η επιστροφή των χρημάτων θα καθυστερήσει, γιατί πρέπει να προηγηθούν ορισμένες ενδοϋπηρεσιακές ενέργειες και μετά να δοθεί η σχετική εντολή. Προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογούμενου, αθροίζονται τα δηλούμενα εισοδήματα και συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

Στη συνέχεια από το εισόδημα αυτό αφαιρούνται τα ποσά των τυχόν μειώσεων και δαπανών (π.χ. ποσά δωρεών) και το υπόλοιπο, που αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την κατά περίπτωση κλίμακα, την οποία παραθέτουμε στην συνέχεια.

Όταν στο εισόδημα του μισθωτού ή συνταξιούχου περιλαμβάνεται και εισόδημα από άλλη πηγή, το επιπλέον αφορολόγητο ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α), σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (β), περιορίζεται στο ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται εφόσον το ποσό του μισθού ή της σύνταξης είναι μικρότερο από το επιπλέον αυτό αφορολόγητο ποσό.

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) αυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει κατά δύο

χιλιάδες (2.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1.000) ευρώ για κάθε ένα τέκνο πάνω από τα τρία. Π.χ. εάν μισθωτός φορολογούμενος έχει δύο τέκνα το αφορολόγητο του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) διαμορφώνεται στα 13.000 ευρώ, εάν έχει τρία τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 21.000, εάν έχει τέσσερα τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 22.000 ευρώ, Κ.Ο.Κ.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα, προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.

Συμπληρωματικός Φόρος

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθόριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμιση τοις εκατό (1.5%).

Περαιτέρω επιβάλλεται αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου το οποίο ορίζεται σε ποσοστό 3% στο ακαθόριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα 300 τετραγωνικό μέτρα.

Το αυξημένο αυτό ποσοστό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθόριστο εισόδημα από εκμισθούμενες κατοικίες.

Το ποσό αυτό του συμπληρωματικού φόρου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου.

Μειώσεις Φόρου⁸

Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα (α) ή (β) κατά περίπτωση μειώνεται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και μέχρι του ποσού που προβλέπεται αντίστοιχα για:

- α) έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης κωδ. 051-052
- β) δαπάνη καταβαλλόμενου μισθώματος κωδ. 811 έως 827, καθώς και του ποσού της δαπάνης διδάκτρων για φροντιστήρια εκπαιδευτικών μαθημάτων ή ξένων γλωσσών κωδ.079 έως 085
- γ) τόκους στεγαστικού δανείου που έχει συναφθεί από 1/1/03 και μετά κωδ.055-056
- δ) το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλον το οποίο επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη (κωδ. 089-090) και
- ε) Για το φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθούς και συντάξεις), εφόσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για εννέα (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απόκτησε το εισόδημα αυτό στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και σε περιοχή των νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάθους είκοσι (20) χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή, τα ως άνω ποσά μείωσης του φόρου προσαυξάνονται με εξήντα (60) ευρώ για κάθε τέκνο που τον βαρύνει.

Αν με βάση την φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει για το φορολογούμενο ποσό φόρου ή αυτό που προκύπτει είναι μικρότερο από το άθροισμα των μειώσεων των περιπτώσεων α, β, και ε που αφορούν αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, τότε ολόκληρο το ποσό των μειώσεων των περιπτώσεων αυτών ή η διαφορά που προκύπτει μειώνει το ποσό

⁸ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 5 και 9

του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον άλλο σύζυγο.

Αν το συνολικό ποσό των μειώσεων είναι μεγαλύτερο του φόρου, ο οποίος προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του, η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

Το ποσό που απομένει ύστερα από ης μειώσεις αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου.

Κλίμακες

Κλίμακα φορολογίας Εισοδήματος 2007				
(α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
18.000	29	5.220	30.000	5.220
45.000	39	17.550	75.000	22.770
Ανω των 75.000	40			
(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ				
Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	29	5.220	30.000	5.445
45.000	39	17.550	75.000	22.995
Ανω των 75.000	40			

Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:

- Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.
- Κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.
- Κατά δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν. Συνεπώς, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου της ανωτέρω (α) κλίμακας μισθωτών - συνταξιούχων διαμορφώνεται ως εξής:

- Σε Δεκατρείς χιλ. (13000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.
- Σε Δεκατέσσερις χιλ. (14000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.
- Σε Είκοσι δύο χιλ. (22000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.
- Σε Είκοσι τρεις χιλ. (23000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν.
- Σε Είκοσι τέσσερις χιλ.(24000)ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει πέντε τέκνα που τον βαρύνουν κτλ.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Ημεδαπές Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας και αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. Ο φόρος για τα εισοδήματα της χρήσης **2007** καθορίζεται σε **25%**

ΟΕ-ΕΕ - Κοινωνίες .Ο φόρος για τα εισοδήματα της χρήσης **2007** (1-1 έως 31/12) καθορίζεται σε **20%** (Άρθρο 3 Νόμου 3296/2004)

Κοινοπραξίες 25%

Για όλες τις ημεδαπές Α.Ε. ο φόρος για τα εισοδήματα της χρήσης **2007** καθορίζεται σε **25%** (Άρθρο 3 Νόμου 3296/2004)

1.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

Αντικείμενο του φόρου⁹

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρά εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των

⁹ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 171

φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, που συστήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν.588/1977 (ΦΕΚ 148 Α'), δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία.

β) Σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.

γ) Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους.

Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε

διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες.

Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

στ) Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή.

Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

2. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζόμενους οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεσης και κατανομής τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

Υποκείμενο του φόρου¹⁰

1. Στο φόρο υπόκεινται:

¹⁰ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 174

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

- α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.
- β) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους

ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.

β) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101, μέχρι τις 10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία.

Όταν δηλώνεται εισόδημα από την εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ..

Η υποβαλλόμενη δήλωση συνοδεύεται υποχρεωτικά με αναλυτική κατάσταση εισόδων και εξόδων.

γ) Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.

Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της

υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

δ) Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

3. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήξη

του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται κατά περίπτωση και για τις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμούς.

5. Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από, το Δημόσιο και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου.

Υπολογισμός του φόρου¹¹

1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία

¹¹ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 182

προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%) και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής αυτός ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μέσα στο έτος 2004, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).

2. Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2005, τριάντα δύο τοις εκατό (32%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2006, είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2007 και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008 και επομένων. Επίσης, τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, η Ιερά Μονή Πάτμου, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται για το οικονομικό έτος 2005 με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), ο οποίος μειώνεται σε επτά τοις εκατό (7%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2006 και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2007.

3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα,

μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

4. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρά- κρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα. Όταν τα μερίσματα αυτά έχουν διανεμηθεί προηγουμένως από θυγατρική της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρείας, του ίδιου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρεία τα μερίσματα δεν έχει προβεί σε παρακράτηση

φόρου ή δεν έχει καταβάλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό νομικό πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρείας ή που έχει παρακρατήσει για τα υπόψη μερίσματα, τα οποία τελικά έχουν διανεμηθεί προς το ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου υ μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας.

Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Καταβολή του φόρου¹²

1. Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κλπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του άρθρου 107, καταβάλλονται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του παρόντος, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

¹² Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 190

β) Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του παρόντος, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.

2. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού της οφειλής, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο με την εμπρόθεσμη δήλωση, παρέχεται έκπτωση ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του καταβαλλόμενου ποσού.

Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.

Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3. Για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτουν, επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα:

α) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.

β) Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλίσεων με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.

γ) Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται υποχρεωτικά στο βιβλίο επισυμβασών ζημιών, που προβλέπεται από την περίπτωση ια' της παρ. 5 του άρθρου 10 του π.δ. 186/1992, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές.

Ως καθαρά ασφάλιστρο νοείται, για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλίστρου.

δ) Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένου ολόκληρου του χαρτοφυλακίου των ασφαλιστηρίων συμβολαίων μετά των συναφών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ασφαλιστικής εταιρείας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί

Επίσης, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρείας προς την οποία έχει μεταβιβαστεί το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρείας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί, όπως το ποσό αυτό ορίζεται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου.

Η έκπτωση του ποσού αυτού πραγματοποιείται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας εκδίδεται η πιο πάνω απόφαση.

Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το χρόνο ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της ασφαλιστικής εταιρείας ζωής.

4. Οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί των ποσών των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους.

Τέτοιες χορηγήσεις είναι οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας.

Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες Τράπεζες. Το πιο πάνω ποσοστό ορίζεται:

α) Σε δύο τοις χιλίοις (20/100) για τις κτηματικές τράπεζες του ν. 3221/1924 (ΦΕΚ 210 Α'), με εξαίρεση τις χορηγήσεις προς τις ξενοδοχειακές και τουριστικές επιχειρήσεις στις οποίες το ποσοστό ορίζεται σε ένα τοις εκατό (1%).

β) Σε δύο τοις εκατό (2%) για τράπεζες επενδύσεων.

γ) Σε ένα τοις εκατό (1%) για τις άλλες τράπεζες.

Οι πιο πάνω διατάξεις που αφορούν στις τράπεζες επενδύσεων εφαρμόζονται και στις ναυτιλιακές τράπεζες, καθώς επίσης και για τις εργασίες που ενεργούνται και για τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για εξαγωγικές δραστηριότητες

από τράπεζες εξωτερικού εμπορίου και από ειδικά εξαγωγικά τμήματα άλλων τραπεζών.

5. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο οι τράπεζες δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 27 του ν.2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α').

Κατά το μέρος που οι προβλέψεις αυτές δεν επαληθευθούν και δεν διενεργηθούν οριστικές εγγραφές διαγραφής των απαιτήσεων μέσα στις επόμενες οκτώ (8) χρήσεις από τη χρήση σχηματισμού τους, η τράπεζα υποχρεούται μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της όγδοης χρήσης να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, στο οποίο σχηματίστηκε η πρόβλεψη, μη εφαρμοζομένων στην περίπτωση αυτή των διατάξεων του άρθρου 84.

Η δήλωση αυτή του μη επαληθευθέντος υπολοίπου είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλονται επί του φόρου που προκύπτει οι προσαυξήσεις που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή της.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης αυτής εκδίδεται φύλλο ελέγχου καταλογισμού του οφειλόμενου τυχόν φόρου πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων.

6. Πλέον των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών εκπίπτουν και οι ακόλουθες:

α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

β) Οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του κ.ν. 2190/1920.

7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2,3,4,5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρά εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101.

8. Ως καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία και αεροσκάφη λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

9. Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

10. Οι διατάξεις του άρθρου 39 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101. Επίσης, οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς που αποκτούν με τις διατάξεις του άρθρου 100 μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, όταν η επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή επιβάλλει στο υποκατάστημα, πρακτορείο, εργοστάσιο κ.λπ., που βρίσκεται στην Ελλάδα όρους εμπορικής ή οικονομικής συνεργασίας καταφανώς επαχθέστερους εκείνων, οι οποίοι θα συνομολογούντο αν η συναλλαγή εγένετο με τρίτους, με αποτέλεσμα να επέρχεται μετάθεση του κέρδους στην αλλοδαπή. Στην περίπτωση αυτή το κέρδος αυτό θεωρείται ότι προέκυψε

στην Ελλάδα και επαυξάνει το κέρδος του υποκαταστήματος, πρακτορείου, εργοστασίου κ.λπ., που προκύπτει από τη δραστηριότητά του στην Ελλάδα.

11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34. Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.

13. Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της παρ. 2 του άρθρου 101 προσδιορίζονται ως εξής:

α) Τα εισοδήματα από ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23.

β) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους που αποκτούν αυτά τα νομικά

πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους.

γ) Τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41.

δ) Τα εισοδήματα τα οποία δεν μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α' έως ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50.

14. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παρ. 3, 4 και 7 του άρθρου 4.

15. Ο φόρος του παρόντος, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

16. Τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

17. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (I 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση

των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού, εφαρμόζονται τα εξής:

(α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.

(β) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούντα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος¹³

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματά αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω

¹³ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 182

λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους.

4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα

οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή:

α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α) και του άρθρου 101 του ν.1892/1990,

β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του ν.2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περίπτωσης δ της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση του άρθρου 107, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή.

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Στην περίπτωση αυτήν ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά.

Εξαιρετικά, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.

Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των επιχειρήσεων της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών, που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

6. Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα

αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση διάλυσης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.

7. Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου, από τα συνολικά κέρδη.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε περίπτωση ύπαρξης των πιο πάνω εισοδημάτων, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα καθοριστούν η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών, που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

9. Επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών, των οποίων τα κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτώως με τις διατάξεις του άρθρου 34, σε

περίπτωση που μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης από τη γενική συνέλευση και την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, απομένει υπόλοιπο κερδών που δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο και εμφανίζεται στο λογαριασμό "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων", το σαράντα τοις εκατό (40%) αυτού φορολογείται στο νομικό πρόσωπο με τους συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από το άρθρο 109 κατά περίπτωση.

Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται για τα κέρδη αυτά να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ένατου μήνα από τη λήξη της οικείας διαχειριστικής χρήσης και να καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Επί του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση αυτή δεν ενεργείται βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Με την καταβολή του φόρου αυτού για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση.

Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

10. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και στις επιχειρήσεις των περιπτώσεων β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 για τα πέραν των τεκμαρτών κέρδη της οικείας διαχειριστικής χρήσης που δεν φορολογήθηκαν κατά

την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107.

11. Για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου "8" του άρθρου 13, με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ίδιου άρθρου παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών μόνο για τα προσδιοριζόμενα με το άρθρο 34 τεκμαρτά κέρδη.

Σε περίπτωση πραγματοποίησης κερδών από τις εργασίες τους στην Ελλάδα πέραν των φορολογουμένων τεκμαρτών κερδών, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 9 και 10 του άρθρου αυτού για το μέρος των κερδών που δεν φορολογήθηκε.

ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Οι ομόρρυθμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν κάθε διαχειριστικό έτος, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή να φορολογηθούν για τα αποτελέσματα που προέκυψαν μέσα στην χρήση αυτή. Η δήλωση¹⁴ αυτή θα πρέπει να υποβληθεί ως την 1^η Απριλίου του έτους για εταιρίες που τηρούν Α' και Β' κατηγορίας βιβλία και μέσα σε 3 ½ μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις εταιρίες που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία.

Στις ομόρρυθμες εταιρίες τα κέρδη που εμφανίζονται, θεωρούνται ότι εκτήθησαν από κάθε εταίρο για το αναλογούν σ' αυτόν ποσοστό κέρδους, σύμφωνα με τους όρους συμμετοχής του στην εταιρία.

¹⁴ Μ.Λεοντάρης(2003): ΟΕ-ΕΠΕ-ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ σελ. 20

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 3296/2004, τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων εταιριών φορολογούνται με συντελεστή 20%. Για να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος **αφαιρείται** ποσό που χαρακτηρίζεται **επιχειρηματική αμοιβή** για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο **50% επί των κερδών της εταιρίας.**

Με την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος και εφόσον υπάρχουν κέρδη, καταβάλλεται στο Δημόσιο και **χαρτόσημο 1,2%, επί του ύψους των κερδών της χρήσης.**

Τα βιβλία της ομόρρυθμης εταιρίας¹⁵

Οι προσωπικές εταιρίες **δεν έχουν** υποχρέωση από τον ΚΒΣ να τηρήσουν βιβλία κατά την **λογιστική διπλογραφική μέθοδο**, εκτός εάν ξεπεράσουν κάποιο όριο ετήσιων ακαθάριστων εσόδων. Έτσι οι περισσότερες εταιρίες μετά την σύστασή τους τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ που δεν απαιτούν διπλογραφία.

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Οι ετερόρρυθμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν κάθε διαχειριστικό έτος, **δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, δηλαδή να φορολογηθούν για τα αποτελέσματα που προέκυψαν μέσα στην χρήση αυτή. Η δήλωση¹⁶ αυτή θα πρέπει να υποβληθεί **ως την 1^η Απριλίου** του έτους για εταιρίες που τηρούν Α' και Β' κατηγορίας βιβλία και μέσα σε **3 ½ μήνες** από την λήξη της

¹⁵ Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων: Αριστ. Ι.Ιγνατιάδη σελ. 20

¹⁶ Μ.Λεοντάρης(2003): ΟΕ-ΕΠΕ-ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ σελ. 144

διαχειριστικής περιόδου, για τις εταιρίες που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία.

Στις ετερόρρυθμες εταιρίες τα κέρδη που εμφανίζονται, θεωρούνται ότι εκτήθησαν από κάθε εταίρο για το αναλογούν σ' αυτόν ποσοστό κέρδους, σύμφωνα με τους όρους συμμετοχής του στην εταιρία.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 3296/2004, τα καθαρά κέρδη των ετερόρρυθμων εταιριών φορολογούνται με συντελεστή 20%.

Για να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος αφαιρείται ποσό που χαρακτηρίζεται **επιχειρηματική αμοιβή** για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο **50% επί των κερδών της εταιρίας.**

Με την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος και εφόσον υπάρχουν κέρδη, καταβάλλεται στο Δημόσιο και **χαρτόσημο 1,2%, επί του ύψους των κερδών της χρήσης.**

ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Στο συνολικό καθαρό εισόδημα των εταιριών περιορισμένης ευθύνης που αποκτάται από κάθε πηγή καταβάλλεται φόρος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των **άρθρων 98-113 του Ν 2238/94**, όπως διαμορφώθηκε με τις αλλαγές μέσω του Ν **3296/2004**.

Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων.

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται:

α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, **εκπίπτουν οι δαπάνες** απόκτησης εισοδήματος.

Η δήλωση της φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται:

Από τα νομικά πρόσωπα **μέχρι τη δέκατη (10η)** ημέρα του **πέμπτου** μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Για τα νομικά πρόσωπα ο φόρος υπολογίζεται με **συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)** στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και **συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα** που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή **τρία τοις εκατό (3%)** στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου **εκπίπτουν:**

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. **(55% παρακράτηση)**

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

γ) Ετησίως αφαιρείται το πέντε τοις εκατό(5%) τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φθάσει το εν τρίτον του κεφαλαίου.

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Οι ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τον Ν 2190/20 εντάσσονται υποχρεωτικά στην Τρίτη κατηγορία βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν. Εκτός όμως από τα βιβλία του ΚΒΣ που οι ΑΕ είναι υποχρεωμένες να τηρούν, πρέπει να τηρούν και τα κάτωθι βιβλία:

- Βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων
- Βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου
- Μητρώο μετοχών
- Βιβλίο μετοχών

Σύμφωνα με τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος ο φορολογικός συντελεστής των ανωνύμων εταιριών επί των κερδών είναι 29%. Το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει μετά την αφαίρεση ποσοστού 5%(1/20) για την δημιουργία αποθεματικού κεφαλαίου.

Στην συγκεκριμένη μορφή εταιρίας όλοι οι μέτοχοι αυτής ευθύνονται περιορισμένα και μέχρι του ποσού που έχουν εισφέρει στην εταιρία. Συνεπώς εάν έχουν εκπληρώσει την υποχρέωσή τους αυτή, δηλαδή να καταβάλλουν το οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο που τους αναλογεί, τότε δεν έχουν καμιά προσωπική ευθύνη, εάν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν οι δανειστές της. Άλλο βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της εν λόγω εταιρίας είναι ότι, το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας διαιρείται σε ίσα μετοχικά μερίδια, τις μετοχές, και σε κάθε ένα από αυτά αντιστοιχεί μια εταιρική ιδιότητα. Η εταιρική αυτή ιδιότητα μπορεί να ενσωματωθεί σε τίτλο και να μεταβιβαστεί εύκολα, χωρίς η αλλαγή αυτή να επιφέρει λύση της εταιρίας.

Η δήλωση της φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται:

Από τα νομικά πρόσωπα **μέχρι τη δέκατη (10η)** ημέρα του **πέμπτου** μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Για τα νομικά πρόσωπα ο φόρος υπολογίζεται με **συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)** στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και **συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα** που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή **τρία τοις εκατό (3%)** στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου **εκπίπτουν:**

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.(55% παρακράτηση)

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

γ) Ετησίως αφαιρείται το πέντε τοις εκατό(5%) τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φθάσει το εν τρίτον του κεφαλαίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ-ΟΡΙΣΜΟΣ

Ως έμμεση φορολογία ή έμμεση φορολόγηση¹⁷ νοούνται οι φόροι που επιβάλλονται στην παραγωγή και την κατανάλωση δηλαδή ο ΦΠΑ, τα τέλη εγγραφής, τα τέλη διαδοχής, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, οι περιβαλλοντικοί φόροι κλπ.

Επειδή η έμμεση φορολογία απαιτεί υψηλό επίπεδο εναρμόνισης, άπτεται της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό, η ΕΕ εναρμόνισε το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στα καύσιμα, στα ποτά και στα τσιγάρα προκειμένου να μην επιτρέπεται καμία μονομερής τροποποίηση αυτών των φόρων που θα μπορούσε να στρεβλώσει τον ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρήσεων. Η εφαρμογή ελάχιστων φορολογικών συντελεστών εμποδίζει τη στρέβλωση στις ανταλλαγές. Συγκεκριμένα, ο ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οριοθετούνται από ένα ανώτατο και ένα κατώτατο επιτρεπτό όριο. Το καθεστώς αυτό είναι αρκετά ελαστικό ώστε να συνεκτιμά τις ιδιαίτερες εθνικές συνθήκες : τα κράτη μέλη μπορούν να ωφελούνται απο παρεκκλίσεις.

Σε θέματα έμμεσης φορολογίας, η κοινοτική πολιτική διασφαλίζει ότι οι **φορολογικοί κανόνες δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην ΕΕ** και ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν δημιουργεί ευκαιρίες προς αποφυγή του φόρου. Για να βελτιωθούν τα συστήματα έμμεσης φορολογίας στην εσωτερική αγορά, η ΕΕ θέσπισε το πρόγραμμα « **Fiscalis** ». Από την 1η Μαΐου 2004, η ΕΕ αριθμεί 10 επιπλέον κράτη μέλη. Για τα νέα κράτη μέλη ισχύουν ακόμη μεταβατικές διατάξεις ή παρεκκλίσεις σε θέματα φορολογίας.

Η έμμεση φορολόγηση στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω

¹⁷ Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ. 109

των κλιμάκων της άμεσης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών (πλην ΦΠΑ), ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων και φόρος μεγάλης ακινήτου περιουσίας(ΦΜΑΠ). Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό της έμμεσης φορολόγησης έναντι της άμεσης στο σύνολο των κρατικών εσόδων, τόσο πιο αδύναμο είναι το φορολογικό σύστημα της χώρας.

2.2 ΦΠΑ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας(ΦΠΑ)¹⁸ είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιβαρύνει τους τελικούς καταναλωτές. Είναι ένας φόρος που επιβάλλεται σε βάρος των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά από αυτές σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας των αγαθών. Ο υποκείμενος στον φόρο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, υποχρεούται να έχει ειδικό λογαριασμό με τον τίτλο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι ο λογαριασμός 54.00. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται:

- ✓ Με τον ΦΠΑ των αγορών και των εισαγωγών αγαθών, οι λήψεις υπηρεσιών και οι δαπάνες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου
- ✓ Με τον φόρο που αντιστοιχεί βάση των πιστωτικών σημειωμάτων, στις χορηγούμενες από τον υποκείμενο στον φόρο εκπτώσεις στους πελάτες και στις επιστροφές που γίνονται από τους πελάτες προς αυτόν
- ✓ Με τον φόρο που καταβάλλεται στο Δημόσιο βάσει των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και της δήλωσης αποθεμάτων

¹⁸ Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ. 396

Ο λογαριασμός πιστώνεται:

- ✓ Με τον φόρο που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο, από παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών
- ✓ Με τον φόρο που αντιστοιχεί, βάση πιστωτικών σημειωμάτων, στις επιστροφές αγορών από τους προμηθευτές και στις εκπτώσεις που χορηγούνται σε αυτόν από τους προμηθευτές του
- ✓ Με τον επιστρεφόμενο από το Δημόσιο φόρο

Ο λογαριασμός 54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, λειτουργεί ως εξής¹⁹:

ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	<u>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</u>
ΦΠΑ αγορών παγίων και αποθεμάτων, εισαγωγών και λήψης υπηρεσιών	ΦΠΑ πωλήσεων, παροχής υπηρεσιών, αυτοπαράδοσης αγαθών και αυτοπαράδοσης υπηρεσιών
ΦΠΑ εκπτώσεων πελατών σύμφωνα με πιστωτικά τιμολόγια, επιστροφές πωλήσεων, επιστροφών ειδών συσκευασίας, αποθεμάτων	ΦΠΑ εκπτώσεων προμηθευτών, επιστροφών αγορών και επιστροφών ειδών συσκευασίας
Φόρος προς το Ελληνικό Δημόσιο	Με τον φόρο που επιστρέφεται από το Ελληνικό Δημόσιο
Χρεωστικό υπόλοιπο: δικαίωμα έκπτωσης φόρου από τον ΦΠΑ εκροών επομένων περιόδων	Πιστωτικό υπόλοιπο: υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ στο Ελληνικό Δημόσιο με τις περιοδικές δηλώσεις σε τακτά χρονικά διαστήματα

¹⁹ Δ.Γκινιόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μουσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 393

Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο **φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)** είναι ένας γενικός φόρος που εφαρμόζεται, κατ' αρχήν, σε όλες τις εμπορικές δραστηριότητες που συνεπάγονται την παραγωγή και διανομή αγαθών, καθώς και την παροχή υπηρεσιών. Πρόκειται για ένα φόρο κατανάλωσης, δεδομένου ότι στην ουσία επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και δεν συνιστά επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις. Ο εν λόγω φόρος καταβάλλεται υπό μορφή ποσοστού επί της τιμής, γεγονός που σημαίνει ότι σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής είναι γνωστή η πραγματική φορολογική επιβάρυνση που έχει ενσωματωθεί. Επίσης, καταβάλλεται τμηματικά, μέσω ενός συστήματος εκπτώσεων χάρη στο οποίο οι φορολογούμενοι (δηλαδή οι επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ) δύνανται να εκπίπτουν από τον φόρο που οφείλουν τον φόρο που κατέβαλαν σε άλλους φορολογούμενους για αγορές αναγκαίες για τις εμπορικές τους δραστηριότητες. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει τον ουδέτερο χαρακτήρα του φόρου ανεξαρτήτως του αριθμού των διενεργούμενων συναλλαγών.

Όσον αφορά τον συντελεστή ΦΠΑ, η ΕΕ έχει απλώς καθορίσει τον ελάχιστο κανονικό συντελεστή ΦΠΑ σε 15 % και τους προαιρετικούς μειωμένους συντελεστές τουλάχιστον σε 5%. Συνεπώς, οι φορολογικοί συντελεστές ποικίλλουν μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ ορισμένων ειδών αγαθών ή υπηρεσιών. Τα

Τα κράτη μέλη, για να ανταποκριθούν σε ιδιαίτερες εθνικές συνθήκες, μπορούν να αποκλίνουν από το ελάχιστο ποσοστό του 15%. Στις περιπτώσεις αυτές, επιτρέπεται η επιβολή ενιαίου υψηλότερου φόρου. Επίσης, είναι δυνατή η επιβολή μειωμένων συντελεστών σε ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που περιλαμβάνονται σε περιοριστικό κατάλογο. Πρόκειται κυρίως για είδη πρώτης ανάγκης, όπως τα τρόφιμα και τα φάρμακα ή αγαθά και υπηρεσίες που δεν ανταγωνίζονται αγαθά και υπηρεσίες άλλου κράτους μέλους, μεταξύ άλλων, στον στεγαστικό τομέα. Επίσης,

προβλέπονται απαλλαγές για τις υπηρεσίες κοινής ωφελείας (νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα, κ.λπ.).

Για να διασφαλίσει ότι οι αποκλίσεις στο εσωτερικό της ΕΕ δεν είναι πολύ μεγάλες, η Επιτροπή περιορίζει στο μέγιστο δυνατό βαθμό τις εξαιρέσεις από αυτούς τους κανόνες. Στόχος της είναι να επιτύχει μια όσο το δυνατόν μεγαλύτερη εναρμόνιση. Ωστόσο, από το 2000, οι προσπάθειες της Επιτροπής επικεντρώνονται κυρίως στην απλούστευση, τον εκσυγχρονισμό και τον εξορθολογισμό των ισχυόντων κανόνων. Επίσης, η Επιτροπή δίνει έμφαση στην ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών και στην καταπολέμηση της απάτης που συχνά ευνοείται από την πολυπλοκότητα του υφιστάμενου συστήματος.

Από την 1η Μαΐου 2004, η ΕΕ αριθμεί 10 επιπλέον κράτη μέλη. Για τα νέα αυτά κράτη μέλη ισχύουν ακόμη μεταβατικές διατάξεις ή εξαιρέσεις σε θέματα φορολογίας.

Η πιο έγκυρη πηγή πληροφοριών για τους ισχύοντες συντελεστές ΦΠΑ για ένα συγκεκριμένο προϊόν, σε ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος, είναι η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή του εν λόγω κράτους. Ωστόσο, στον δικτυακό τόπο της ΓΔ TAXUD, διατίθεται συνοπτικό ανακεφαλαιωτικό ενημερωτικό έγγραφο σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα.

Σπάνια η ΕΕ παρεμβαίνει στη φορολόγηση των φυσικών προσώπων. Σε περίπτωση εφαρμογής εξαιρέσεων, αυτές αποβλέπουν στο να εξασφαλίσουν ότι κανείς από εκείνους που αξιοποιούν τη δυνατότητα εργασίας ή πραγματοποίησης επενδύσεων σε άλλη χώρα δεν υφίσταται διακριτική μεταχείριση ούτε χαίρει ειδικού πλεονεκτήματος. Η ΕΕ ευνοεί, επομένως, μία δίκαιη προσέγγιση σε θέματα αποταμίευσης και συντάξεων.

Ο **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**²⁰(Φ.Π.Α) ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρησή του) και είναι είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές. Πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών και

²⁰ <http://www.wikipedia.gr>

επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με αυτόν τον τρόπο κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Γι' αυτό ονομάζεται και φόρος *προστιθέμενης* αξίας. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά.

Ο όρος **προστιθέμενη αξία** προέρχεται από το παραδοσιακό οικονομικό επιστημονικό περιβάλλον και αναφέρεται στην περαιτέρω οικονομική αξία που προστίθεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής ή συναλλακτικής διαδικασίας ενός αγαθού. Το αγαθό για να πάρει την τελική μορφή που έχει όταν το αγοράσει ο καταναλωτής έχει περάσει από διάφορες διαδικασίες, κάθε μία από τις οποίες έχει αφήσει το "στίγμα" της στη διαμόρφωση της τελικής αυτής μορφής.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)²¹ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες αφορούν την παραγωγή και τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Η παρούσα οδηγία ΦΠΑ κωδικοποιεί τις διατάξεις για τη δημιουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (ΕΚ).

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην ΕΚ. Ο φόρος υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής.

²¹ <http://europa.eu/scadplus/leg/el/lyb/131057.htm>

Ο φόρος εισπράττεται τμηματικά μέσω ενός συστήματος τμηματικών πληρωμών που επιτρέπει στους υποκείμενους στον ΦΠΑ (επιχειρήσεις που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ) να αφαιρούν από το χρεωστικό τους υπόλοιπο ΦΠΑ το ποσό του φόρου που κατέβαλαν σε άλλους υποκείμενους στο φόρο επί των αγορών στις οποίες προέβησαν για τους σκοπούς της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στο προηγούμενο στάδιο. Ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων.

Ο ΦΠΑ βαρύνει τον τελικό καταναλωτή ως ποσοστό επί της τελικής τιμής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Αυτή η τελική τιμή είναι το άθροισμα των αξιών που προστίθενται σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών (ο υποκείμενος στο φόρο) καταβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αφού αφαιρέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του.

Πεδίο εφαρμογής

Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, καθώς και οι εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε.

Στις φορολογητέες πράξεις περιλαμβάνονται:

- οι **παραδόσεις** αγαθών από υποκείμενο στο φόρο·
- οι **ενδοκοινοτικές αποκτήσεις** αγαθών προερχόμενων από ένα κράτος μέλος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους·
- οι **παροχές** υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο·
- οι **εισαγωγές** αγαθών από τρίτα εδάφη * ή τρίτες χώρες εκτός της ΕΚ.

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πρόκειται μόνον όταν τα αγαθά μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Πραγματοποιείται όταν τα αγαθά τα οποία πωλούνται από υποκείμενο στο φόρο στο κράτος μέλος αναχώρησης αποκτώνται σε άλλο κράτος μέλος άφιξης από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, καθώς και όταν αποκτώνται από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από μη υποκείμενους στο φόρο και από ορισμένες κατηγορίες απαλλασσόμενων υποκειμένων, εφόσον δεν υπερβαίνουν ένα κατώτατο όριο 10.000 ευρώ ετησίως, εκτός αν ο αγοραστής επιλέξει να υπαχθεί στο φόρο.

Δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασιών και εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν υπαχθεί σε ΦΠΑ, σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

Εδαφική εφαρμογή

Ο ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται στα τρίτα εδάφη, δηλαδή:

- τη νήσο Ελιγολάνδη, την περιοχή του Μπύζιγκεν, τη Θεούτα, τη Μελίλια, το Λιβίνιο, την Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο (εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της ΕΚ).
- το Άγιον Όρος, τις Κανάριες νήσους, τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, τις νήσους Ώλαντ (Eland) και τις αγγλονορμανδικές νήσους (εδάφη που

αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της ΕΚ).

Κατόπιν των διατάξεων της Συνθήκης, ο ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται επίσης στο Γιβραλτάρ, καθώς και στο τμήμα της Κύπρου επί του οποίου δεν ασκεί ουσιαστικό έλεγχο η κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας. Οι περιοχές αυτές θεωρούνται τρίτα εδάφη.

Το Πριγκιπάτο του Μονακό, η νήσος του Μαν και οι ζώνες κυριαρχίας του Ηνωμένου Βασιλείου στο Ακρωτήριο και στη Δεκέλεια δεν θεωρούνται ως τρίτες χώρες· συνεπώς ο ΦΠΑ εφαρμόζεται σε αυτά.

Υποκείμενοι στο φόρο²²

Υποκείμενος στο φόρο είναι το πρόσωπο που ασκεί «κατά τρόπο ανεξάρτητο» και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Δεν θεωρείται ότι ασκούν ανεξάρτητη δραστηριότητα οι μισθωτοί και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης.

Ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται επίσης κάθε άλλο πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που μεταφέρεται σε άλλο κράτος μέλος.

Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεωρούν υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη σχετική με οικονομική δραστηριότητα, και ιδίως παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά ή παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

²² Γεώργιος Κορομηλιάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 198

Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημόσιου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, εκτός αν η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί αυτοί θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο όταν πραγματοποιούν ορισμένες εμπορικές πράξεις.

Φορολογητέες πράξεις

Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

Νοείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται στον αποκτώντα, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή του αγαθού.

Ως εισαγωγή αγαθών νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της ΕΚ, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Εισαγωγή αγαθών θεωρείται επίσης η είσοδος εντός της Κοινότητας αγαθού που έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και προέρχεται από τρίτο έδαφος.

Τόπος των φορολογητέων πράξεων

Ο τόπος παράδοσης των αγαθών θεωρείται ότι βρίσκεται:

- στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο της παράδοσής τους (εφόσον τα αγαθά δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται).
- στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με

προορισμό τον αποκτώντα (σε περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών).

- στον τόπο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών (εφόσον το αγαθό πωλείται πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο).
- στον τόπο όπου βρίσκεται ο αγοραστής (σε περίπτωση παράδοσης αερίου μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου ή παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας).

Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

Ο τόπος **παροχής υπηρεσιών**²³ είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

Εντούτοις, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις αυτού του γενικού κανόνα, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, τις παροχές υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, τις πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές δραστηριότητες και την παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους και λογιστές. Κύριος στόχος των εξαιρέσεων αυτών είναι να εξασφαλιστεί ότι η υπηρεσία φορολογείται στον τόπο στον οποίο θα καταναλωθεί πράγματι η υπηρεσία.

Στις σχέσεις με τις τρίτες χώρες, και προκειμένου να αποφευχθούν περιπτώσεις διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν:

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο

²³ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 203

έδαφός τους, βρίσκεται εκτός ΕΚ, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται εκτός ΕΚ.

- ότι ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός ΕΚ, βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους.

Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο εισόδου τους στην ΕΚ.

Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου

Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, εκτός ορισμένων περιπτώσεων που απαριθμούνται περιοριστικά.

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά το χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Ο φόρος καθίσταται απαιτητός στις 15 του μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία. Αν το τιμολόγιο εκδοθεί πριν από την ημερομηνία αυτή, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου.

Όσον αφορά την εισαγωγή αγαθών, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο εισαγωγής του αγαθού στο εσωτερικό κράτους μέλους της ΕΕ.

Βάση επιβολής του φόρου

Για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε

αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται επίσης τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι (με εξαίρεση τον ΦΠΑ) και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα, αλλά δεν περιλαμβάνονται ορισμένες μειώσεις της τιμής, εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος ή τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αποκτώντα ή το λήπτη, για κάλυψη εξόδων.

Η βάση επιβολής του φόρου για τις εισαγωγές αγαθών συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία . Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται και οι δασμοί, τέλη, δικαιώματα, εισφορές και άλλοι φόροι που οφείλονται εκτός του κράτους μέλους εισαγωγής καθώς και όσα οφείλονται λόγω της εισαγωγής (με εξαίρεση τον ΦΠΑ), καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα (συσκευασία, μεταφορά κ.λπ.).

Συντελεστές ΦΠΑ

Οι φορολογητέες πράξεις φορολογούνται με τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται. Ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ καθορίζεται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2010 δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο συντελεστές μειωμένους κατά ποσοστό το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5%. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στην προμήθεια φυσικού αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεθέρμανσης.

Επίσης, ορισμένα κράτη μέλη που υπέβαλαν σχετική αίτηση έως τις 31 Μαρτίου 2006, εξουσιοδοτήθηκαν να εφαρμόζουν έως τις 31 Δεκεμβρίου 2010 μειωμένο συντελεστή σε ορισμένες υπηρεσίες υψηλής έντασης εργασίας που παρέχονται σε τοπικό επίπεδο απευθείας στους τελικούς καταναλωτές.

Τέλος, κατά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες, ορισμένα κράτη μέλη εξουσιοδοτήθηκαν να διατηρήσουν μειωμένους συντελεστές, ακόμα και κάτω από το κατώτατο όριο, ή μηδενικούς συντελεστές σε ορισμένους τομείς.

Απαλλαγές²⁴

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ πωλούνται στον τελικό καταναλωτή χωρίς επιβολή ΦΠΑ επί των πωλήσεων. Εντούτοις, αν ο υποκείμενος στο φόρο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές. Στην περίπτωση μιας τέτοιας απαλλαγής χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, η τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής συνεχίζει συνεπώς να ενσωματώνει έναν «κρυφό» ΦΠΑ. Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της απαλλαγής αυτής και του «μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ», ο οποίος διατηρείται κατά παρέκκλιση σε ορισμένα κράτη μέλη και έχει ως αποτέλεσμα η τελική τιμή που ζητείται από τον καταναλωτή να μην ενσωματώνει υπολειπόμενο ΦΠΑ.

Υπάρχουν επίσης απαλλαγές με δικαίωμα έκπτωσης, ο κύριος στόχος των οποίων είναι να λαμβάνεται υπόψη ο τόπος στον οποίο τεκμαίρεται ότι καταναλώνονται, και συνεπώς ότι φορολογούνται, τα αγαθά και οι υπηρεσίες: οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται ολοσχερώς από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προέλευσης, διότι φορολογούνται στη χώρα προορισμού.

Απαλλαγές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

Για κοινωνικοοικονομικούς λόγους, προβλέπονται απαλλαγές για:

²⁴ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 222

- ορισμένες κοινωφελείς δραστηριότητες (όπως για παράδειγμα η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, η σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση ή ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα).
- ορισμένες πράξεις που αφορούν, μεταξύ άλλων, τις ασφαλίσσεις, τη χορήγηση πιστώσεων, ορισμένες τραπεζικές υπηρεσίες, τις παραδόσεις γραμματοσήμων, τα στοιχήματα και τα τυχερά παιχνίδια, καθώς και ορισμένες παραδόσεις ακινήτων.

Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, απαλλάσσονται ορισμένες εισαγωγές αγαθών προερχόμενων από χώρες εκτός της ΕΚ, όπως για παράδειγμα οι οριστικές εισαγωγές αγαθών, των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο κράτος μέλος εισαγωγής, ή οι εισαγωγές αγαθών που διέπονται από τις οδηγίες 69/169/ΕΟΚ (αγαθά που μεταφέρονται σε αποσκευές επιβατών), 83/181/ΕΟΚ (αγαθά που εισάγονται για μη εμπορικούς σκοπούς) και 2006/79/ΕΚ (αγαθά που εισάγονται υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα).

Απαλλαγές με δικαίωμα έκπτωσης

Προκειμένου να ληφθεί υπόψη ο τόπος όπου τα αγαθά και οι υπηρεσίες τεκμαίρεται ότι καταναλώνονται, και συνεπώς φορολογούνται, απαλλάσσονται οι ακόλουθες πράξεις:

- οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, συμπεριλαμβανομένων των καινούργιων μεταφορικών μέσων και των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους

κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο·

- οι εξαγωγές αγαθών από την ΕΚ σε τρίτο έδαφος ή χώρα·
- ορισμένες πράξεις που συνδέονται με τις διεθνείς μεταφορές ή εξομοιώνονται με εξαγωγές·
- οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες σχετικά με πράξεις που συνδέονται με εξαγωγές·
- ορισμένες πράξεις που συνδέονται με τη διεθνή διακίνηση αγαθών, για παράδειγμα πράξεις που αφορούν τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης και παρόμοια καθεστώτα.

Εκπτώσεις

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας, ο υποκείμενος στο φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να αφαιρεί τον ΦΠΑ. Η επιστροφή του ΦΠΑ στον υποκείμενο ο οποίος δεν είναι εγκαταστημένος στο κράτος μέλος όπου κατέβαλε ΦΠΑ πραγματοποιείται με ειδική διαδικασία. Δεν γεννάται δικαίωμα έκπτωσης για απαλλασσόμενες οικονομικές δραστηριότητες ή αν ο υποκείμενος υπάγεται σε ειδικό καθεστώς (για παράδειγμα, απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων).

Η έκπτωση μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να περιορίζεται ή να διακανονίζεται. Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, και ιδίως να έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στο φόρο²⁵

Ο ΦΠΑ οφείλεται:

- από τον υποκείμενο στο φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός ορισμένων συγκεκριμένων περιπτώσεων στις οποίες ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο, και συγκεκριμένα από τον πελάτη του που κάνει χρήση του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης·
- από το πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών·
- κατά την εισαγωγή, από το πρόσωπο το οποίο ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής.

Κάθε υποκείμενος στο φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στο φόρο και υποχρεούται να τηρεί επαρκώς λεπτομερή βιβλία.

Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση επαρκώς λεπτομερούς τιμολογίου για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις.

Παρεκκλίσεις

Τα κράτη μέλη μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εισαγάγουν μέτρα παρεκκλίσεων για την απλούστευση της

²⁵ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 248

είσπραξης του ΦΠΑ ή για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.

Ειδικά καθεστώτα

Προβλέπονται ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ τα οποία εφαρμόζονται:

- στις μικρές επιχειρήσεις·
- στους αγρότες (κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών)·
- στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας·
- στον επενδυτικό χρυσό·
- στα πρακτορεία ταξιδίων·
- στις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα.

Καταναλωτές

Ορισμένα καθεστώτα ΦΠΑ δεν αφορούν μόνον απευθείας τις επιχειρήσεις, αλλά και τους ιδιώτες και τους τελικούς καταναλωτές. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, όταν ο ιδιώτης αγοράζει αγαθά σε άλλο κράτος μέλος. Όταν ο καταναλωτής μεταφέρει το αγαθό στην κατοικία του, ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος μέλος στο οποίο το αγαθό πωλήθηκε και αγοράστηκε (δηλαδή «στον τόπο καταγωγής»). Ορισμένοι απαλλασσόμενοι υποκείμενοι στο φόρο και μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα έχουν επίσης το δικαίωμα να αποκτήσουν περιορισμένη ποσότητα αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Αυτό αποτελεί συνέπεια των ισχυόντων κανόνων φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών. Για τα πρόσωπα αυτά, το καθεστώς βασίζεται ήδη στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής των αγαθών που παραδίδονται και των υπηρεσιών που παρέχονται (βλ. τέλος αυτού του συνοπτικού δελτίου).

Εντούτοις, η αρχή της «καταγωγής» δεν εφαρμόζεται όταν τα αγαθά πωλούνται εξ αποστάσεως, δηλαδή όταν ο πωλητής και ο

αγοραστής βρίσκονται σε διαφορετικό κράτος μέλος κατά το χρόνο της αποστολής των αγαθών. Αν η αξία των αγαθών αυτών υπερβαίνει ένα ορισμένο κατώτατο όριο (35.000 ευρώ ή 100.000 ευρώ ανάλογα με το κράτος μέλος), ο προμηθευτής πρέπει να εφαρμόσει την αρχή του «προορισμού». Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να εφαρμόσει την αρχή αυτή στις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, ο προμηθευτής τιμολογεί τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού με το συντελεστή που ισχύει στο εν λόγω κράτος μέλος.

Η αρχή «της καταγωγής» δεν εφαρμόζεται στην αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων σε άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος μέλος προορισμού από τον αγοραστή.

ΠΛΑΙΣΙΟ

Αυτή η οδηγία ΦΠΑ αποτελεί νέα εκδοχή της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και την ενιαία φορολογική βάση, η οποία έχει τροποποιηθεί περισσότερες από τριάντα φορές από την έκδοσή της. Κωδικοποιεί τις διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ από την 1η Ιανουαρίου 2007 χωρίς να τροποποιεί επί της ουσίας την ισχύουσα νομοθεσία.

Έτσι, η παρούσα οδηγία δεν μεταβάλλει το γεγονός ότι το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ που ισχύει σήμερα θα αντικατασταθεί από ένα οριστικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, το οποίο θα στηρίζεται κατ' αρχήν στη φορολόγηση των παραδιδόμενων αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών στο κράτος μέλος καταγωγής. Μέχρις ότου υπάρξουν ικανοποιητικές προϋποθέσεις για την υιοθέτηση ενός τέτοιου καθεστώτος, το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ διατηρεί τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα χωρίς ελέγχους στα σύνορα. Ο μακροπρόθεσμος στόχος είναι να υιοθετηθεί μελλοντικά ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ στο πλαίσιο του οποίου ο ΦΠΑ θα

τιμολογείται από τον πωλητή των αγαθών - δηλαδή ένα σύστημα που θα βασίζεται στην αρχή της καταγωγής. Το μεταβατικό σύστημα είναι ένα σύστημα που βασίζεται στην αρχή της καταγωγής για τις πωλήσεις σε ιδιώτες οι οποίοι μπορούν να πραγματοποιήσουν τις αγορές τους (καταβάλλοντας φόρο) σε οποιοδήποτε κράτος μέλος της ΕΚ και να μεταφέρουν τα αγαθά στην πατρίδα τους χωρίς να χρειάζεται να καταβάλουν και πάλι ΦΠΑ. Ο γενικός αυτός κανόνας επιδέχεται, εντούτοις, ορισμένες εξαιρέσεις (για παράδειγμα, η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων και οι πωλήσεις εξ αποστάσεως). Για τις συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο, το σύστημα συνεχίζει να βασίζεται στην αρχή του προορισμού.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες αφορούν την παραγωγή και τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Η παρούσα οδηγία ΦΠΑ κωδικοποιεί τις διατάξεις για τη δημιουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (ΕΚ).

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην ΕΚ. Ο φόρος υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής.

Ο φόρος εισπράττεται τμηματικά μέσω ενός συστήματος τμηματικών πληρωμών που επιτρέπει στους υποκείμενους στον ΦΠΑ (επιχειρήσεις που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ) να αφαιρούν από το χρεωστικό τους υπόλοιπο ΦΠΑ το ποσό του φόρου που κατέβαλαν σε άλλους υποκείμενους στο φόρο επί των αγορών στις οποίες προέβησαν για τους σκοπούς της επαγγελματικής τους δραστηριότητας στο προηγούμενο στάδιο. Ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων.

Ο ΦΠΑ βαρύνει τον τελικό καταναλωτή ως ποσοστό επί της τελικής τιμής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Αυτή η τελική τιμή

είναι το άθροισμα των αξιών που προστίθενται σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών (ο υποκείμενος στο φόρο) καταβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αφού αφαιρέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του.

Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας».

Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου είναι²⁶:

- α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- β) Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου
- δ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

²⁶ Παν. Παπαδέας: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων(2003) σελ. 109

Υποκείμενοι στο φόρο

Στο φόρο υπόκειται²⁷:

1.

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

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

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

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

Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Οικονομική δραστηριότητα

Οικονομική δραστηριότητα, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η αυτού που παρέχει

²⁷ Παν. Παπαδέας: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων(2003) σελ. 110

υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

Διαχειριστική περίοδος²⁸

- 1.** Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των εικοσιτεσσάρων μηνών. Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης, θεωρείται και εκείνη κατά την οποία ο επιτηδευματίας, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, άρχισε να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.

- 2.** Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30ή Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλοδαπής επιχείρησης, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή,

β) η ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση και

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή

²⁸ Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Επί αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων α', β', γ' και δ' μπορούν, χωρίς έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να προσαρμόζουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής ή της συμμετέχουσας επιχείρησης.

3. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Κατ' εξαίρεση για την αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αλλά η υποβολή σχετικής γνωστοποίησης η οποία υποβάλλεται στις ανωτέρω οριζόμενες προθεσμίες. Η αίτηση ή η γνωστοποίηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.
4. Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της.

Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου²⁹

1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε δεκαεννέα τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στις εξαιρέσεις, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε εννέα τοις εκατό (9%).
2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός.
3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός.
4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:
 - α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,
 - β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,
 - γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο η προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,
 - δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.
5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από

²⁹ Γεώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος σελ. 294

υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.

6. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

Ποιοι δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν περιοδική δήλωση³⁰

α) Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

β) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα.

γ) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα.

δ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/2000.

ε) Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή έχουν αναστείλει τις εργασίες τους, εφόσον έχουν υποβάλει σχετική δήλωση μεταβολής - μετάταξης και έχουν ακυρώσει τα στοιχεία του ΚΒΣ.

στ) Επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αποκλειστική εκμετάλλευση μέχρι και επτά (7) ενοικιαζομένων δωματίων - διαμερισμάτων, εφόσον έχουν ζητήσει απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ.

Τα πιο πάνω πρόσωπα υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση στις περιπτώσεις που τύχει να καταστούν υπόχρεα σε φόρο, όπως:

- Στην περίπτωση που ενεργούν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών, όταν δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου (περ. ε', παρ. 4, άρθρο 36 του Ν.2859/2000) και σε κάθε περίπτωση που δεν έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος ενώ υπήρχε υποχρέωση ορισμού του.

- Στην περίπτωση πώλησης παγίου από επιχείρηση που βρίσκεται σε αδράνεια και έχει ακυρώσει τα φορολογικά της στοιχεία, για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή αυτή.

³⁰ www.taxiset.gr

- Στην περίπτωση που καθίστανται υποκείμενοι λόγω περιστασιακής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος - μέλος.

Ειδικά τα πρόσωπα των πιο πάνω υποχρεούνται να υποβάλουν έκτακτη περιοδική δήλωση στην περίπτωση διενέργειας φορολογητέων, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Την ίδια υποχρέωση έχουν οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται αποκλειστικά μέχρι και επτά (7) ενοικιαζόμενα δωμάτια, οι εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ και οι εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας μήκους μέχρι 12 μ. και οι σπογγαλιείς του ειδικού καθεστώτος κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου που υπολογίζουν και αποδίδουν ΦΠΑ με τις σχετικές ΑΥΟ. Η υποχρέωση υποβολής έκτακτης περιοδικής δήλωσης υπάρχει ακόμα και αν ο ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών προϊόντων με ΕΦΚ ή καινούργιων μεταφορικών μέσων καταβλήθηκε με ειδική δήλωση στο τελωνείο. Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ δεν θα καταβληθεί εκ νέου και στη ΔΟΥ με την έκτακτη περιοδική δήλωση, δεδομένου ότι η δήλωση αυτή υποβάλλεται μόνο για την απεικόνιση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται στον επόμενο μήνα από αυτόν που διενεργήθηκαν οι συναλλαγές αυτές και μέχρι τις 15 του μήνα αυτού ή την επόμενη εργάσιμη ημέρα αν η 15η είναι αργία.

Πώς υποβάλλεται η δήλωση

Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται στη ΔΟΥ από τον υπόχρεο ή από τρίτο πρόσωπο.

Η δήλωση υπογράφεται:

- Από τον υπόχρεο και
- Από το λογιστή ή οποιονδήποτε τρίτο συνέπραξε στη σύνταξή της.

Στην περίπτωση που ο ίδιος ο υπόχρεος συντάσσει τη δήλωση, αναγράφει τη φράση «Συμπληρώθηκε από εμένα».

Υπενθυμίζεται ότι η περιοδική δήλωση υπογράφεται υποχρεωτικά από λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον ο υπόχρεος υποβολής της είναι πρόσωπο που έχει τέτοια υποχρέωση, δηλαδή τηρεί βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας και τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης ετήσιας διαχειριστικής περιόδου είναι μεγαλύτερα των ορίων που έχουν ορισθεί (σχετικές ΑΥΟ ΠΟΛ.1070/2001 και ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1263/2001).

Περιοδική δήλωση με χρεωστικό υπόλοιπο που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ποσού, δεν γίνεται αποδεκτή και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται στον υπόχρεο από τον παραλαβόντα και, εφόσον υπάρχει ποσό για καταβολή, εκδίδεται ηλεκτρονικά διπλότυπο είσπραξης με το οποίο καταβάλλεται ο φόρος στον ταμία της ΔΟΥ. Αν για οποιοδήποτε πρόβλημα δεν εκδοθεί διπλότυπο, η δήλωση με ποσό για καταβολή υπογράφεται και από τον ταμία και αποτελεί η ίδια αποδεικτικό είσπραξης.

Σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1257/14.11.2001, η **αρχική εμπρόθεσμη** περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει (δηλαδή χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική), **υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου** μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet:

α) Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ για πράξεις που θα διενεργήσουν από την 1.1.2002 και

β) Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ για πράξεις που θα διενεργήσουν από την 1.7.2002.

Η ηλεκτρονική διεύθυνση για την υποβολή είναι www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr και θα πρέπει προηγουμένα οι υποκείμενοι να πιστοποιηθούν από τη ΓΓΠΣ, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις ΑΥΟ ΠΟΛ.1054/2001 και ΠΟΛ.1055/2.3.2001.

Η αποστολή της δήλωσης ταχυδρομικά δεν επιτρέπεται. **Εξαιρετικά**, όταν ο υπόχρεος κατοικεί σε νησί που δεν εδρεύει ΔΟΥ ή είναι εποχιακή επιχείρηση, μπορεί να στείλει την περιοδική του δήλωση με συστημένη επιστολή στην αρμόδια

ΔΟΥ. Το ίδιο μπορεί να γίνει και από υπαλλήλους επί πλειστηριασμών προκειμένου για έκτακτες δηλώσεις που υποβάλλουν, όταν ο «καθ' ου» ο πλειστηριασμός είναι υποκείμενος στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή, εφιστάται η ιδιαίτερη προσοχή που πρέπει να δοθεί στην ορθότητα της συμπλήρωσης. Αν υπάρχει ποσό για καταβολή, θα εσωκλείεται στην επιστολή και ισόποση επιταγή σε διαταγή της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης ΔΟΥ ή απευθείας σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου. Ως ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία αποστολής της (σφραγίδα ταχυδρομείου). Η ημερομηνία έκδοσης της επιταγής εξυπακούεται ότι θα είναι η ίδια ή προγενέστερη της αποστολής της επιστολής. Ταχυδρομική παραλαβή εκπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων θα γίνεται δεκτή μόνο εφόσον έχει υπολογιστεί ορθά η προσαύξηση επί του ποσού του φόρου και το σύνολο καλύπτεται από την επιταγή. Αν το ποσό της επιταγής υπολείπεται του οφειλόμενου ποσού για καταβολή, τότε δεν θα γίνεται αποδεκτή η δήλωση και θα επιστρέφονται ταχυδρομικά στον αποστολέα όλα τα αντίτυπα της περιοδικής δήλωσης ανυπόγραφα μαζί με την επιταγή.

Εκπρόθεσμες δηλώσεις με πιστωτικό υπόλοιπο ή χωρίς ποσό για καταβολή γίνονται δεκτές ταχυδρομικά μόνο αν αυτές είναι τροποποιητικές. Αντίθετα, οι αρχικές εκπρόθεσμες πιστωτικές δηλώσεις πρέπει να υποβληθούν αυτοπροσώπως στη ΔΟΥ προκειμένου να καταβληθεί το προβλεπόμενο στις περιπτώσεις αυτές πρόστιμο.

Στην περίπτωση της ταχυδρομικής υποβολής, επιστρέφεται ταχυδρομικά το ένα αντίτυπο της δήλωσης υπογεγραμμένο από τον παραλαβόντα και, εφόσον υπήρχε ποσό για καταβολή, το ηλεκτρονικό διπλότυπο είσπραξης που εκδόθηκε.

Τροποποιητική δήλωση

Κάθε φορολογική περίοδος θεωρείται αυτοτελής ως προς την υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης και της καταβολής τυχόν χρεωστικού ποσού που προκύπτει.

Συνεπώς ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να τροποποιήσει την αρχική του δήλωση όταν αυτή είναι ελλιπής ή λανθασμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται όπως και οι αρχικές, με τη σωστή συμπλήρωση από την αρχή όλων των ενδείξεων.

Σε περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο σε κάποια φορολογική περίοδο καταβλήθηκε φόρος μεγαλύτερος του οφειλόμενου, ο επιπλέον αυτός φόρος δεν μπορεί να καλύψει φόρο που οφείλεται σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Ως εκ τούτου θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση για την περίοδο που καταβλήθηκε παραπάνω φόρος και το πιστωτικό υπόλοιπο που θα προκύψει να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην αμέσως επόμενη φορολογική περίοδο.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που σε κάποια φορολογική περίοδο καταβληθεί φόρος μικρότερος του οφειλόμενου. Δηλαδή και σ' αυτή την περίπτωση πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση της περιόδου που καταβλήθηκε λιγότερος φόρος. Εξυπακούεται ότι στη δήλωση αυτή πρέπει να υπολογισθεί προσαύξηση μέχρι την ημερομηνία υποβολής της.

Διευκρινίζεται ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις, εφόσον μεταβάλλονται τα άλλα δεδομένα, θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις και για τις επόμενες περιόδους από εκείνη που έγινε η τροποποίηση.

Ανακλητική δήλωση

Η δήλωση του φορολογούμενου αποτελεί γι' αυτόν δεσμευτικό τίτλο και κατά κανόνα δεν ανακαλείται. Μπορεί όμως να ανακληθεί μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή ως προς την έννοια των διατάξεων του νόμου, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου (άρθρα 140-145 του Α.Κ.).

Το θέμα της ανακλητικής δήλωσης ως διαδικαστικό (άρθρο 59, παρ. 1 του Ν.2859/2000) καλύπτεται κατ' αναλογία από τα άρθρα 61, παρ. 4 και 75 του Ν.2238/1994.

Η ανακλητική δήλωση συμπληρώνεται όπως και η αρχική με τις ίδιες ακριβώς ενδείξεις.

Δήλωση με επιφύλαξη

Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης υποβολής δήλωσης, ο υποκείμενος έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση με επιφύλαξη που να αφορά συγκεκριμένη φορολογητέα αξία ή εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή κ.λπ. Η επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη, αναγράφεται στο πεδίο «ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ» της περιοδικής δήλωσης. Εφόσον ο χώρος δεν επαρκεί, η διατύπωση της επιφύλαξης γίνεται με έγγραφο της επιχείρησης το οποίο υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση. Η επιφύλαξη αυτή δεν αναστέλλει την είσπραξη του φόρου (βλ. άρθρο 59 του Ν.2859/2000).

Συνέπειες μη υποβολής περιοδικής δήλωσης

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2523/1997 η εκπρόθεσμη, ανακριβής ή μη υποβολή περιοδικής δήλωσης χωρίς φόρο για καταβολή, δηλαδή πιστωτικής ή μηδενικής ή χρεωστικής μέχρι 3 ευρώ, συνεπάγεται πρόστιμο από 117 έως 1.170 ευρώ, που κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3).

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, η εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης με ποσό για καταβολή συνεπάγεται πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) 2,5% για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής και με ανώτατο όριο το 200%.

Τρόπος υπολογισμού του εκπροθέσμου για την επιβολή του πρόσθετου φόρου

Ως πρώτος μήνας εκπρόθεσμης υποβολής (προσαύξηση 2,5%) θεωρείται η επομένη της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής μέχρι την 20ή του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου ή, αν η ημερομηνία αυτή είναι μη εργάσιμη, μέχρι την προγενέστερη εργάσιμη ημέρα. Ως δεύτερος μήνας εκπρόθεσμης υποβολής θεωρείται η 21η του μεθεπόμενου

της φορολογικής περιόδου μήνα μέχρι την 20ή του τρίτου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου ή η προηγούμενη εργάσιμη κ.ο.κ.

Τονίζεται ότι, σε περίπτωση που έχει χορηγηθεί ειδική παράταση χρονικής διάρκειας μεγαλύτερη των δεκαπέντε (15) ημερών, ως αφετηρία λαμβάνεται η επόμενη ημέρα από τη λήξη της παράτασης.

Σε περίπτωση οριστικής παύσης εργασιών που δεν συμπίπτει με τέλος φορολογικής περιόδου, εμπρόθεσμα είναι η υποβολή μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την ημερομηνία οριστικής παύσης ή η επόμενη εργάσιμη ημέρα. Για τον υπολογισμό του εκπροθέσμου (προσαύξηση 2,5%) λαμβάνεται η 21η ημέρα της ημερομηνίας διακοπής συν ένας (1) μήνας (ή η προηγούμενη εργάσιμη) κ.ο.κ. Σημειώνεται ότι ως ημερομηνία οριστικής παύσης θεωρείται η ημέρα της διακοπής εργασιών που αναφέρεται στη σχετική δήλωση διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ –Δ.Λ.Π.³¹

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα³² αποτελούν μια επιλεγμένη σειρά γενικώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, που αποβλέπουν στην ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κα.) των εταιριών με εισηγμένες κατά προτίμηση μετοχές. Αυτό επιτυγχάνεται μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην πραγματική τους αξία, ώστε οι παρεχόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες, χρήσιμες, κατανοητές και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει διάφορες λογιστικές οδηγίες-κατευθύνσεις, που αποτελούν λογιστικά πρότυπα για τις χώρες μέλη της ΕΕ. Η διαφορά με τα ΔΛΠ είναι ότι τα πρώτα επικεντρώνονται κυρίως στις μεθόδους αποτίμησης και οφείλονται στο ότι οι λογιστικές οδηγίες της ΕΕ προτάσσουν την προστασία και την διατήρηση της βιωσιμότητας της επιχείρησης, ενώ τα δεύτερα αποσκοπούν πρωταρχικά στην πληροφόρηση των χρηστών και στην εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των χρηματιστηριακών αξιών.

³¹ τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονται αναλυτικά στο παράρτημα

³² Δ.Γκινόγλου- Π.Ταχυνάκης- Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 66

Οι πληροφορίες οι οποίες παρέχονται ανωτέρω περιλαμβάνονται στα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων:

- (α) ισολογισμό,
- (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) κατάσταση που να παρουσιάζει:
 - (i) είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε
 - (ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους και από διανομές στους μετόχους,
- (δ) κατάσταση Ταμιακών ροών, και
- (ε) λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις.

Πέρα από τις οικονομικές καταστάσεις, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση από τη διοίκησή τους, που να περιγράφει και να επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η έκθεση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

- (α) Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την απόδοση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον, στο οποίο αυτή δραστηριοποιείται, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και της πολιτικής της επιχείρησης για επενδύσεις προς διατήρηση και ενίσχυση της απόδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα.
- (β) Των πηγών κεφαλαιοδότησης της επιχείρησης και των πολιτικών κεφαλαιακής διάρθρωσης και διαχείρισης των κινδύνων της.
- (γ) Της δυναμικής και των πόρων της επιχείρησης, η αξία των οποίων δεν αντανακλάται στον ισολογισμό, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν, πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πρόσθετες καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές εκθέσεις και καταστάσεις

προστιθέμενης αξίας, ειδικώς σε κλάδους όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν τέτοιες πρόσθετες καταστάσεις, αν η διοίκηση πιστεύει ότι θα βοηθήσουν τους χρήστες να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Οι επενδυτές, προκειμένου να τοποθετήσουν τα κεφάλαιά τους, στηρίζονται, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, σε μελέτες που διενεργούν ειδικοί χρηματοοικονομικοί αναλυτές. Τα στοιχεία αυτών των μελετών βασίζονται, κυρίως, στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται από τις οικονομικές μονάδες, ενώ οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές, εξαρτώνται από τα λογιστικά πρότυπα, με βάση τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται.

Τα ισχύοντα σε διεθνές επίπεδο εθνικά λογιστικά πρότυπα, διαφέρουν μεταξύ τους καθώς, σε αρκετές περιπτώσεις, επηρεάζονται από τις νομικές και φορολογικές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να διαφοροποιείται η εικόνα της οικονομικής μονάδας, ανάλογα με τα πρότυπα που οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται. Με δεδομένο το πρόβλημα αυτό, ας φανταστούμε έναν αναλυτή ή υποψήφιο επενδυτή, στην άλλη άκρη του Ατλαντικού, να προσπαθεί να κατανοήσει και να αναλύσει οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί με βάση π.χ. τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να τις συγκρίνει με άλλες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί με άλλα λογιστικά πρότυπα. Είναι συνεπώς προφανές ότι, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων, σε διεθνές επίπεδο, είναι αναγκαία, προκειμένου να συνάδει με τις σύγχρονες συνθήκες της κεφαλαιακής αγοράς, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, μειώνεται η δυνατότητα των επενδυτών να μελετήσουν και να συγκρίνουν τις πληροφορίες που τους είναι αναγκαίες στη λήψη αποφάσεων, γεγονός που περιορίζει την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς κεφαλαίου.

Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είναι χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, καθόσον οι διοικήσεις τους έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες, σε τοπικό και διεθνές επίπεδο.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Π., είναι τα παρακάτω³³:

α) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εξ ορισμού, επιτυγχάνεται με την πλήρη συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων. Ακόμη και αν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων υπάρχει αναφορά ότι χρησιμοποιήθηκαν διαφορετικές πολιτικές, από τις προβλεπόμενες από τα Δ.Π.Χ.Π., το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν θεραπεύεται και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες. Σημειώνεται ότι, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον η εφαρμογή κάποιων προτύπων, για ορισμένους λόγους, οδηγεί σε στρεβλή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέπεται η παρέκκλιση στην εφαρμογή των προτύπων, με την προϋπόθεση ότι γνωστοποιούνται στις σημειώσεις οι λόγοι που οδήγησαν στην παρέκκλιση, ενώ παράλληλα πρέπει να παρουσιάζεται η επίδραση στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, από την παρέκκλιση αυτή.

β) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκουσίως ή ακουσίως.

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων εξόδων

³³ www.gus.gr

Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

δ) Ομοιομορφία παρουσίασης

Η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, παραμένει η ίδια από περίοδο σε περίοδο και δεν επιτρέπεται να μεταβάλλονται, εκτός ορισμένων εξαιρετικών περιπτώσεων, που επιτρέπονται αλλαγές (πχ. αλλαγή στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας) και εφόσον οι αλλαγές αυτές οδηγούν αντικειμενικά σε ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.

ε) Σημαντικότητα

Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά, θεωρείται ότι σημαντικά είναι στοιχεία ή γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων, θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις.

στ) Συμψηφισμός

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις περιπτώσεις που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Ως εκ τούτου, στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται, σε δύο τουλάχιστον στήλες, τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης. Σημειώνεται ότι, εφόσον επιτρέπεται από τα πρότυπα ή τις διερμηνείες, μπορεί να γίνει παρέκκλιση από τη προηγούμενη περίοδο αναφοράς.

3.2 ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ³⁴

1. Οι χώρες με τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση (άμεση φορολογία, έμμεση φορολογία και ασφαλιστικές εισφορές), όπως αυτή εκφράζεται ως ποσοστό του ΑΕΠ, σε επίπεδο ΕΕ, είναι οι σκανδιναβικές. Τα νέα κράτη μέλη έχουν σαφέστατα ένα μικρότερο επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης. Μεταξύ των τριών μεγαλύτερων οικονομιών της ΕΕ-25, η Γαλλία έρχεται πρώτη με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης κοντά στο 43% του ΑΕΠ, η Γερμανία δεύτερη με επίπεδο φορολόγησης που φθάνει στο 39% και τρίτο το Ην. Βασίλειο με επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης στο 36% του ΑΕΠ.
2. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών με χαμηλό επίπεδο συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (περίπου 35% ΑΕΠ), σημαντικά χαμηλότερο του μέσου όρου της ΕΕ-15 (40% του ΑΕΠ) και παρόμοιο με το μέσο όρο των 10 νέων κρατών μελών. Η συνολική επιβάρυνση από το 32,6% του ΑΕΠ το 1995 αυξήθηκε στο 35% του ΑΕΠ το 2004. Αυτή η πορεία σύγκλισης προς το μέσο όρο της ΕΕ αντανακλά την ανάγκη χρηματοδότησης του αναπτυσσόμενου κοινωνικού κράτους. Δεν προήλθε από αύξηση συντελεστών αλλά από τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.
3. Οι σκανδιναβικές χώρες εφαρμόζουν ένα μίγμα φορολογικής πολιτικής, το οποίο συνδυάζει υψηλή άμεση φορολογική επιβάρυνση σε συνδυασμό με μικρή έμμεση φορολόγηση και ασφαλιστικές εισφορές. Οι αγγλοσαξονικές χώρες (Ην. Βασίλειο και Ιρλανδία) επιλέγουν σημαντική φορολογική επιβάρυνση από έμμεση και άμεση φορολόγηση προς όφελος χαμηλών ασφαλιστικών εισφορών. Οι κεντροευρωπαϊκές

³⁴ μελέτη του ΙΣΤΑΜΕ

χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται να ακολουθούν φορολογικά συστήματα τα οποία συνδυάζουν χαμηλή άμεση και έμμεση φορολόγηση και υψηλές ασφαλιστικές εισφορές, ενώ οι μεσογειακές χώρες συνδυάζουν χαμηλή άμεση φορολόγηση με υψηλή έμμεση φορολογική επιβάρυνση και ασφαλιστικές εισφορές.

4. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών που έχουν συγκριτικά χαμηλό επίπεδο άμεσης φορολογίας ως ποσοστό του ΑΕΠ, σημαντικά χαμηλότερο από το μέσο όρο της ΕΕ-15 και συγκρίσιμο με εκείνο των νέων κρατών μελών. Στην περίπτωση της άμεσης φορολόγησης φυσικών προσώπων, στην Ελλάδα καταγράφονται χαμηλοί ανώτατοι οριακοί συντελεστές φορολόγησης (40%) σε σχέση με τα λοιπά μέλη της ΕΕ. Στην περίπτωση των επιχειρήσεων ο ανώτατος συντελεστής φορολόγησης στην Ελλάδα βρίσκεται κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15.
5. Το μερίδιο της έμμεσης φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα είναι το τρίτο υψηλότερο στην ΕΕ των 15. Κατά την περίοδο 1995-2004 η Ελλάδα αποτελεί το κράτος μέλος με τη μεγαλύτερη μείωση της συνεισφοράς της έμμεσης φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα με σημαντική βελτίωση στην αναλογία έμμεσων και άμεσων φόρων (από 1,8 το 1995 σε 1,4 το 2004) ενισχύοντας τον αναδιανεμητικό ρόλο του φορολογικού συστήματος.
6. Οι χαμηλότερες του μέσου όρου ασφαλιστικές εισφορές αποτελούν σημείο σύγκλισης των φορολογικών συστημάτων μεταξύ σκανδιναβικών χωρών, Ιρλανδίας και Ην. Βασιλείου. Στην Ελλάδα, οι ασφαλιστικές εισφορές ως ποσοστό του ΑΕΠ κυμάνθηκαν το 2004 στο 12,1%, χαμηλότερα από τον μέσο όρο της ΕΕ. Ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων προσεγγίζουν το 35% και βρίσκονται κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15. Την περίοδο 1995-2004 παρατηρείται η δεύτερη

μεγαλύτερη αύξηση του μεριδίου των ασφαλιστικών εισφορών στα συνολικά φορολογικά έσοδα (μετά την Πορτογαλία).

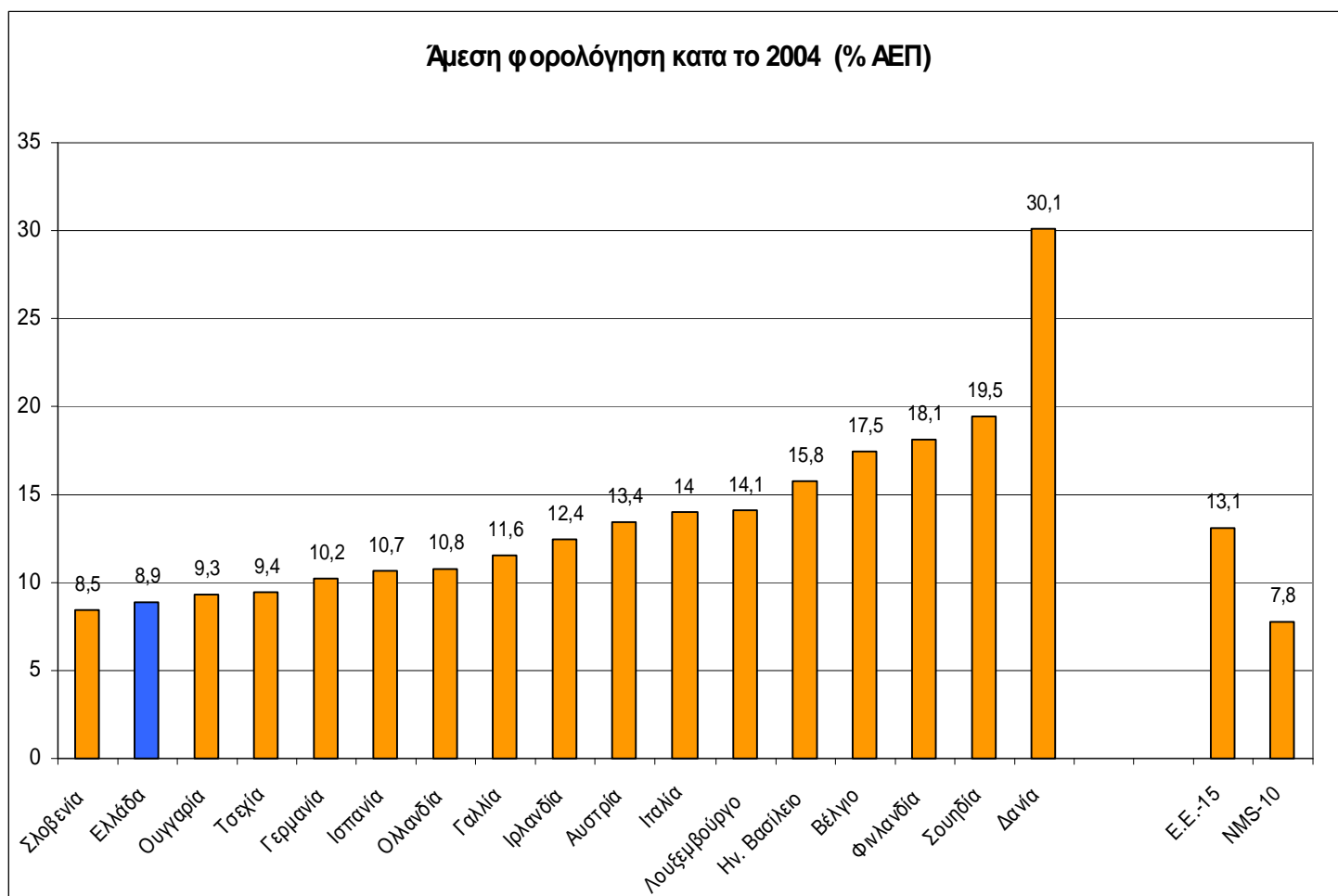
7. Στην Ελλάδα η αύξηση των φορολογικών εσόδων κατά 2,5% του ΑΕΠ κατά την περίοδο 1995-2004 αποδίδεται σε αύξηση των ασφαλιστικών εισφορών και των άμεσων φορολογικών εσόδων κατά 1,7% και 1,2% του ΑΕΠ αντίστοιχα ενώ παρατηρείται μια μείωση της έμμεσης φορολόγησης κατά 0,4% του ΑΕΠ.
8. Σε σχέση με το μερίδιο των φορολογικών εσόδων που αποδίδεται στην τοπική αυτοδιοίκηση η Ελλάδα κατατάσσεται τελευταία μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ καθώς αποδίδει μόλις το 0,9% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην αυτοδιοίκηση, σε αντίθεση με τις σκανδιναβικές χώρες που αποδίδουν πάνω από το 20% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην αυτοδιοίκηση.
9. Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της ΕΕ στη βάση οικονομικών λειτουργιών (κατανάλωση, εργασία και κεφάλαιο), οι σκανδιναβικές χώρες φαίνεται πως επιλέγουν ένα μίγμα φορολογικής πολιτικής, το οποίο συνδυάζει σημαντική φορολογική επιβάρυνση επί της κατανάλωσης με σημαντική φορολόγηση της εργασίας (για εργοδότες και εργαζομένους). Οι αγγλοσαξονικές χώρες (Ην. Βασίλειο και Ιρλανδία) επιλέγουν επίσης σημαντική φορολογική επιβάρυνση της κατανάλωσης σε συνδυασμό με μέτρια φορολόγηση της εργασίας για τους εργαζομένους και χαμηλή φορολόγηση εργοδοτών. Οι κεντροευρωπαϊκές χώρες της ΕΕ συνδυάζουν χαμηλή φορολόγηση κατανάλωσης και υψηλή επιβάρυνση εργασίας. Εξαιρεση μπορεί να θεωρηθεί η Γαλλία, η οποία επιβάλλει υψηλή επιβάρυνση εργοδοτών. Οι μεσογειακές χώρες επιβαρύνουν συγκριτικά λιγότερο την κατανάλωση με την Ελλάδα και την Ιταλία να επιβαρύνουν συγκριτικά περισσότερο την εργασία σε σχέση με την Ισπανία και την Πορτογαλία.

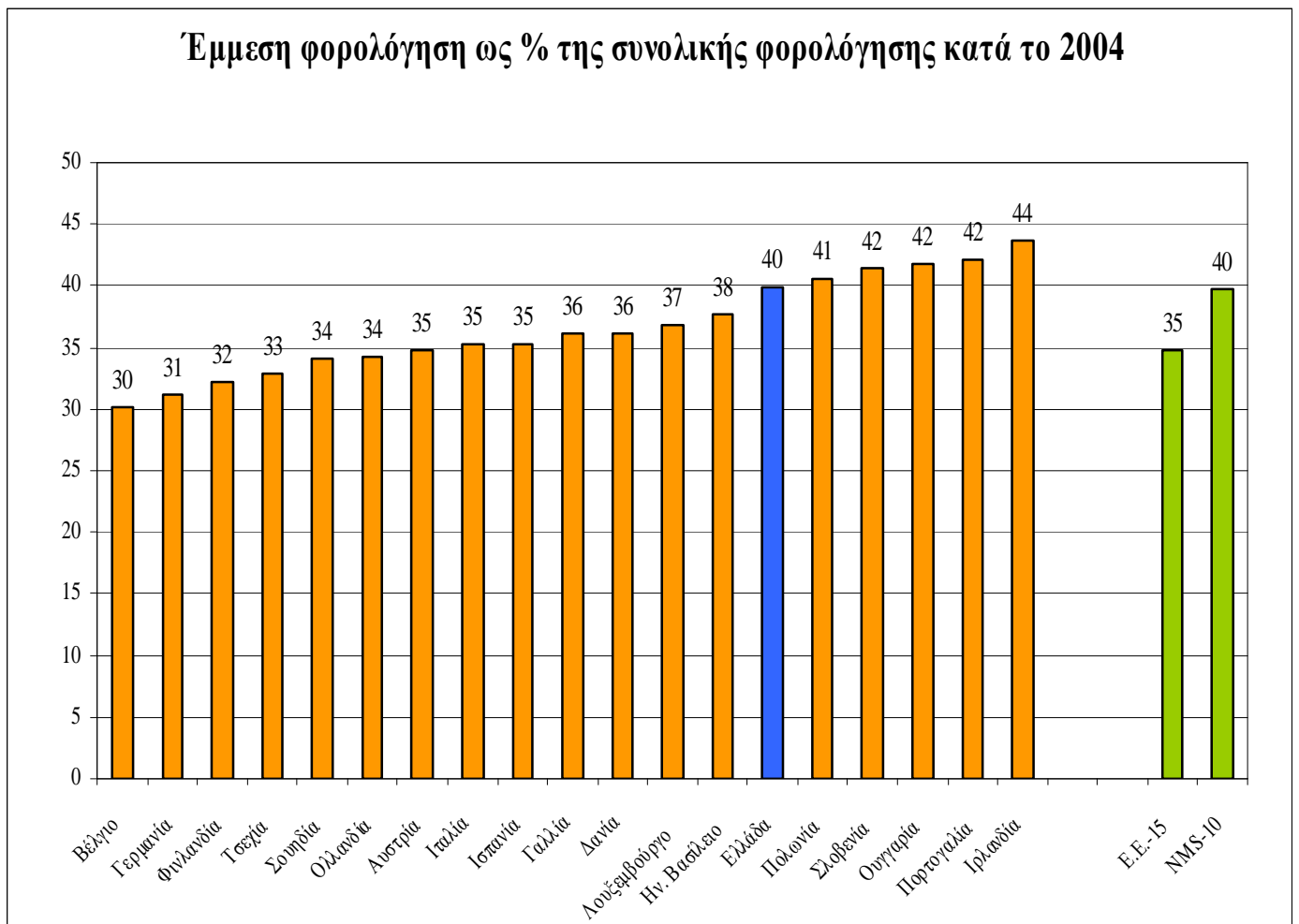
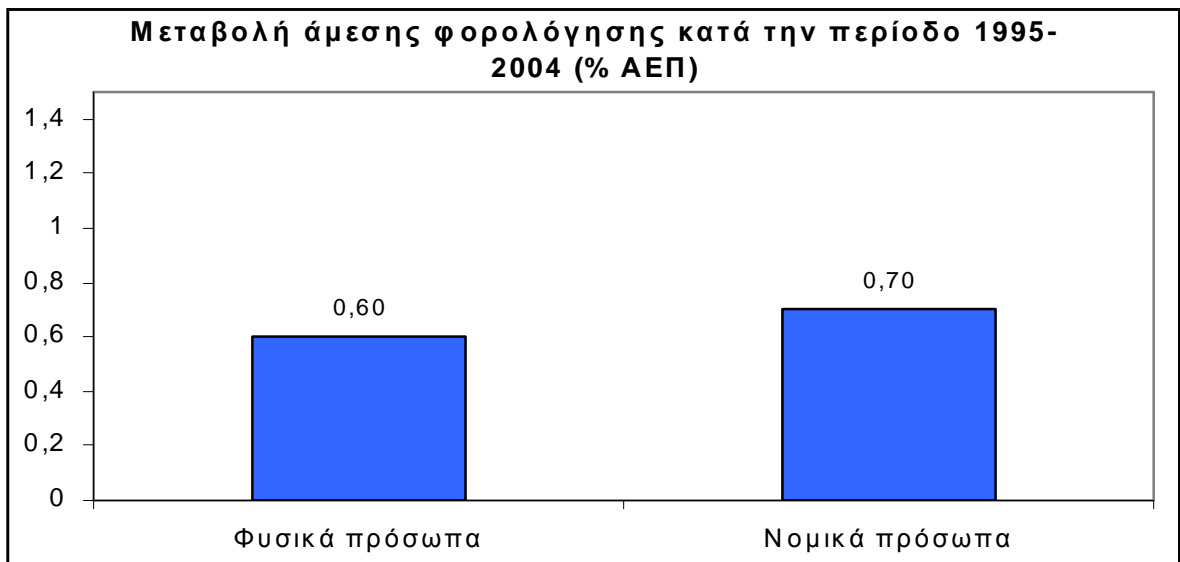
10. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών με χαμηλή τεκμαρτή φορολόγηση κατανάλωσης και είναι το κράτος μέλος με τη μεγαλύτερη μείωση της συνεισφοράς της κατανάλωσης στα συνολικά φορολογικά έσοδα κατά το διάστημα 1995-2004.
11. Τα στοιχεία για το ύψος της τεκμαρτής φορολόγησης της εργασίας δείχνουν ότι οι σκανδιναβικές χώρες μαζί με τη Γερμανία, την Γαλλία, την Ελλάδα επιβαρύνουν φορολογικά την εργασία περισσότερο από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Για την Ελλάδα η σύγκριση των επιμέρους παραγόντων φορολόγησης της εργασίας αποκαλύπτει πλησίον του μέσου όρου επίπεδα επιβάρυνσης των εργοδοτών, υψηλό επίπεδο επιβάρυνσης των εργαζομένων μέσω ασφαλιστικών εισφορών, και χαμηλότερη του μέσου όρου φορολόγηση εισοδήματος από εργασία εκτός ασφαλιστικών εισφορών.
12. Σύμφωνα με τον τεκμαρτό συντελεστή φορολόγησης κεφαλαίου η Γαλλία, η Ελλάδα μαζί με την Αυστρία αποτελούν τα τρία κράτη μέλη με την χαμηλότερη φορολόγηση κεφαλαίου, πολύ χαμηλότερα από το μέσο όρο της ΕΕ. Η Ελλάδα κατατάσσεται ως το κράτος μέλος της ΕΕ με το χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης εισοδήματος από επενδύσεις χαρτοφυλακίου και επιχειρηματικών εσόδων.

Συνολική φορολογική επιβάρυνση ως % του ΑΕΠ κατά το 2004

Τύπος φορολόγησης	<i>Άμεση Φορολόγηση</i>	<i>Έμμεση Φορολόγηση</i>	<i>Ασφαλιστικές Εισφορές</i>
--------------------------	-----------------------------	------------------------------	----------------------------------

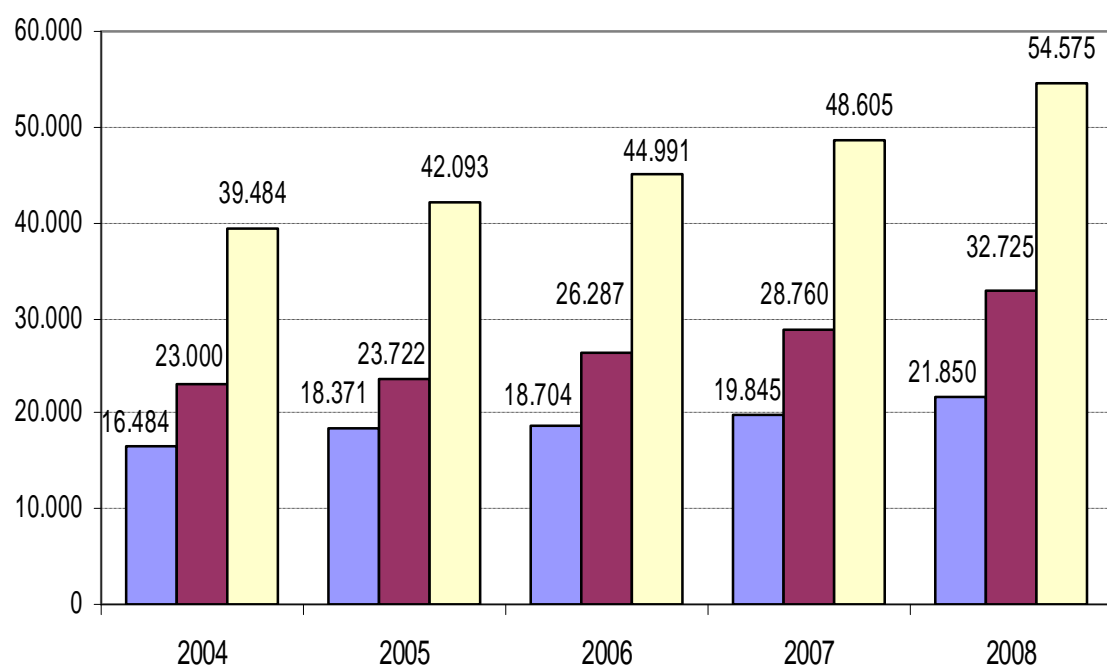
Σκανδιναβικές χώρες	Υψηλή	Χαμηλή	Χαμηλές
Αγγλοσαξονικές χώρες	Υψηλή	Υψηλή	Χαμηλές
Κεντροευρωπαϊκές χώρες	Χαμηλή	Χαμηλή	Υψηλές
Μεσογειακές χώρες	Χαμηλή	Υψηλή	Υψηλές



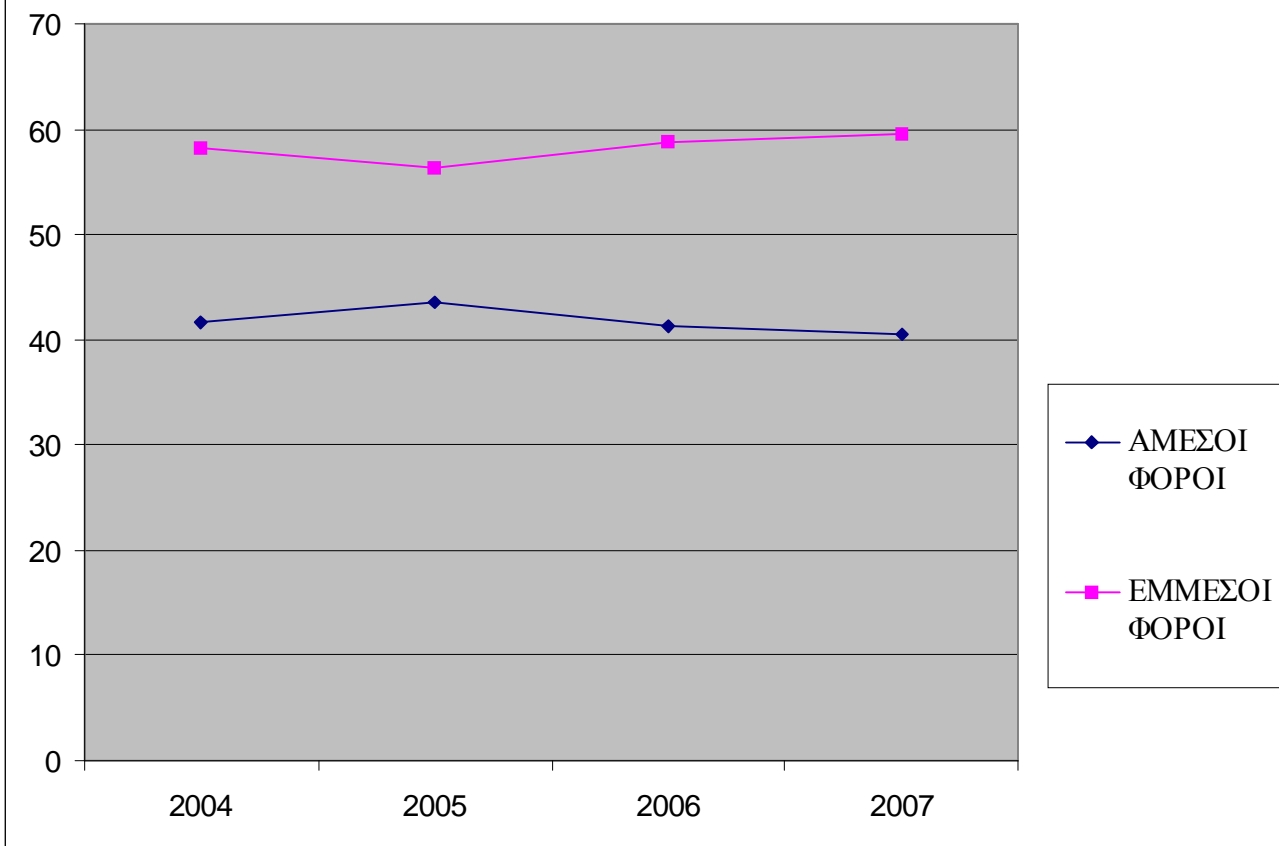


Εσοδα από άμεσους και έμμεσους φόρους (σε εκατ.€)

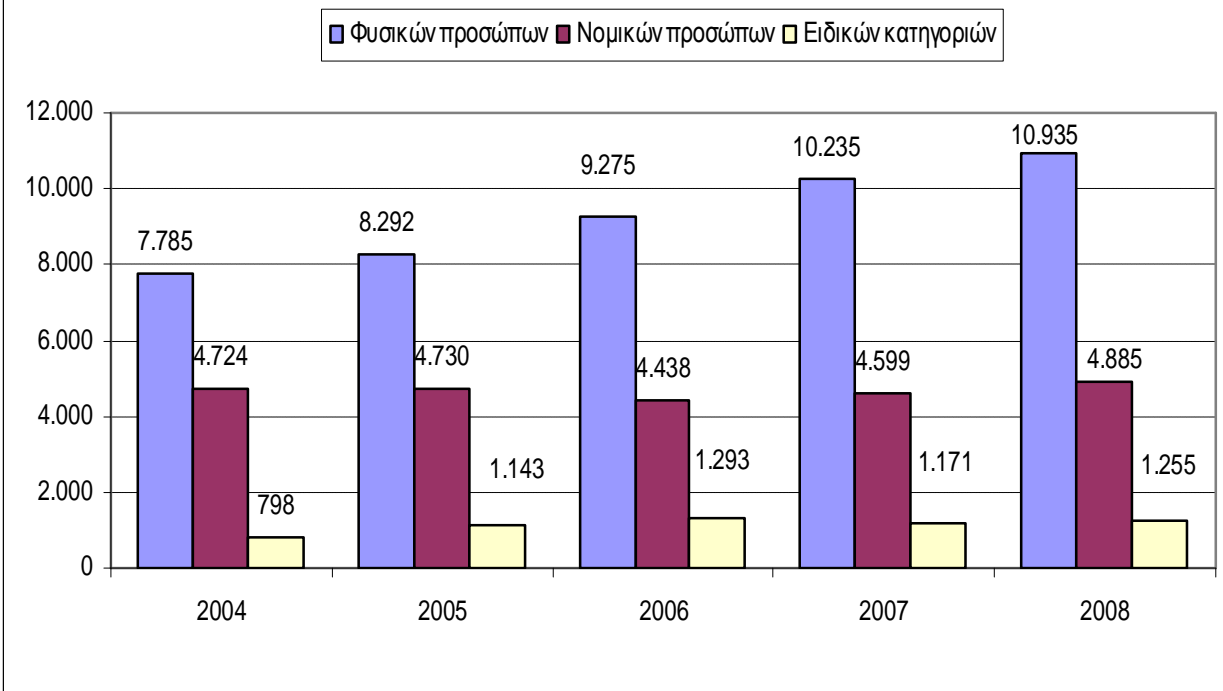
■ ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ■ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ □ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

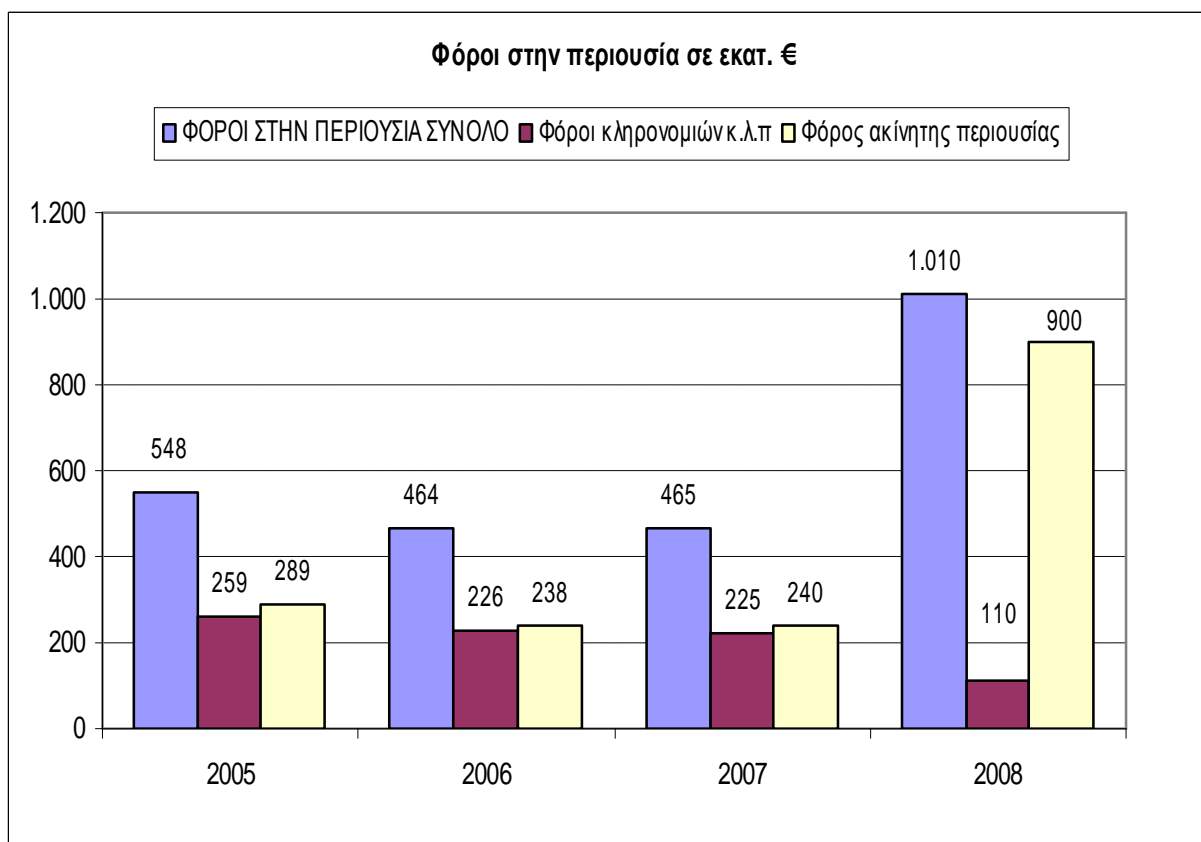
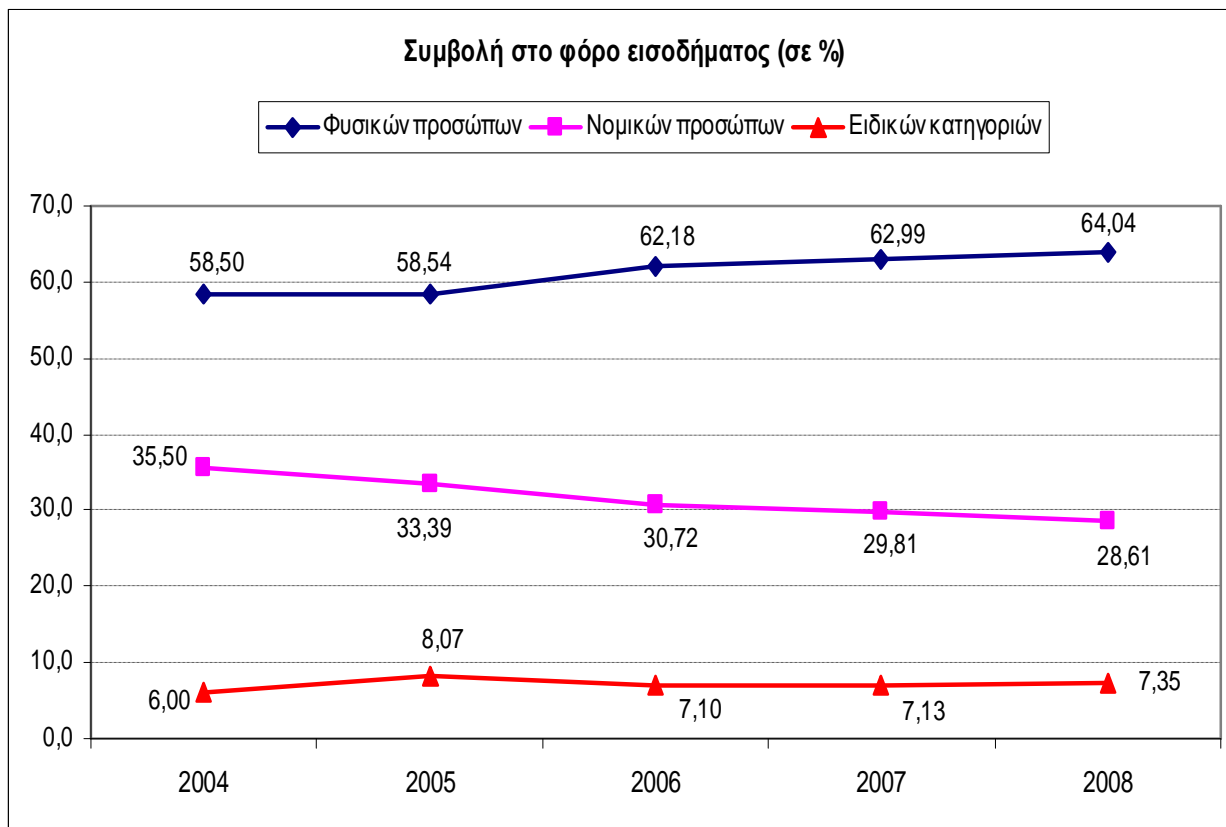


Συμβολή άμεσων και έμμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων (σε %)



Συμβολή στο φόρο εισοδήματος (σε εκατ.€)





ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΩΝ ΣΥΧΝΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ένα γνωστό χαρακτηριστικό της Φορολογίας, το οποίο είναι ακόμα πιο σύνηθες στην Ελλάδα, είναι ο ευκαιριακός χαρακτήρας των διατάξεων. Κάθε κυβέρνηση ακολουθεί το δικό της φορολογικό πρόγραμμα, εντός της ίδιας κυβερνητικής θητείας μπορεί να ανατραπεί από έτος σε έτος, ενώ σύνηθες φαινόμενο είναι και η ύπαρξη αντιφατικών διατάξεων και εγκυκλίων. Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω πολλοί από τους προαναφερθέντες φόρους μπορεί να έχουν ήδη καταργηθεί και σε άλλους να έχει διαφοροποιηθεί το πεδίο εφαρμογής τους. Κλίμακες μπορεί να αναπροσαρμόζονται προς εξυπηρέτηση του κυβερνητικού προγραμματισμού και οι φορολογικοί συντελεστές να διαφέρουν από έτος σε έτος. Συνεπώς καλό είναι οι ενδιαφερόμενοι με ζητήματα σχετικά με τη φορολογία να έχουν συνδρομή σε κάποιο λογιστικό περιοδικό που να τους στέλνει όλες τις νέες αναθεωρήσεις και μεταβολές στις ισχύουσες διατάξεις.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό των φορολογικών διατάξεων, κυρίως στην Ελλάδα, είναι ο αφαιρετικός και γενικόλογος τρόπος σύνταξής τους, ώστε να ερμηνεύονται κατόπιν με εγκυκλίους(που πολλές φορές έχουν αναδρομική ισχύ με ό,τι αυτό συνεπάγεται ή να ορίζουν το ακριβώς αντίθετο από το κοινώς αντιληπτό) ή να ερμηνεύονται σύμφωνα με την προσωπική κρίση των ελεγκτών κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Το ζήτημα της επίλυσης των οικονομικών διαφορών δυστυχώς είναι τελείως αποκομμένο από το ζήτημα της ερμηνείας των διατάξεων. Αυτό σημαίνει πως πέρα από τη δυνατότητα συμβιβασμού, η μόνη οδός επίλυσης των διαφορών είναι η δικαστική οδός. Το γεγονός αυτό δημιουργεί και ποικίλα προβλήματα στους ισολογισμούς των εταιριών που προσπαθούν να ισορροπήσουν ανάμεσα στη συντηρητική

λογιστική των ελληνικών νόμων και τα επιτακτικός εφαρμοζόμενα πλέον Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αυτό συμβαίνει διότι επηρεάζονται οι σχηματιζόμενες προβλέψεις (τις οποίες επηρεάζουν οι οικονομικές διαφορές που μπορεί να εκκρεμούν για χρόνια στα δικαστήρια). Οι προβλέψεις κατ' επέκταση επηρεάζουν και τα αποτελέσματα της επιχείρησης και μπορεί να αποτελέσουν πεδίο σχολιασμού για τον ορκωτό ελεγκτή που θα κληθεί να ελέγξει τις καταστάσεις της (με ό,τι αυτό συνεπάγεται).

Επειδή οι φόροι αποτελούν μονομερείς παροχές των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους φορείς και δεν συνδυάζονται με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων, η επιβολή τους προκαλεί αντιδράσεις από την πλευρά των φορολογουμένων, οι οποίες έχουν σκοπό να περιορίσουν την φορολογική υποχρέωσή τους. Οι αντιδράσεις αυτές ασκούν διάφορες επιδράσεις τόσο οικονομικές, όσο και κοινωνικές, γιατί οδηγούν σε κατανομή της φορολογικής βάσης διαφορετική από εκείνη που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία. Οι κυριότερες από τις αντιδράσεις αυτές είναι³⁵: α) η φοροδιαφυγή, β) η φοροαποφυγή, γ) η μετακύλιση των φόρων.

Όταν λέμε **φοροδιαφυγή** «εννοούμε το σύνολο των παρανομών ενεργειών ή παραλείψεων του φορολογουμένου, με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης (δηλαδή την πληρωμή φόρων)». «Όλες εκείνες τις παράνομες πράξεις του φορολογουμένου, οι οποίες γίνονται προκειμένου να πετύχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου». Ο όρος «παράνομες» προστίθεται προκειμένου να γίνει διάκριση από την φοροαποφυγή.

Τέτοιες παράνομες ενέργειες είναι πχ. η δήλωση στη φορολογούσα Αρχή (εφορία) μικρότερου εισοδήματος από το πραγματοποιηθέν κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, η εμφάνιση από τις επιχειρήσεις ακαθάριστων εσόδων (τζίρος)

³⁵ Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ. 310

μικρότερων από τα πραγματοποιηθέντα κατά τον υπολογισμό του φόρου κατανάλωσης, η λαθραία εισαγωγή ειδών από το εξωτερικό για να μη πληρωθούν δασμοί κλπ. Η παράλειψη υποβολής δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Η φοροδιαφυγή λοιπόν αποτελεί καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του νόμου.

Η φοροδιαφυγή αντιδιαστέλλεται συνήθως από την φοροκλοπή, η οποία αναφέρεται στην μη απόδοση των φόρων στο δημόσιο που έχουν ήδη παρακρατηθεί και έπρεπε να αποδοθούν, όπως πχ. η μη απόδοση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών ή του φόρου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα που παρακρατήθηκαν. Η διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροκλοπής είναι δύσκολη στην πράξη, ιδιαίτερα στην περίπτωση των εμμέσων φόρων, όπου είναι δύσκολο να γνωρίζει κανείς αν η επιχείρηση έχει πράγματι εισπράξει τον φόρο και τον αποδίδει ή πούλησε το προϊόν χωρίς φόρο.

Η φοροδιαφυγή υπάρχει παντού σε όλο τον Κόσμο και σε όλες τις χώρες , η έκταση της όμως εξαρτάται από διάφορους παράγοντες . Οι παράγοντες αυτοί ενδεικτικά είναι:

- 1. Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών της χώρας και ιδιαίτερα των φορολογούμενων .** Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δε έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημόσιων αγαθών (παιδεία , υγεία , ασφάλεια κλπ) , τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.
- 2. Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων.** Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών (εφορία , ΣΔΟΕ κλπ) είναι μορφωμένα και ικανά, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα, που να περιορίζει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό

εξοπλισμό και ειδικευμένο προσωπικό (καταλαβαίνετε τώρα ... γιατί στην Ελλάδα έχουμε εκτεταμένη φοροδιαφυγή ...),

3. **Το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημα του.** Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου (πχ. επιχείρησης), τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, γιατί ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών (διατροφή – ένδυση – διασκέδαση κλπ) είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου, που ενδέχεται να εξοικονομήσει, αντισταθμίζει τον κίνδυνο που συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.
4. **Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών.** Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα. Πράγματι όταν παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με τη χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας μεταξύ των φορολογούμενων και ενισχύεται η επιθυμία τους να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιοδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από το φόρο, αυξάνει το επίπεδο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογούμενων, εφόσον, με δεδομένα τα φορολογικά έσοδα, τα ποσά που θα κατέβαλαν όσοι απαλλάσσονται από τη φορολογία θα πρέπει να καταβληθούν από τους υπόλοιπους ιδιωτικούς φορείς, και δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοούμενων και μη επιχειρήσεων, εφόσον οι φόροι γενικά επηρεάζουν τα σχέδια παραγωγής και επενδύσεων όλων των ιδιωτικών παραγωγικών μονάδων.
5. **Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος.** Το είδος και η ταμειευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το

φορολογικό σύστημα μιας χώρας, προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους (πχ. φόρος εισοδήματος) , τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι, , μεγαλύτερη γιατί οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν τη φορολογητέα ύλη: τα μεν νοικοκυριά (ελεύθεροι επαγγελματίες κλπ.) δηλώνοντας εισόδημα μικρότερο από το πραγματοποιηθέν, οι δε επιχειρήσεις μεταφέροντας ένα μέρος από τα κέρδη τους σε λογαριασμούς αποσβέσεων, εξόδων παραστάσεως, έρευνας κ.ο.κ. Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρότερη, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος γιατί οι φορολογούμενες μονάδες είναι λιγότερες (μόνο οι ιδιωτικές επιχειρήσεις) και επιπλέον είναι υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικά βιβλία, από τα οποία προκύπτει η φορολογητέα ύλη (πχ. ΦΠΑ)

6. **Ο τρόπος διαχείρισης του δημόσιου χρήματος.** Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή, γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα, η σπατάλη του δημόσιου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους θυσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.
7. **Ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς και των επιχειρήσεων .** Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ένα σημαντικό μέρος των συναλλαγών να γίνεται σε είδος (πχ. δίνεις λάδι παίρνεις σιτάρι) , η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μία οικονομία όπου όλες οι συναλλαγές γίνονται με χρήματα . Επίσης όταν έχουμε πολλές μικρές επιχειρήσεις που κυρίως δεν είναι

οργανωμένες λογιστικά όσο μία μεγάλη επιχείρηση , τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται και από άλλους δύο εξίσου σημαντικούς παράγοντες:

1. από την ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή: εξαρτάται από τους παραπάνω παράγοντες που αναφέραμε
2. από την ικανότητα της φορολογούσας αρχής να περιορίσει την ροπή αυτή: εξαρτάται από τον βαθμό οργάνωσης και την ποιότητα των φοροτεχνικών υπηρεσιών, από το σύστημα που χρησιμοποιείται για την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και από τον βαθμό λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών μονάδων. Η ικανότητα της φορολογούσας αρχής να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την φοροδιαφυγή, επηρεάζει και την τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Είναι προφανές πως όταν οι φορολογούμενοι αισθάνονται πως το δημόσιο είναι σε θέση να εντοπίσει την φοροδιαφυγή, η τάση τους αυτή για μια τέτοια ενέργεια θα είναι περιορισμένη και αντίστροφα.

Η φοροδιαφυγή είναι κατ' εξοχήν πρόβλημα κοινωνικό, διότι οι μισοί Έλληνες λειτουργούν εις βάρος των υπολοίπων. Η επιταγή του Συντάγματος για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες καθενός ισχύει από το ήμισυ του παραγωγικού πληθυσμού της χώρας. Έτσι, σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία, μία στις δύο επιχειρήσεις φοροδιαφεύγει, ενώ οι προβλέψεις για το ύψος της φοροδιαφυγής το 2007 είναι ότι αυτό θα φθάσει τα 2,5 δισ. Ευρώ³⁶.

Η φοροδιαφυγή συνήθως διακρίνεται από την φοροαποφυγή (tax avoidance), η οποία συνίσταται στην μη καταβολή φόρου αξιοποιώντας ή ακριβέστερα καταστρατηγώντας την ισχύουσα

³⁶ Κ. ΣΙΩΜΟΠΟΥΛΟΣ Το ΒΗΜΑ, 12/11/2006 , Σελ.: D02

νομοθεσία (κυρίως τυχόν ασάφειες, ειδικές ρυθμίσεις και «παραθυράκια»), καθώς και από τον **φορολογικό προγραμματισμό**, που συνδέεται με τις προσπάθειες των φορολογουμένων για διαχρονική ελαχιστοποίηση των καταβαλλόμενων φόρων. Τα όρια ωστόσο μεταξύ της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι πολλές φορές ασαφή, γι αυτό και υπάρχουν πρόστιμα στους επικαλούμενους παράνομα τις ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας για να μην πληρώσουν φόρους. Αν θέλει κανείς να ακριβολογήσει λόγος για φοροαποφυγή πρέπει να γίνεται μόνον όταν αυτός που την κάνει δεν υπόκειται σε κίνδυνο να υποστεί κυρώσεις για τέτοιες πράξεις του. Αξίζει να αναφερθεί και ο όρος φοροκλοπή που αναφέρεται στην μη απόδοση στο δημόσιο των εισπραχθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων. Στην πράξη ωστόσο δεν είναι εύκολη η διάκριση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροκλοπής, ιδιαίτερα στους έμμεσους φόρους, όπου δεν ξεχωρίζει κανείς εύκολα εάν έχει εισπραχθεί και δεν έχει αποδοθεί ο φόρος ή το προϊόν πουλήθηκε χωρίς φόρο (Γεωργακόπουλος, 1997). Βασική αιτία της φοροδιαφυγής είναι η ίδια η φύση του φόρου, που αποτελεί για τον φορολογούμενο υποχρεωτική μονομερή μεταβίβαση πόρων προς το κράτος χωρίς άμεσο αντάλλαγμα ή αντίκρισμα, γεγονός που εν πολλοίς την καθιστά διεθνές και διαχρονικό φαινόμενο. Οι δε διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ των κρατών συνδέονται με το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης και οργάνωσης, με το εκπαιδευτικό πολιτικό και πολιτιστικό επίπεδο των κατοίκων, καθώς και με την πολυπλοκότητα της νομοθεσίας, την αποτελεσματικότητα και ακεραιότητα των φορολογικών αρχών.

Η φοροδιαφυγή δεν πρέπει να συγχέεται με τη φοροαποφυγή, η οποία προκαλείται με την εκμετάλλευση διαφόρων αδυναμιών του νόμου. Όμως και αυτή η μορφή, αποστερεί το κράτος από έσοδα εκατ. ευρώ. Η φοροαποφυγή τα τελευταία χρόνια τείνει να προσλάβει τεράστιες διαστάσεις λόγω της εισαγωγής μιας νέας έννοιας, αυτής του φορολογικού σχεδιασμού και προγραμματισμού.

Η χρηματοοικονομική στρατηγική³⁷ της εταιρίας συνδέεται άρρηκτα με τον φορολογικό σχεδιασμό. Αντικείμενο του φορολογικού σχεδιασμού αποτελεί η επιδίωξη ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης του εκάστοτε νομικού προσώπου, εντός των νομίμων ορίων. Η διοίκηση κάθε νομικού προσώπου, σε συνεργασία με το χρηματοοικονομικό, το λογιστικό και το φορολογικό τμήμα της, ασχολείται με την φορολογική ελάφρυνση της επιχείρησης. Η επιλογή χρηματοδότησης της επιχείρησης από τους μετόχους (είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα -συνδεδεμένη επιχείρηση-) μέσω παροχής δανειακών κεφαλαίων ή μέσω της εισφοράς μετοχικού κεφαλαίου έχει διαφορετικές, φορολογικές και μη, συνέπειες. Η υποκεφαλαιοποίηση όπως θα γίνει κατανοητό κατωτέρω σαφέστατα εντάσσεται στην παραπάνω συλλογιστική.

Με τον όρο υποκεφαλαιοποίηση χαρακτηρίζεται η καταχρηστική χρηματοδότηση της εταιρίας με δανειακά κεφάλαια από τους μετόχους, οι οποίοι κατέχουν σημαντική συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο, με σκοπό την φοροαποφυγή. Με άλλα λόγια οι μέτοχοι αντί να καταβάλουν μετοχικό κεφάλαιο προτιμούν να δανειοδοτήσουν την εταιρία εφόσον αυτό συνεπάγεται μείωση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Ένας ορισμός της υποκεφαλαιοποίησης δόθηκε, ήδη από το 1987, με Έκθεση του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με την οποία, υποκεφαλαιοποίηση είναι η συγκεκριμένη εισφορά κεφαλαίου μέσω της παροχής υπερβολικών δανείων. Οι μέτοχοι ή η συνδεδεμένη επιχείρηση, που έχει παράσχει δανειακά κεφάλαια στην εταιρία λαμβάνει τους τόκους αποπληρωμής του δανείου, ωστόσο οι τόκοι αυτοί αποτελούν συγκεκριμένη διανομή κερδών.

Προκειμένου να γίνει καλύτερα κατανοητή η έννοια της υποκεφαλαιοποίησης κρίνεται σκόπιμο να παρατεθεί το εξής απλουστευμένο παράδειγμα. Έστω ότι έχουμε δύο εταιρίες, Α και Β, και ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι 10% καθώς και ότι οι γενικές συνελεύσεις αποφασίζουν να διανείμουν

³⁷ Χρήστου Κόδου Tax Consultant: Grant Thornton

ως μέρισμα το 10% των κερδών μετά φόρων. Περαιτέρω έστω ότι και οι δύο εταιρίες έχουν ίσα κέρδη προ φόρων, τα οποία είναι 100. Με βάση αυτές τις υποθέσεις για την εταιρία A αντιστοιχεί φόρος 10 και από τα κέρδη μετά φόρων θα διανεμηθεί μέρισμα ίσο με 9,

ΕΤΑΙΡΙΕΣ	ΚΕΡΔΗ προ φόρων	Φόρος 10%	ΚΕΡΔΗ μετά φόρων	Μέρισμα 10%
A	100	10	90	9
B	100 [-10 τόκους] = 90	9	81	8,1

επομένως η αρμόδια φορολογική αρχή καρπώνεται 10, ενώ ο μέτοχος 9. Όσον αφορά την εταιρία B η μόνη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι έχει δανειοδοτηθεί από τον κυριότερο μέτοχο της και ότι καταβάλλει τόκους για την αποπληρωμή του δανείου ίσους με 10, οι οποίοι κατά κανόνα εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της. Ως αποτέλεσμα τα κέρδη προ φόρων της εταιρίας B αντί να ισούνται με 100, μετά την αφαίρεση των εκπιπτόμενων καταβληθέντων τόκων μειώνονται σε 90. Τελικώς η εταιρία B θα καταβάλλει φόρο 9 και θα διανείμει μέρισμα ίσο με 8,1. Σε σχέση με την εταιρία A, από την εταιρία B η αρμόδια φορολογική αρχή καρπώνεται 9 (μείωση των φορολογικών εσόδων του κράτους), ενώ ο μέτοχος καρπώνεται τόσο το μέρισμα ίσο με 8,1 όσο και τους τόκους δανείου που ισούνται με 10. Με αυτό τον τρόπο ο μέτοχος της εταιρίας B έχει συνολικό όφελος 18,1 (τόκοι και μέρισμα), μειωμένο κατά το φόρο εισοδήματος που του αντιστοιχεί για τους τόκους, ενώ ταυτόχρονα επιτυγχάνεται φορολογική ελάφρυνση της εταιρίας από 10 σε 9. Η καταχρηστική προσφυγή σε αυτή την πρακτική, η οποία αποτελεί συγκεκριμένη διανομή κερδών με τη μορφή τόκων, καθώς αντί της διανομής μερίσματος διανέμονται τόκοι προς τους μετόχους-πιστωτές, συνιστά φοροαποφυγή και οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν προβούν σε διόρθωση κερδών της εταιρίας, προκειμένου να ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Περαιτέρω πρέπει να σημειωθεί ότι με τη χρηματοδότηση της εταιρίας από τους μετόχους μέσω δανειακών κεφαλαίων, αντί της εισφοράς μετοχικού κεφαλαίου, αποφεύγεται η απόδοση του

φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, ο οποίος στη χώρα μας είναι 1% επί του εισφερόμενου κεφαλαίου.

Το πρόβλημα έχει ως αφετηρία ότι τα περισσότερα κράτη επιφυλάσσουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση στα εισοδήματα από τόκους και στα εισοδήματα από μερίσματα. Ειδικότερα σε χώρες που τα μερίσματα φορολογούνται τόσο σε επίπεδο εταιρίας όσο και στα χέρια του μετόχου, ο τελευταίος έχει κίνητρο να χρηματοδοτήσει την εταιρία με δανειακά κεφάλαια και όχι με εισφορά μετοχικού κεφαλαίου, καθώς το μέρισμα που θα λάβει θα φορολογηθεί διπλά. Όταν υφίσταται μηχανισμός εξάλειψης της διπλής φορολογίας σε επίπεδο μερισμάτων τότε το κίνητρο περιορίζεται. Επιπροσθέτως ελκυστική εξακολουθεί να υφίσταται η χρηματοδότηση της εταιρίας από το μέτοχο με δανειακά κεφάλαια όταν ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι υψηλός. Αντίθετα όταν ο φορολογικός συντελεστής για εισόδημα από τόκους είναι υψηλότερος από τον αντίστοιχο για τα μερίσματα ο μέτοχος έχει συμφέρον να χρηματοδοτήσει την εταιρία με εισφορά μετοχικού κεφαλαίου. Πάντως αυτό που στην πράξη συμβαίνει στα περισσότερα κράτη, εντός και εκτός Κοινότητας, είναι ότι ο συντελεστής φορολόγησης των τόκων παραμένει σαφώς χαμηλότερος από τον αντίστοιχο για τα μερίσματα.

Σε ορισμένα κράτη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, δεν υφίσταται ειδική φορολογική νομοθεσία για την αντιμετώπιση της υποκεφαλαιοποίησης, αλλά επιδιώκεται να περιοριστεί βάσει των γενικών αρχών του φορολογικού δικαίου. Στον αντίποδα σε όσα κράτη υφίστανται ειδικές νομοθετικές διατάξεις για την αντιμετώπιση της υποκεφαλαιοποίησης, το κύριο χαρακτηριστικό τους γνώρισμα είναι ότι καθορίζεται ανώτατο επιτρεπτό όριο του δείκτη κεφαλαιακής διάρθρωσης. Ειδικότερα καθορίζεται η ανώτατη επιτρεπτή αναλογία μεταξύ δανειακών και ιδίων κεφαλαίων και εφόσον ο δείκτης κεφαλαιακής διάρθρωσης ξεπεράσει το ανώτατο επιτρεπτό ποσοστό προκύπτει η φορολογική συνέπεια. Σε αυτή την περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή

παύει να αναγνωρίζει την εκπεσιμότητα των τόκων από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας, καθώς πρόκειται για συγκεκριμένη διανομή κερδών και προβαίνει σε διόρθωση κερδών.

Το ζήτημα γίνεται εξαιρετικά σύνθετο και δύναται να προκύψουν συγκρούσεις φορολογικής δικαιοδοσίας, όταν τα δανειακά κεφάλαια έχουν παρασχεθεί από μέτοχο ή συνδεδεμένη εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος. Όπως παρουσιάστηκε ανωτέρω η χρηματοδότηση της εταιρίας με δανειακά κεφάλαια από τους μετόχους αντί της εισφοράς μετοχικού κεφαλαίου έχει ως αποτέλεσμα την συγκεκριμένη διανομή κερδών, καθώς τα μερίσματα μετατρέπονται σε τόκους. Με αυτό τον τρόπο ενώ το εισόδημα ως μερίσμα θα φορολογούνταν στο κράτος πηγής (έδρα της εταιρίας) τώρα χαρακτηρίζεται ως τόκος, για τον οποίο το κύριο δικαίωμα φορολόγησης ανήκει στο κράτος κατοικίας του μετόχου. Με αυτή την τεχνική τα φορολογικά έσοδα στο κράτος πηγής μειώνονται και μεταφέρονται στο κράτος κατοικίας του μετόχου, όπου τα φορολογικά έσοδα αυξάνονται.

Ένα άλλο παράδειγμα φοροαποφυγής, είναι όταν στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο νόμος προβλέπει την υποβολή των δύο συζύγων στον φόρο χωριστά, είναι ενδεχόμενο ο σύζυγος να μεταβιβάσει στην σύζυγο εισοδήματα από ορισμένες πηγές, για να αποφύγει τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές. Επίσης στην φορολογία κληρονομιών οι φορολογούμενοι τείνουν να αποφύγουν τον φόρο με διαδοχικές μεταβιβάσεις της περιουσίας τους, όταν είναι ακόμη στην ζωή, είτε με δωρεές είτε με εικονικές πωλήσεις των περιουσιακών τους στοιχείων στους μέλλοντες κληρονόμους. Όλες οι παραπάνω ενέργειες είναι νόμιμες και οι φορολογούμενοι απλώς χρησιμοποιούν διάφορες ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας για να αποφύγουν τον φόρο ή να μειώσουν την συνολική φορολογική τους υποχρέωση.

Μετακύλιση³⁸ ενός φόρου είναι η μετάθεση του φόρου αυτού από τον ιδιωτικό φορέα, στον οποίο επιβάλλεται αρχικά, σε άλλο ιδιωτικό φορέα. Η μετάθεση του φόρου γίνεται με αναπροσαρμογή των όρων, με τους οποίους εκείνος που υποχρεώνεται να καταβάλλει τον φόρο στο δημόσιο, συναλλάσσεται με άλλους ιδιωτικούς φορείς στην αγορά. Για να γίνει αντιληπτό, ας εξετάσουμε ένα φόρο που επιβάλλεται στους παραγωγούς ενός προϊόντος οι οποίοι τον καταβάλλουν στο δημόσιο ταμείο. Οι παραγωγοί αυτοί θα προσπαθήσουν μετά την επιβολή του φόρου να αυξήσουν την τιμή του προϊόντος και να μεταβιβάσουν τον φόρο αυτό στους χονδρέμπορους. Οι χονδρέμποροι με την σειρά τους θα προσπαθήσουν να μετακυλίσουν τον φόρο στους λιανοπωλητές, ενώ οι τελευταίοι στους τελικούς καταναλωτές. Όμοια στην περίπτωση ενός φόρου που επιβάλλεται στους μισθωτούς. Οι μισθωτοί θα προσπαθήσουν να επιτύχουν αύξηση του μισθού τους και να πετύχουν με τον τρόπο αυτό, μερική έστω μετάθεση της φορολογικής τους επιβάρυνσης στους εργοδότες ή στους τελικούς καταναλωτές.

Βέβαια και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις οι τελικοί καταναλωτές θα αντιδράσουν και θα προσπαθήσουν να αναμεταβιβάσουν ένα από το μέρος του φόρου πάνω σε εκείνους που ο νόμος υποχρεώνει να καταβάλλουν στο δημόσιο. Έτσι πχ. στην περίπτωση του φόρου που επιβάλλεται στην παραγωγή ενός προϊόντος, οι τελικοί καταναλωτές στους οποίους οι παραγωγοί κατάφεραν να μεταβιβάσουν ένα μέρος του φόρου με την αύξηση της τιμής του φορολογουμένου προϊόντος, θα μειώσουν την κατανάλωση του αγαθού αυτού και θα αναγκάσουν τους λιανοπωλητές, τους χονδρέμπορους ή τους παραγωγούς να απορροφήσουν ένα μέρος του φόρου αυτού.

Η μετακύλιση των φόρων άλλοτε προβλέπεται από τον νόμο, άλλοτε όμως όχι. Συνήθως οι έμμεσοι φόροι δαπάνης καταβάλλονται με την πρόθεση να μεταβιβασθούν και να επιβαρύνουν τους τελικούς καταναλωτές, ενώ οι φόροι που έχουν

³⁸ Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική σελ.314

ως βάση το εισόδημα ή την περιουσία, έχουν σκοπό να επιβαρύνουν εκείνους στους οποίους επιβάλλονται αρχικά. Πάντως η βούληση του νομοθέτη δεν έχει και τόσο μεγάλη σημασία. Σημασία έχει ποιος πραγματικά επιβαρύνεται τον φόρο, ανεξάρτητα με το τι ήθελε να επιτύχει ο νομοθέτης.

Η μετακύλιση διακρίνεται συνήθως σε μετακύλιση προς τα μπρος και μετακύλιση προς τα πίσω. Μετακύλιση προς τα μπρος έχουμε όταν ο φόρος μετατοπίζεται στους τελικούς καταναλωτές των προϊόντων με αύξηση της τιμής. Μετακύλιση προς τα πίσω έχουμε όταν ο φόρος μεταβιβάζεται στους κατόχους των παραγωγικών συντελεστών με μείωση των καθαρών αμοιβών τους.

Αν υποθέσουμε πως οι επιχειρήσεις επιδιώκουν και πραγματοποιούν μεγιστοποίηση των κερδών τους, τότε ο φόρος που επιβάλλεται πάνω στα κέρδη των επιχειρήσεων, δεν μπορεί να μεταβιβάσθει στους καταναλωτές και επιβαρύνει εξ' ολοκλήρου την επιχείρηση. Πραγματικά αν η επιχείρηση επιδιώκει μεγιστοποίηση των κερδών της, που αποτελεί στόχο για κάθε επιχείρηση, πριν την επιβολή του φόρου, δεν την συμφέρει να μεταβάλλει την παραγωγή και την τιμή, αφού ο φόρος κερδών δεν επηρεάζει ούτε την ζήτηση ούτε την προσφορά του προϊόντος. Κατά συνέπεια η τιμή παραμένει η ίδια και ο φόρος επιβαρύνει τα κέρδη της επιχείρησης. αυτό είναι φανερό πως πρέπει να συμβαίνει γιατί αν μια επιχείρηση επιδιώκει και πραγματοποιεί μεγιστοποίηση των κερδών της, την συμφέρει και μετά από την επιβολή του φόρου να παράγει την ίδια ποσότητα και να επιβάλλει την ίδια τιμή, έτσι ώστε να μεγιστοποιούνται τα ακαθάριστα κέρδη της, και να πληρώνει ένα ποσοστό των κερδών στο δημόσιο και να καρπώνεται την διαφορά. Αντίθετα αν μεταβάλλει την τιμή και την παραγωγή της, τότε θα χάσει ένα μέρος από τα συνολικά της κέρδη, ενώ για τα υπόλοιπα θα πληρώνει ένα μέρος ως φόρο.

Η μετακύλιση του φόρου εμφανίζεται πολλές φορές σε σχέση με την φοροδιαφυγή, καθώς πολλές είναι αυτές οι επιχειρήσεις που για να μην πληρώσουν ΦΠΑ, αποφεύγουν να τιμολογήσουν

τις πωλήσεις τους ή τις παροχές υπηρεσίας τους. Με τον τρόπο αυτό αγοράζουν εμπορεύματα ή υπηρεσίες ίσες ή τόσες ώστε να αποφευχθεί η πληρωμή χρεωστικού ΦΠΑ.

Ως προς τα αίτια της φοροδιαφυγής, πρωτίστως θα αναφέρουμε την ίδια την φύση του ανθρώπου. Με βάση την θεμελιώδη υπόθεση της Οικονομικής Επιστήμης, ο άνθρωπος είναι ορθολογιστής, εγωιστής, μεγιστοποιητής χρησιμότητας (rational, self-interested, utility, maximizer). Αυτή η υπόθεση αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό μέρος της ανθρώπινης προσωπικότητας και συμπεριφοράς. Η **φοροδιαφυγή** σκοπό έχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου. Ο φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που αντιστοιχεί σε μια «χρησιμότητα» (utility) για τον φορολογούμενο και συνιστά απώλεια αυτής της χρησιμότητας για τον συγκεκριμένο άνθρωπο. Επομένως η αναμενόμενη αντίδραση του φορολογουμένου, σύμφωνα με το παραπάνω μοντέλο της ανθρώπινης συμπεριφοράς, είναι να κάνει κάθε προσπάθεια για να προστατευθεί από αυτήν την απώλεια χρησιμότητας.

Στην ίδια βάση στηρίζεται και ένα δεύτερο αίτιο της φοροδιαφυγής που είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές. Γνωρίζουμε ότι όσο υψηλότερη είναι η φορολογία που επιβάλλεται τόσο μεγαλύτερες θα είναι οι προσπάθειες των φορολογουμένων να φοροδιαφύγουν, αυτό γιατί το αναμενόμενο κέρδος από την **φοροδιαφυγή** μεγαλώνει πολύ και έτσι είναι διατεθειμένοι να καταβάλουν και μεγαλύτερο ακόμα κόστος προσπαθειών για να το επιτύχουν. Πολλά μοντέλα δείχνουν ότι μετά από ένα σημείο αύξησης φορολογικών συντελεστών, τα έσοδα του κράτους αυξάνονται αντί να μειώνονται. Βέβαια υπάρχει και αντίθετη άποψη που ισχυρίζεται ότι η αύξηση του αναμενόμενου κέρδους από την **φοροδιαφυγή** εξουδετερώνεται από ένα άλλο φαινόμενο: ο φορολογούμενος με την αύξηση των συντελεστών γίνεται φτωχότερος και αυτό σημαίνει, ότι καθίσταται πιο επιφυλακτικός απέναντι στον κίνδυνο απ' ό,τι ήταν πριν, άρα η απόφαση για **φοροδιαφυγή** γίνεται δυσκολότερη.

Βέβαια το πρόβλημα της άποψης αυτής είναι ότι παίρνει σαν δεδομένο ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών κάνει τον φτωχό φτωχότερο, όμως αυτό είναι ένα μεταγενέστερο στάδιο, αφού ο φορολογούμενος αντιδρά άμεσα στην αύξηση των συντελεστών με **φοροδιαφυγή** για να αποφύγει ακριβώς αυτή την μείωση του πλούτου του.

Μπορούμε να πούμε ότι η **φοροδιαφυγή** και η συμμόρφωση στους φόρους είναι σαν δύο υποκατάστατα αγαθά. Αν η τιμή της συμμόρφωσης αυξηθεί εξαιτίας των υψηλών φορολογικών συντελεστών οι φορολογούμενοι πιθανότατα θα επιλέξουν **φοροδιαφυγή** και σ' αυτήν την περίπτωση το αποτέλεσμα της υποκατάστασης (η απώλεια των χρημάτων για το κράτος λόγω αλλαγής συμπεριφοράς των φορολογουμένων) μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την αύξηση στα έσοδα του κράτους συνεπεία της αύξησης των συντελεστών. Στην περίπτωση αυτή η ελαστικότητα της ζήτησης για συμμόρφωση με το φορολογικό σύστημα θα είναι πολύ μεγάλη και οι φορολογούμενοι θα ανταποκριθούν άμεσα σε μια αύξηση της τιμής της συμμόρφωσης (υψηλότεροι συντελεστές) με μείωση της ζήτησής τους γι' αυτήν, δηλ. θα προτιμήσουν τη **φοροδιαφυγή**.

Άλλο σημαντικό αίτιο της φοροδιαφυγής θεωρείται και η ασθενής Φορολογική Ηθική, κάτι που αποδέχονται άπαντες και υπάρχουν και εμπειρικές αποδείξεις. Γιατί όμως ενώ η δειλία ή λιποταξία σε καιρό πολέμου θεωρείται κάτι απόλυτα ηθικά απαράδεκτο, ενώ η **φοροδιαφυγή** όχι. Εκ πρώτης όψεως φαίνεται παράξενο γιατί στην πρώτη περίπτωση η άρνηση της διακινδύνευσης της ζωής, προς όφελος της πατρίδας, θεωρείται απαράδεκτη, ενώ στην δεύτερη περίπτωση η άρνηση της καταβολής κάποιων χρημάτων, που είναι πολύ ελάσσονα ζημιά σε σχέση με το πρώτο, δεν θεωρείται τόσο ηθικώς απαξιωτικό. Έχει όμως εξήγηση διότι σε περίοδο πολέμου, απειλείται αυτή η ίδια η ύπαρξη μιας χώρας, ενός έθνους, κάτι που συνεπάγεται υψηλό προσωπικό κόστος για κάθε άτομο που ζει σ' αυτή τη χώρα. Ενώ αντίθετα στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, η απειλή για την

υστέρηση εσόδων για το κράτος έχει μικρότερη και όχι τόσο εμφανή επίδραση στο προσωπικό του συμφέρον. Επίσης η απειλή από την **φοροδιαφυγή** για το κράτος θεωρείται μικρή και δεν είναι ξεκάθαρη, αφού πολλοί πιστεύουν ότι η Κυβέρνηση μπορεί πάντοτε με διάφορους τρόπους να βρει τα χρήματα που χρειάζεται.

Εμπειρική έρευνα έχει δείξει ότι οι έχοντες υψηλή φορολογική ηθική επηρεάζονται πολύ λιγότερο από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, σε σχέση με τους έχοντες χαμηλή.

Άλλο αίτιο της φοροδιαφυγής είναι ο πληθωρισμός, μια και αυτός μειώνει το πραγματικό εισόδημα του φορολογουμένου κι έτσι η χρησιμότητα (utility) που αυτός χάνει, όταν πληρώνει φόρο, είναι υψηλότερη τώρα, έστω κι αν πληρώνει το ίδιο ποσό χρημάτων με την προηγούμενη χρονιά. Αυτό σημαίνει ότι όσο φτωχότερος είναι κάποιος, τόσο μεγαλύτερη ωφέλεια – χρησιμότητα αντλεί από κάθε επιπλέον μονάδα χρήματος. Άρα το αναμενόμενο κέρδος από την **φοροδιαφυγή** είναι τώρα υψηλότερο και αυτό την κάνει ελκυστικότερη. Φυσικά τα ίδια αποτελέσματα με τον πληθωρισμό έχει και κάθε κακή οικονομική κατάσταση ή κρίση στην Εθνική Οικονομία, που έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση του προσωπικού πλούτου των φορολογουμένων.

Άλλοι παράγοντες που συντελούν στην **φοροδιαφυγή** είναι η ύπαρξη και ανάπτυξη της Μαύρης Εργασίας, αλλά και η αύξηση της ανεργίας. Αυτό γιατί η υψηλή ανεργία ευνοεί την αδήλωτη εργασία, αυξάνει την φτώχεια και επηρεάζει με τον τρόπο που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, αλλά λειτουργεί και αμβλύνει την Φορολογική Ηθική, μια και ο άνεργος αισθάνεται εγκατελειμένος από το κράτος και έχει μικρή διάθεση να πληρώσει γι' αυτό.

Η κινητικότητα εργασίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση³⁹ είναι αναμφίβολα μικρότερη σε σχέση με την κινητικότητα του κεφαλαίου: η παγκοσμιοποίηση και η εγγύτερη ολοκλήρωση των

³⁹ Η φορολογία στην ΕΕ: Συμβούλιο ΕΕ σελ 3

αγορών κεφαλαίου καθώς και η ταχύτερη διείσδυση νέων τεχνολογιών επικοινωνίας έχουν ενθαρρύνει σημαντικά την κινητικότητα των δραστηριοτήτων σε διεθνές επίπεδο, και ιδιαίτερα στο χρηματοπιστωτικό κλάδο. Ενώ η ελευθέρωση των χρηματοπιστωτικών αγορών έχει βελτιώσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της κατανομής των πόρων και έχει περιορίσει τις δαπάνες χρηματοδότησης, παράλληλα έχει διευρύνει και το πεδίο του φορολογικού σχεδιασμού και αυξήσει τις ευκαιρίες για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, βοηθώντας έτσι τη συρρίκνωση της φορολογικής βάσης σε πολλές χώρες του κόσμου. Το πρόβλημα αυτό για να λυθεί θα πρέπει η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων να συνοδεύεται από τα κατάλληλα φορολογικά μέτρα.

Επιπλέον, ασκείται αυξημένη πίεση στη φορολογία, λόγω της ανάγκης χρηματοδότησης των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης για την κάλυψη του ηλικιωμένου τμήματος του πληθυσμού καθώς και εκείνου που υφίσταται τις συνέπειες της επιδεινούμενης ανεργίας. Η αυξανόμενη πίεση επί της φορολογητέας ύλης τείνει να αποτελέσει και σοβαρό κίνητρο για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, ενδεχομένως μέσω της παραοικονομίας.

Τέλος σαν λόγος της φοροδιαφυγής μπορεί να αναφερθεί και ένας ψυχολογικός. Συγκεκριμένα η **φοροδιαφυγή** μπορεί να θεωρηθεί σαν ένα είδος παιχνιδιού που δίνει ευχαρίστηση σε κάποιους ανθρώπους τουλάχιστον, την ευχαρίστηση της απόδρασης από τον κίνδυνο της σύλληψης και ποινής. Έτσι, αν δεχτούμε αυτήν την άποψη η **φοροδιαφυγή** μπορεί να δώσει χρησιμότητα, όχι μόνον διαμέσου του προϊόντος της, αλλά και αυτή καθαυτή σαν πράξη. Εδώ μιλούμε βέβαια για την ψυχική ευχαρίστηση σαν εκδοχή χρησιμότητας.

4.2 ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ

1. Το ισχύον φορολογικό σύστημα είναι πολύπλοκο, με αποτέλεσμα να υφίσταται δυσχέρεια στην εφαρμογή του και υπερβολικό διαχειριστικό κόστος. Η πολυπλοκότητα αυτή οφείλεται στη κατ'έτος ψήφιση και εφαρμογή νέων φορολογικών νόμων οι οποίοι τροποποιούν τους προηγούμενους και τη συνεχή έκδοση εγκυκλίων οι οποίες προσθέτουν πολύπλοκες διαδικασίες εφαρμογής των διατάξεων. Απαιτείται ένα νέο φορολογικό σύστημα απλό, κατανοητό, άμεσα εφαρμόσιμο χωρίς υπερβολικό διαχειριστικό κόστος με μακροχρόνιο ορίζοντα (τουλάχιστον δεκαετίας).
2. Η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία πρέπει να αποτελέσει το βασικότερο παράγοντα για την αναμόρφωση του φορολογικού μας συστήματος. Η πρόληψη είναι αυτή που θα παράγει αποτέλεσμα και όχι η τιμωρία. Απαιτείται η θεσμοθέτηση συστημάτων πρόληψης και εντοπισμού των παραβατών. Η αξιοποίηση των πόρων που εισπράττονται από τη φορολογία, η απλότητα και η αξιοπιστία της φορολογικής νομοθεσίας πρέπει να μην αμφισβητούνται από τον πολίτη έτσι ώστε να δημιουργείται κλίμα εμπιστοσύνης και να μη δημιουργείται το απαραίτητο άλλοθι των παραβατών αυτής.
3. Πρέπει να συνεχισθεί η ποιοτική αναβάθμιση των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνδυασμό με την απλούστευση του φορολογικού συστήματος έτσι ώστε να επιτευχθεί η μείωση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών οφείλει να προφυλάσσει τα ελεγκτικά όργανα και τους λογιστές από επιθέσεις των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας διότι έτσι προφυλάσσει τους θεσμούς, να πατάξει τα κρούσματα διαπλοκής που αμαυρώνουν το ελεγκτικό κλάδο δημιουργώντας κλίμα εμπιστοσύνης, απαραίτητο έτσι ώστε να

καλλιεργηθεί η φορολογική συνείδηση. Ένα απλό φορολογικό σύστημα με σαφείς κανόνες είναι δικαιότερο και φυσικά πιο αποδοτικό στα φορολογικά έσοδα.

4. Οι βασικοί άξονες που πρέπει να κινείται κάθε φορολογική μεταρρύθμιση με γνώμονα της κοινωνική δικαιοσύνη είναι οι ακόλουθοι:

Ρ **Απλότητα**

Ρ **Αξιοπιστία**

Ρ **Σταθερότητα**

Ρ **Αποτελεσματικότητα**

Ρ **Διαφάνεια**

Ρ **Ευελξία προσαρμογής σε νέα δεδομένα**

Ρ **Εμπέδωση φορολογικής συνείδησης**

Ρ **Ανταγωνιστικότητα**

5. Συστηματικοί έλεγχοι μεγαλοεισοδηματιών, μεγάλων επιχειρήσεων, μονοπωλιακών και πολυεθνικών
6. Έλεγχος και τιμωρία των εικονικών εταιρειών
7. Καθιέρωση και εφαρμογή του «πόθεν έσχες»
8. Ορθή εκτίμηση της αξίας των ακινήτων βάση εμπορικών αξιών και όχι αντικειμενικών κριτηρίων
9. Σωστή ενημέρωση του φορολογούμενου
10. Καθιέρωση φορολογικής δικαιοσύνης
11. Υψηλά πρόστιμα και βαριές ποινές στους φοροφυγάδες
12. Τιμωρίες ή/ και απόλυση υπαλλήλων που συνεργάζονται και υποθάλπουν φοροφυγάδες

Επίσης:

- Ø την αλλαγή νοοτροπίας των πολιτών και των φορολογικών οργάνων απέναντι στη φοροδιαφυγή
- Ø την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και αντικειμενικότητας των φορολογικών ελέγχων
- Ø την παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους για τη λήψη φορολογικών στοιχείων

- Ø Συμπλήρωση και βελτίωση της νομοθεσίας για το Φόρο Εισοδήματος, το ΦΠΑ, τις μεταβιβάσεις ακίνητης ιδιοκτησίας και το Φόρο κεφαλαιουχικών κερδών
- Ø Εισαγωγή αυστηρότερων ποινών για τους παραβάτες
- Ø Ενίσχυση του τοπικού λογιστικού ελέγχου και του τελωνειακού ελέγχου
- Ø Επανεξέταση των ορίων των φορολογικών κινήτρων και άλλων επαγγελματικών δραστηριοτήτων
- Ø Ανάρτηση των φορολογικών καταλόγων
- Ø Έκδοση κανονισμών που θα ρυθμίζουν την έκδοση τιμολογίων, αποδείξεων και που θα διέπουν την τήρηση λογιστικών βιβλίων
- Ø Διασταύρωση ελέγχων σε άλλες υπηρεσίες για συλλογή στοιχείων (ΙΚΑ, ΦΠΑ, Κτηματολόγιο κτλ.)
- Ø Ορθή και κατάλληλη στελέχωση των τμημάτων εισπραξης φόρων, λόγω του συσσωρευμένου όγκου δουλειάς. Μπορεί να γίνει μεταφορά προσωπικού από άλλα τμήματα.
- Ø Επίσπευση της μηχανογράφησης σ' όλα τα κυβερνητικά τμήματα που εισπράττουν φόρους.
- Ø Αύξηση της συχνότητας και του αριθμού των ελέγχων
- Ø Καταβολή φορολογίας από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της Εκκλησίας συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων και της αξιοποίησης ακίνητης περιουσίας.
- Ø Να διδαχθούμε από την περίπτωση της Ιταλίας όσον αφορά τη φοροδιαφυγή των ελεύθερων επαγγελματιών και των μικρομεσαίων. Οι Ιταλοί έχουν εγκαταλείψει προ καιρού τις παραδοσιακές και αναποτελεσματικές μεθόδους αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και προσέτρεξαν στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές. Εφάρμοσαν αντικειμενικά κριτήρια στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και των κερδών διαφόρων κατηγοριών ελεύθερων επαγγελματιών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Τα στοιχεία μαζί με το σχετικό πρόγραμμα επεξεργασίας μπαίνουν στον ηλεκτρονικό υπολογιστή του Υπουργείου Οικονομικών. Το

πάτημα ενός πλήκτρου του κομπιούτερ βγάζει το φορολογητέο εισόδημα 6,5 εκατ. περίπου ελεύθερων επαγγελματιών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Με την αντικειμενοποίηση του φορολογητέου εισοδήματος προκύπτει ένας ελάχιστος φόρος από τον οποίο είναι πρακτικά αδύνατο να ξεφύγουν οι εν λόγω κατηγορίες.

Τα συνήθη μέτρα που εφαρμόζονται για την περιστολή της φοροδιαφυγής παγκοσμίως συνίστανται στην αύξηση των ποινών, την καλύτερη οργάνωση των Εφοριών και των ελεγκτικών μηχανισμών και μερικές φορές χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές. Όμως αυτά τα συνήθη μέτρα έχουν αποδειχθεί ανεπαρκή. Επίσης τα αντικειμενικά κριτήρια εισοδήματος ή αντικειμενικές αξίες ακινήτων συνιστούν αποτελεσματικούς τρόπους περιστολής της φοροδιαφυγής, όμως εμπεριέχουν πολλούς κινδύνους, γιατί μπορεί να είναι τελείως αυθαίρετα και να οδηγούν σε αδικίες.

Πρώτα απ' όλα χρειαζόμαστε μια νέα προσέγγιση του φορολογικού συστήματος. Υπάρχουν φόροι, όπως ο Φ.Π.Α., που δίνουν κίνητρα και στους δύο συμβαλλομένους να συνεργαστούν με σκοπό την **φοροδιαφυγή** (έστω και αν η **φοροδιαφυγή** στον Φ.Π.Α. φαίνεται να είναι χαμηλότερη από αυτήν στον φόρο εισοδήματος). Η λύση είναι σε συστήματα που δίνουν κίνητρα στον κάθε φορολογούμενο να ελέγχει την **φοροδιαφυγή** των άλλων (π.χ. το σύστημα των εκπτώσεων από τον φόρο για ποικίλες δαπάνες, με την προσκόμιση των σχετικών αποδείξεων).

Η αύξηση των μη χρηματικών συνεπειών της φοροδιαφυγής είναι ένα άλλο μέσον αντιμετώπισής της. επίσης η Παιδεία μπορεί να βοηθήσει στην ενδυνάμωση της Φορολογικής Ηθικής. Η Διεθνής Συνεργασία είναι επίσης απαραίτητη στον καιρό της παγκοσμιοποίησης που ζούμε, για την περιστολή της φοροδιαφυγής, αλλά και της φοροαποφυγής.

Όμως πρώτα απ' όλα χρειαζόμαστε νέες σχέσεις εμπιστοσύνης Κράτους-πολίτη. Ο πολίτης πρέπει να αισθάνεται

ότι μετέχει στις αποφάσεις και ότι το κράτος δεν είναι κάτι μακρινό και εχθρικό. Καλύτερες υπηρεσίες του κράτους προς τον πολίτη μπορούν να βοηθήσουν. Ο φορολογούμενος μπορεί να αποκομίσει χρησιμότητα και από την πληρωμή του φόρου, όταν το κράτος επιστρέφει τα χρήματα αυτά στον φορολογούμενο με την μορφή υπηρεσιών και κοινωνικών παροχών, όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει που ακριβώς διατίθενται τα χρήματά του θα ενίσχυε την Φορολογική τους Ηθική. Τέλος και η ηθική επιβράβευση για τον συνεπή φορολογούμενο.

Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο οποιασδήποτε προσπάθειας για ένα αποτελεσματικό και δίκαιο σύστημα, ενώ όπως δείχνει η διεθνής εμπειρία το μέγεθος της φοροδιαφυγής εξαρτάται κυρίως από την δυνατότητα και πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής και το ύψος των ποινών που επιβάλλεται. Είναι επομένως αναγκαία:

- Ø Η ολοκλήρωση των διαδικασιών μηχανογράφησης όλων των ΔΟΥ και των τελωνιακών υπηρεσιών ώστε να καταστεί δυνατή η άμεση διασταύρωση στοιχείων. Επίσης, διασταύρωση στοιχείων που διαθέτει το ΚΕΠΥΟ με αυτά των Ασφαλιστικών Ταμείων, των Υποθηκοφυλακείων, των Τραπεζών κλπ.
- Ø Η επίσπευση των διαδικασιών κατάρτισης του Εθνικού Κτηματολογίου, για την αποτελεσματική εφαρμογή του “πόθεν έσχες” και στη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας που ήδη εξαγγέλθηκε.
- Ø Η καθιέρωση δειγματοληπτικών και σε βάθος ελέγχων στις κατηγορίες φορολογουμένων με τις μεγαλύτερες δυνατότητες φοροδιαφυγής.
- Ø Η κατάργηση της μεθόδου του “κλεισίματος” παλαιών υποθέσεων με κίνητρο ευεργετικές διατάξεις που αντίκεινται στις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, επιβραβεύουν τους ασυνεπείς φορολογούμενους δημιουργώντας προσδοκίες που επιτείνουν τη φοροδιαφυγή.

- Ø Η ύπαρξη διαρκούς και ουσιαστικής πολιτικής βούλησης και κυρίως η μετουσίωσή της σε καθημερινή πράξη και προσπάθεια για περιστολή της φοροδιαφυγής με προτεραιότητες και στόχους τις μεγάλες εισαγωγικές και εξαγωγικές και πολυεθνικού χαρακτήρα εμπορικές επιχειρήσεις, όπου στις δραστηριότητές τους υπάρχουν μεγάλες εστίες για την ανάπτυξη μεγάλης σε ύψος και έκταση φοροδιαφυγής (χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί και η περίπτωση μεγάλης εταιρείας εμπορίας πετρελαιοειδών, που ήλθε πρόσφατα στην δημοσιότητα).
- Ø Η αντιμετώπιση των ακραίων περιπτώσεων αδικιών από την εφαρμογή στην πράξη πραγματικών-ουσιαστικών αντικειμενικών κριτηρίων φορολόγησης πρέπει να γίνει το συντομότερο δυνατό με τις αναγκαίες παρεμβάσεις.
- Ø Τέλος, η εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, που ισχύουν σήμερα, χωρίς να ισχυριζόμαστε ότι είναι ο καταλληλότερος τρόπος διεύρυνσης της φορολογικής βάσης και δικαιότερης κατανομής των φορολογικών βαρών θεωρούμε πως πρέπει να διατηρηθούν μέχρι την εφαρμογή της μηχανοργάνωσης των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, με τη βοήθεια της οποίας μπορούν τότε να εφαρμοσθούν και άλλοι καταλληλότεροι και πιο αποτελεσματικοί τρόποι φορολόγησης: Όπως έλεγχοι με βάση τους θεσμοθετημένους ελεγκτικούς κανόνες για να συλλαμβάνεται και να φορολογείται το πραγματικό εισόδημα.

Το κράτος και ειδικότερα το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών προσπαθεί κάθε φορά να αυξήσει τα δημόσια έσοδα. Αυτό που πραγματικά χρειάζεται το φορολογικό μας σύστημα είναι η αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης και μπορεί να επιτευχθεί μέσα από τον περιορισμό της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής. Οφείλει λοιπόν το κράτος

να ολοκληρώσει την μηχανογράφηση και την εξειδίκευση των στελεχών του, ώστε να βελτιωθεί ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός.

Διαφορετικά η αφαίμαξη θα συνεχίσει να προσανατολίζεται προς τα μικρά και μεσαία κυρίως εισοδήματα, που έχουν ήδη πληρώσει ακριβά τη λιτότητα και δεν υπάρχουν περαιτέρω περιθώρια. Πρέπει να αναζητηθεί η ανεύρεση εσόδων με βάση το Σύνταγμα που προβλέπει καταβολή φόρου ανάλογα με τις δυνατότητες (φοροδοτική ικανότητα) και όχι να πληρώνουν πάντα οι ίδιοι και κατά τεκμήριο οι πιο εύκολοι (μισθωτοί και συνταξιούχοι).

Τα μέτρα άμεσης απόδοσης εσόδων που προωθεί η κυβέρνηση λόγω του μεγέθους της απαιτούμενης δημοσιονομικής πολιτικής προσαρμογής και τα στενά χρονικά όρια που υπάρχουν, δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να πλήξουν μόνο τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους, όπως γίνεται συνήθως, αλλά να έχουν παράλληλα ως στόχο την δικαιότερη κατανομή των βαρών.

Άρα θα πρέπει:

1. Τιμαριθμοποίηση της φορολογικής κλίμακας και εκλογίκευση αυτής με την πρόσθεση ενδιάμεσων φορολογικών κλιμακίων.
2. Αύξηση του αφορολόγητου ποσού στο επίπεδο που κάθε φορά θα διαμορφώνονται οι ετήσιες ακαθάριστες αποδοχές του κατώτερου ημερομισθίου της ΕΓΣΣΕ.
3. Είσπραξη των βεβαιωμένων φόρων και πάταξη της φοροκλοπής (φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ).
4. Αντιστροφή της σχέσης άμεσων - έμμεσων φόρων με στόχο τη μείωση της έμμεσης φορολογίας.
5. Επέκταση και διεύρυνση του πόθεν έσχες και των τεκμαρτών δαπανών.
6. Επιβολή περιβαλλοντολογικών φόρων στις επιχειρήσεις που ρυπαίνουν το περιβάλλον κατά τα πρότυπα των άλλων χωρών.
7. Υποβολή ταυτόχρονα Ενιαίας Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας.
8. Απλούστευση του Φορολογικού συστήματος.

9. Αποδέσμευση της υποβολής Φορολογικών Δηλώσεων από τις οφειλές (καταγραφή φορολογικών υποχρεώσεων).
10. Κατάργηση των φοροαπαλλαγών σύμφωνα με όσα παραπάνω αναπτύσσονται.
11. Ολοκλήρωση των διαδικασιών μηχανογράφησης όλων των ΔΟΥ και των τελωνιακών υπηρεσιών ώστε να καταστεί δυνατή η άμεση διασταύρωση στοιχείων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η συχνή μεταβολή του φορολογικού τοπίου στην Ελλάδα αποτελεί πραγματικά δυσάρεστο γεγονός. Και αυτό διότι δεν υπάρχει μία σαφής οικονομική πολιτική με στρατηγική που να αποφέρει σταθερότητα, ασφάλεια και σιγουριά για τον κάθε φορολογούμενο. Ταυτόχρονα είναι ιδιαίτερα αρνητικό τόσο στην επιχειρηματικότητα της χώρας, καθώς είναι πολύ δύσκολο το περιβάλλον των επενδύσεων, όσο και στον τομέα της φοροδιαφυγής, διότι κάθε φορά που το κράτος θα αναγκάζει τους φορολογουμένους του να πληρώσουν μεγαλύτερα ποσά, τόσο θα αυξάνεται και η φοροδιαφυγή. Παρουσιάζουν θα λέγαμε μία ελαστικότητα στην σχέση τους.

Πολλές φορές τα ΜΜΕ αναφέρονται για τις άμεσες ή έμμεσες ξένες επενδύσεις στην Ελλάδα και είναι ιδιαίτερα επικριτικά για τις χαμηλές επιδόσεις που εμφανίζει η χώρα μας. Επίσης άλλες τόσες φορές ακούμε για την χαμηλή ανταγωνιστικότητα της χώρας μας ή το εμπορικό ισοζύγιο το οποίο είναι αρνητικό εις βάρος μας, διότι εισάγουμε πολύ περισσότερο απ' ότι εξάγουμε. Είναι προφανές πως κανένας ξένος επενδυτής δεν θα προτιμήσει να έρθει στην Ελλάδα και να επενδύσει, διότι θα είναι αναγκασμένος καθημερινά (αντί να κοιτάζει την δουλειά του) να παρακολουθεί τις αλλαγές που γίνονται στην φορολογία και αφορούν την επιχείρησή του. Τι ασφάλεια να αισθανθεί ένας ξένος επενδυτής λοιπόν που θα έχει φύγει από την χώρα του να επενδύσει σε μια ξένη γι' αυτόν χώρα και το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται, είναι τουλάχιστον εχθρικό.

Με τον τρόπο αυτό και για τους παραπάνω λόγους, πολλές επιχειρήσεις καταφεύγουν στην φοροδιαφυγή και αποτελεί μια γάγγραινα σήμερα για τα δημόσια οικονομικά κάθε κράτους. Είναι ένα πρόβλημα που καμιά χώρα δεν έχει κατορθώσει να το εξαλείψει. Μέτρα παίρνονται κατά καιρούς για τον περιορισμό της. Όμως κάθε φορά ανακαλύπτονται και νέοι τρόποι

φοροδιαφυγής, ανακαλύπτονται παράθυρα στη νομοθεσία, ενώ η παραδειγματική τιμωρία των ενόχων γίνεται μόνο στα λόγια.

Η φοροδιαφυγή δεν πρέπει να συγχέεται με τη φοροαποφυγή, η οποία προκαλείται με την εκμετάλλευση διαφόρων αδυναμιών του νόμου. Όμως κι' αυτή η μορφή αποστερεί το κράτος από έσοδα εκατ. Ευρώ.

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσα στα σημερινά και προβλεπόμενα δημοσιο-οικονομικά δεδομένα προσλαμβάνει ιδιαίτερη σημασία. Το ύψος του δημοσιονομικού ελλείμματος καθιστά επιτακτική την ανάγκη για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Τα δημόσια έσοδα και η οικονομία γενικότερα χρειάζονται και το τελευταίο Ευρώ που φοροδιαφεύγει. Οι καιροί προδιαγράφονται χαλεποί και το μέλλον της οικονομίας μας δυσοίωνα, αν σήμερα, δε ληφθούν έγκαιρα και αποτελεσματικά μέτρα προς κάθε κατεύθυνση για ενίσχυση του υπόβαθρου της οικονομίας.

Οι όροι φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή μπορεί να αναλυθούν ως ακολούθως:

1. Η σκόπιμη απόκρυψη εισοδημάτων από υφιστάμενους φορολογούμενους.
2. Απώλεια φόρου από φορολογούμενους που δε συμπεριλαμβάνονται στους φορολογικούς καταλόγους.
3. Απώλεια φόρου που προκύπτει από τις καθυστερημένες υποθέσεις, που είναι συνήθως οι σοβαρές υποθέσεις.
4. Απώλεια φόρου που προκύπτει από την εκμετάλλευση ατελειών του νόμου και των διοικητικών και διαδικαστικών μεθόδων.
5. Φυγάδευση κεφαλαίων στο εξωτερικό.
6. Απώλεια φόρου από τις πάμπολλες δραστηριότητες της παραοικονομίας.

Η παραοικονομία είναι μια άλλη σοβαρή μορφή φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με τους ειδικούς, διακρίνονται 3 κατηγορίες εισοδημάτων παραοικονομίας:

1. Εισόδημα που αποκτάται νόμιμα αλλά δεν δηλώνεται στον έφορο. Αυτό περιλαμβάνει εισόδημα που αποκτάται από μια δεύτερη (εκτός από την κανονική) εργασία. Πχ. ένας υπάλληλος ο οποίος ταυτόχρονα με την κανονική εργασία του, ασχολείται με το περβόλι του, τα προϊόντα του οποίου πωλεί στην αγορά. Επίσης η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει το εισόδημα ατόμων που παίρνουν επιδόματα ανεργίας, ενώ στην πραγματικότητα κάπου εργάζονται παράνομα και το εξ εργασίας εισόδημα δε δηλώνεται.
2. Εισόδημα από παράνομες δραστηριότητες όπως πορνεία, διακίνηση ναρκωτικών, αρχαιοκαπηλία, ιεροσυλία. Μόνο δύο χώρες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) περιλαμβάνουν κάποιο οικονομικό ποσοστό στους εθνικούς λογαριασμούς τους. Αυτές είναι οι ΗΠΑ και Ιταλία. Πάντως και στις δύο αυτές χώρες τα υποτιθέμενα ποσοστά παράνομων δραστηριοτήτων είναι εξωφρενικά πιο χαμηλά από εκείνα που υποστηρίζουν οι ειδικοί.
3. Ατομικό εισόδημα ή δηλωμένες δαπάνες που στην πραγματικότητα είναι εισόδημα ή δαπάνες μιας επιχείρησης όπου εργάζεται ο δράστης της παραοικονομίας.

Σύμφωνα με το άρθρο του Λεωνίδα Στεργίου της εφημερίδας Καθημερινής, για να καταλάβουμε την έκταση και τις συνέπειες που έχει η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, αν δεν υπήρχε φοροδιαφυγή, η ελληνική οικονομία θα είχε επιτύχει προ πολλού την πραγματική σύγκλιση με την Ευρωπαϊκή Ένωση, αν δεν δοκιμαζόταν επί δεκαετίες από παθογένειες που έχουν εξελιχθεί σε κατάρρα για τους εργαζομένους και τους συνεπείς φορολογουμένους.

Για να καταδειχθεί η μείζων σημασία της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής ,αναφέρεται ότι αν είχε περιορισθεί η

παραοικονομία και στη χώρα μας στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το κατά κεφαλήν ΑΕΠ θα είχε ξεπεράσει τον κοινοτικό μέσο όρο (100%), ενώ σήμερα είναι, σε ισοτιμίες αγοραστικής δύναμης, γύρω στο 80%! Επίσης, τα δημόσια έσοδα θα ήταν υψηλότερα κατά 50% περίπου, το δημόσιο χρέος θα είχε συρρικνωθεί στα επίπεδα του κριτηρίου του Μάαστριχ (60% του ΑΕΠ, ενώ σήμερα είναι πάνω από το 110% του ΑΕΠ!). Εννοείται ότι οι δαπάνες για τόκους θα ήταν σχεδόν ανύπαρκτες, καθώς και οι δανειακές ανάγκες του Δημοσίου.

Με λίγα λόγια, το δημοσιονομικό αποτέλεσμα από τη συρρίκνωση της παραοικονομίας θα ήταν θεαματικά θετικό, αφού ο κρατικός προϋπολογισμός θα είχε τέτοιο πλεόνασμα που θα κάλυπτε όλο το ποσό των δαπανών από χρεολύσια και όλες οι δαπάνες για την παιδεία, την τεχνολογία, την έρευνα και την ανάπτυξη θα προσέγγιζαν τις αντίστοιχες, εντυπωσιακά υψηλότερες κοινοτικές.

Το θέμα της έκτασης και εξέλιξης της φοροδιαφυγής στη χώρα μας συντηρείται στην επικαιρότητα και η σχετική δημοσιογραφική ενασχόληση παραμένει έντονη, ενώ διάχυτη είναι η εντύπωση ότι πρόκειται για ιδιαίτερα εκτεταμένο φαινόμενο. Το ενδιαφέρον για την έκταση της φοροδιαφυγής συνδέεται τόσο με την απώλεια εσόδων του δημοσίου και τη συνεπαγόμενη δυσκολία του κράτους να καλύψει τα χρόνια δημόσια ελλείμματα, αλλά και με την φορολογική ανισότητα και τον αθέμιτο ανταγωνισμό που δημιουργεί μεταξύ φοροφυγάδων και των ειλικρινών φορολογουμένων, είτε πρόκειται για φυσικά είτε νομικά πρόσωπα. Ωστόσο, παρά τις αναφορές, η συστηματική βιβλιογραφία για την εκτίμηση της φοροδιαφυγής στη χώρα είναι εξαιρετικά περιορισμένη, γεγονός που προφανώς συνδέεται και με τις δυσκολίες θεμελιωμένης τεκμηρίωσης και μέτρησης του φαινομένου.

Είναι γεγονός ότι η μέτρηση της φοροδιαφυγής, ή συνώνυμα της μη φορολογικής συμμόρφωσης, είναι εξαιρετικά δύσκολη επιδίωξη και τούτο όχι μόνο επειδή το φαινόμενο είναι

πολυδιάστατο και πολύπλοκο, αλλά και διότι προϋποθέτει συστηματική ερευνητική προσπάθεια από έμπειρους και καταρτισμένους ερευνητές, που να έχουν στη διάθεσή τους το αναγκαίο πρωτογενές υλικό λειτουργίας και απόδοσης του φορολογικού συστήματος. Έτσι οι προσπάθειες που κατά κανόνα αναλαμβάνονται και σε διεθνές επίπεδο είναι επιλεκτικές και περιορίζονται σε μερικές διαστάσεις του ζητήματος, συνήθως στη εκτίμηση της φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, ενώ εκτιμήσεις που στηρίζονται σε έμμεσες μεθόδους έχουν κριτικαριστεί για την αξιοπιστία τους.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Βασική κινητήρια δύναμη κάθε χώρας αποτελούν, κατά ένα μεγάλο μέρος ,τα έσοδα της από τη φορολογία των φυσικών αλλά και νομικών προσώπων .

Είναι στο χέρι της να εφαρμόσει κανόνες και μέτρα που θα τη βοηθήσουν στη σωστή διαχείριση έτσι ώστε να υπάρχει μια σαφής οικονομική πολιτική που θα αποφέρει σταθερότητα ,ασφάλεια και σιγουριά σε όλους όσους βρίσκονται στη θέση του φορολογούμενου και του εν δυνάμει επιχειρηματία

Δυστυχώς οι μεταβολές συμβαίνουν ανά τακτά χρονικά διαστήματα και για λόγους που πολλές φορές έρχονται από τις παγκόσμιες αλλαγές στο οικονομικό σκηνικό ,το παραπάνω τρίπτυχο σταθερότητας -ασφάλειας-σιγουριάς δεν επιτυγχάνεται.

Μέσα από αυτή την εργασία εντοπίσαμε κάποιες πιθανές λύσεις που θα μπορούσαν να είναι η αρχή για ένα καλύτερο σύστημα φορολογίας ,πιο απλό σε πρώτη φάση για να βοηθηθούν πρώτα οι πολίτες. Σίγουρα όμως και ελεγκτικοί μηχανισμοί θα είναι απαραίτητοι καθώς υπάρχουν και αρκετοί πολίτες αλλά και εταιρείες που φαίνεται να εκμεταλλεύονται θα λέγαμε τις μεταβολές και ανακαλύπτουν πρώτοι τα «παραθυράκια» πριν ακόμα το κάνει η ίδια η πολιτεία και οδηγηθεί σε νέα αλλαγή.....

Το κλειδί λοιπόν είναι να οδηγηθούμε σε όσο το δυνατόν στέρεες βάσεις φορολογίας. Να ισχύουν μέτρα που δεν θα αναιρούνται εύκολα.

Άλλωστε καμία χώρα δεν κατάφερε να εξαλείψει αυτό το πρόβλημα.

Θα ήταν όμως ορθό να ξεκινήσουν να γίνονται προσπάθειες περιορισμού.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Η άμεση φορολογία στην αρχαιότητα

Τα φορολογικά βάρη στην Αθηναϊκή Δημοκρατία τα αισθάνονταν κυρίως οι «έχοντες και κατέχοντες»

M. A. ΤΙΒΕΡΙΟΣ

Όσο θυμάμαι δεν έχει υπάρξει στον τόπο μας φορολογική νομοθεσία που να ίσχυσε περισσότερο από ένα χρόνο. Ο φορολογικός νόμος τροποποιείται κάθε χρόνο και οι αλλαγές του αποβλέπουν, συν τοις άλλοις, στο να καταστεί το φορολογικό σύστημα της χώρας δικαιότερο. Δεν είμαι ειδικός και δεν μπορώ να κρίνω αν οι ετήσιες αυτές αλλεπάλληλες τροποποιήσεις είναι αναγκαίες. Υποσιάζομαι ότι ένας από τους λόγους των συχνών αλλαγών της φορολογικής μας νομοθεσίας σχετίζεται και με τις προσπάθειες των αρμοδίων να εντοπίσουν διαφεύγοντα εισοδήματα και γενικά να συλλάβουν όλους εκείνους που βρίσκουν τρόπους να πληρώνουν πολύ λιγότερα σε σχέση με τα κέρδη και τα περιουσιακά τους στοιχεία. Ένα έργο εξαιρετικά δύσκολο για πολλούς λόγους. Δεν είναι π.χ. καθόλου εύκολη υπόθεση να συνειδητοποιήσει ο Έλληνας τις υποχρεώσεις του προς την πατρίδα όταν επί χρόνια του έχει εμπεδωθεί η αντίληψη ότι στον τόπο αυτόν πληρώνουν μόνον τα κορόιδα και ότι ο ίδιος κατατάσσεται ανάμεσα στις εξυπνότερες δημιουργίες του Πλάστη, του οποίου και αποτελεί προσφιλές τέκνον. Χωρίς άλλο στη δημιουργία της νοσηρής αυτής κατάστασης έχει συμβάλει γενναία και το ίδιο το κράτος με λόγια και με έργα.

Στην αρχαία Ελλάδα και ειδικότερα στην αρχαία Αθήνα ήταν γνωστοί τόσο οι άμεσοι φόροι όσο και οι έμμεσοι. Ωστόσο για τους Αθηναίους (και όχι μόνον) των κλασικών χρόνων η άμεση φορολογία, τουλάχιστον σε θεωρητικό επίπεδο, θεωρούνταν προσβλητική και τυραννική. Η οποιαδήποτε φορολογία του σώματος, της εργασίας και της περιουσίας λογιζόταν ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του ελεύθερου πολίτη καθώς

αντιμετωπιζόταν ως κάτι το ανελεύθερο. Ωστόσο στην πράξη δεν ήταν έτσι. Η κρατική μηχανή δεν μπορεί να λειτουργήσει σωστά χωρίς την επιβολή άμεσης φορολογίας, η οποία επιτρέπει μια ακριβέστερη πρόβλεψη των ποσών που πρόκειται να μπουν στον δημόσιο κορβανά και επιπλέον μια πιο προγραμματισμένη και απρόσκοπτη εκτέλεση των δημοσίων δαπανών. Έτσι και στην αρχαία Αθήνα οι άμεσοι φόροι δεν ήταν κάτι άγνωστο. Δυο τέτοιοι ήταν π.χ. το μετοίκιον και το ξενικόν, οι οποίοι όμως δεν αφορούσαν τους αθηναίους πολίτες. Τον πρώτο τον πλήρωναν οι μέτοικοι, οι ξένοι δηλαδή που έμεναν μόνιμα στην Αθήνα και απολάμβαναν αρκετά δικαιώματα που τους παρείχε η Αθηναϊκή Πολιτεία. Ο δεύτερος επιβαλλόταν στους ξένους που τύχαινε να παρεπιδημούν στην αθηναϊκή επικράτεια. Είναι πολύ χαρακτηριστικό ότι ορισμένοι «οικονομολόγοι» της τότε εποχής συμβούλευαν τους κυβερνώντες να θεσπίζουν μέτρα που να προσελκύουν όλο και περισσότερους μετοίκους στη χώρα ώστε αυτοί να γίνουν οι κύριοι... κουβαλητές των φορολογικών βαρών της Αθήνας! Υπενθυμίζω ότι οι μέτοικοι ασκούσαν συνήθως επαγγέλματα που για τις τότε αντιλήψεις δεν έχαιραν μεγάλης εκτίμησης, όπως π.χ. αυτό της εμπορίας. Ίσως να ήταν και αυτό ένας από τους λόγους που «νομιμοποιούσε» την επιβολή άμεσου φόρου στους μετοίκους. Άλλωστε σε άμεση φορολογία υπόκεινταν όλοι όσοι ασκούσαν ατιμωτικά ή τυχοδιωκτικά επαγγέλματα, όπως π.χ. αυτά του πορνοβοσκού ή του θαυματοποιού, και ας υπήρχαν ανάμεσά τους ακόμη και αθηναίοι πολίτες.

Ωστόσο άμεσους φόρους πλήρωναν και οι ίδιοι οι Αθηναίοι καθώς η Αθηναϊκή Πολιτεία είχε εφεύρει τρόπους να ξεπερνά την... απέχθειά της προς την άμεση φορολογία. Εκτός από την εισφορά, η οποία ήταν ένας έκτακτος φόρος επί του κεφαλαίου, θέσπισε τον θεσμό της λειτουργίας (τακτικής και έκτακτης), τον οποίο, αφού περιέβαλε με ανέξοδες τιμές και δόξες, τον πέρασε στις... πλάτες των πλουσίων. Οι έκτακτες λειτουργίες απέβλεπαν στην κάλυψη πολεμικών αναγκών, όπως ήταν π.χ. η τριηραρχία (η υποχρέωση να καλυφθούν τα έξοδα συντήρησης ενός πολεμικού

πλοίου και της σκευής του), ενώ οι τακτικές σχετίζονταν συνήθως με θρησκευτικές ή καλλιτεχνικές ανάγκες, όπως ήταν π.χ. η χορηγία (η κάλυψη μέρους των δαπανών που απαιτούνταν για την τέλεση δραματικών, μουσικών και χορευτικών αγώνων), η εστίασις (η κάλυψη των εξόδων για θρησκευτικά δείπνα κατά τη διάρκεια γιορτών) ή η θεωρία (η κάλυψη των δαπανών της αποστολής επίσημων αντιπροσωπειών σε μεγάλα ιερά).

Έτσι τα φορολογικά βάρη στην Αθηναϊκή Δημοκρατία τα αισθάνονταν κυρίως οι «έχοντες και κατέχοντες». Ενδεικτικό είναι ότι κάθε φορά που επικρατούσαν οι ολιγαρχικοί έντονη ήταν η τάση για κατάργηση των τακτικών λειτουργιών, οι οποίες όμως και πάλι γίνονταν υποχρεωτικές όταν η εξουσία περνούσε στα χέρια των δημοκρατικών. Πολύ χαρακτηριστικά είναι τα όσα μας λέει ένας σαφώς ολιγαρχικών τάσεων Αθηναίος του 5ου αι. π.Χ.: «Ο λαός απαιτεί να παίρνει χρήματα και για να τραγουδά και για να τρέχει και για να χορεύει και για να ταξιδεύει και για να έχει ο ίδιος χρήμα και για να γίνουν οι πλούσιοι φτωχότεροι!»! Αλλά και την οργή των πλουσίων εναντίον της Αθηναϊκής Δημοκρατίας εξαιτίας των λειτουργιών η τελευταία βρήκε τρόπο να την αμβλύνει. Θέσπισε τον θεσμό της αντιδόσεως, με βάση τον οποίο ήταν δυνατόν κάποιος να ζητήσει τα βάρη μιας λειτουργίας που του είχε ανατεθεί να περάσουν σε κάποιον άλλον που θα αποδεικνυόταν πλουσιότερός του. Αν ο τελευταίος αρνούνταν, τότε ήταν υποχρεωτική η ανάμεσά τους ανταλλαγή των περιουσιών τους. Με τη νέα του πλέον περιουσία ο αρχικά ορισθείς αναλάμβανε και τα έξοδα της λειτουργίας. Έτσι οι προστριβές ανάμεσα στην Αθηναϊκή Πολιτεία και στους πλουσίους περνούσαν ανάμεσα στους ίδιους τους πλουσίους!

Ο κ. Μιχάλης Α. Τιβέριος είναι καθηγητής Κλασικής Αρχαιολογίας στο Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Διπλασίασαν τον φόρο στους μισθωτούς⁴⁰ Στοιχεία σοκ του ΟΟΣΑ για την 5ετία '03- '07
Σπύρος Δημητρέλης

Διπλασιάστηκε την τελευταία πενταετία ο φόρος εισοδήματος που πληρώνει η μέση οικογένεια μισθωτών. Ενώ το 2003 πλήρωνε φόρο που αντιστοιχούσε στο 4,5% του εισοδήματός της, πέρυσι έφθασε να πληρώσει φόρο που αντιστοιχούσε στο 8,9%!

Τη μεγάλη αύξηση των φορολογικών βαρών για τους μισθωτούς στην Ελλάδα αποκαλύπτει έρευνα σοκ του Οργανισμού Οικονομικής Ανάπτυξης και Συνεργασίας (ΟΟΣΑ). Παρά τις κυβερνητικές εξαγγελίες για μείωση των φορολογικών βαρών, τα στοιχεία του ΟΟΣΑ δείχνουν ότι από το 2004 και μετά οι μισθωτοί υπέστησαν πρωτοφανή φορο-ληστεία.

Πρόκειται για το αποτέλεσμα της «φορολογικής μεταρρύθμισης» της κυβέρνησης, η οποία συνοδεύτηκε από μέτρα και πολιτικές που όχι μόνο δεν οδήγησαν σε μείωση των φόρων για τους εργαζόμενους, αλλά επέφεραν σημαντική αύξηση.

Πρωταθλήτρια αύξησης

Παράλληλα, στο ίδιο διάστημα, όπως προκύπτει από την ίδια μελέτη, η Ελλάδα αναδεικνύεται πρωταθλήτρια ανάμεσα στις χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ σε ό,τι αφορά την αύξηση του φόρου εισοδήματος ως ποσοστού των αποδοχών. Η αύξηση αυτή κατατάσσει τη χώρα μας στην τρίτη υψηλότερη θέση μεταξύ των 30 χωρών-μελών του οργανισμού. Τα ευρήματα της μελέτης βασίζονται στα στοιχεία για τη φορολογία εισοδήματος στην

⁴⁰ <http://www.tanea.gr/Article.aspx?d=20080312&nid=7792546&sn=&spid=631>

Ελλάδα που έχει αποστείλει στον ΟΟΣΑ το υπουργείο Οικονομικών. Τα στοιχεία αυτά (στατιστικά φορολογικών δηλώσεων 2006, 2007), τα οποία ωστόσο δεν έχουν δημοσιοποιηθεί στην Ελλάδα, είναι αποκαλυπτικά:

Από το 4,5% στο 9,1%

Η μέση οικογένεια στην Ελλάδα, η οποία αποτελείται από ένα ζευγάρι με δυο παιδιά, όπου εργάζονται και οι δυο γονείς και ο πατέρας λαμβάνει τον μέσο μεικτό μισθό (1.741 ευρώ μηνιαίως το 2007 με βάση τους μελετητές του ΟΟΣΑ) και η μητέρα το 67% του μέσου μισθού (1.166 ευρώ τον μήνα το 2007) είδε το φορολογικό της βάρος από το 2003 έως το 2007 να διπλασιάζεται.

Συγκεκριμένα, η παραπάνω οικογένεια κατέβαλε το 2003 φόρο εισοδήματος που αντιστοιχούσε στο 4,5% του ακαθάριστου εισοδήματός της. Το 2004 το ποσοστό αυτό αυξήθηκε στο 6,5%. Το 2005 (χρονιά που τέθηκε σε εφαρμογή νέα επαχθέστερη φορολογική κλίμακα από την κυβέρνηση) το ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης σημείωσε νέα άνοδο στο 7,1%, ενώ το 2006 λόγω κυρίως της μη τιμαριθμοποίησης της φορολογικής κλίμακας το ποσοστό αυτό εκτοξεύτηκε στο 9,1%.

Πέρυσι μειώθηκε οριακά στο 8,9% του ακαθάριστου εισοδήματος του μέσου νοικοκυριού, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι διπλάσιο από το αντίστοιχο του 2003 (αύξηση 97,7%!). Βαρύς ο πέλεκυς της Εφορίας έπεσε και στους χαμηλόμισθους. Με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ, ενώ ο άγαμος που λαμβάνει το 67% του μέσου μισθού δεν πλήρωνε το 2003 ούτε ένα ευρώ φόρο εισοδήματος, ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε πέρυσι ανήλθε στο 2,9% του ακαθάριστου εισοδήματός του. Ακόμη πιο επώδυνες αποδείχθηκαν οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος της τελευταίας τετραετίας για τους άγαμους φορολογούμενους που λαμβάνουν τον μέσο μισθό. Ενώ το 2003 κατέβαλαν φόρο εισοδήματος όσο το 4,5% του ακαθάριστου εισοδήματός τους, πέρυσι κατέβαλαν στην Εφορία το 10,1% του εισοδήματός τους!

Διάβρωση εισοδημάτων

Οι μελετητές του ΟΟΣΑ αναφέρουν στη μελέτη ότι η Ελλάδα, μαζί με το Μεξικό και την Κορέα, είναι χώρες όπου η φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε για το σύνολο των φορολογουμένων τα τελευταία χρόνια. Όπως τονίζουν χαρακτηριστικά, η αύξηση των εισοδημάτων οδήγησε τους φορολογούμενους σε υψηλότερο φορολογικό κλιμάκιο χωρίς αυτό να συνοδευτεί από ουσιαστικές φορολογικές αλλαγές προς όφελός τους (π.χ. μη τιμαριθμοποίηση της φορολογικής κλίμακας). Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται από τον ΟΟΣΑ «δημοσιονομική διάβρωση» των εισοδημάτων. Σε αυτόν τον «δείκτη δημοσιονομικής διάβρωσης» η Ελλάδα βρίσκεται στην τρίτη υψηλότερη θέση την περίοδο 2000- 2006. Από τα στοιχεία προκύπτει ότι η «διάβρωση» αυτή επήλθε κυρίως μετά το 2003.

Βάρυναν τα κλιμάκια, καταργήθηκαν απαλλαγές

Η αύξηση του φόρου εισοδήματος οφείλεται κυρίως στα μέτρα που ελήφθησαν τα τελευταία χρόνια στο πλαίσιο της φορολογικής μεταρρύθμισης της κυβέρνησης. Συγκεκριμένα, το 2005 θεσπίστηκε νέα φορολογική κλίμακα, επαχθέστερη για τη συντριπτική πλειονότητα των μισθωτών αφού, παρά την αύξηση του αφορολόγητου ορίου, άλλαξαν προς το χειρότερο τα φορολογικά κλιμάκια, ενώ καταργήθηκαν και φοροαπαλλαγές.

Τα εισοδήματα του 2006 φορολογήθηκαν με την ίδια κλίμακα, με αποτέλεσμα, λόγω της μη τιμαριθμοποίησής της, μεγάλο μέρος των αυξήσεων στους μισθούς να καταλήξει στα ταμεία της Εφορίας. Το 2007, παρά την αύξηση του αφορολόγητου ορίου και τη μείωση των φορολογικών συντελεστών, η κατάργηση του κατώτερου φορολογικού συντελεστή 15% είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρυνθούν σημαντικά τα μεσαία και τα χαμηλότερα εισοδήματα.

Συνολικό φορολογικό βάρος

Όσον αφορά το συνολικό φορολογικό βάρος, που ο ΟΟΣΑ το μετρά ως άθροισμα του φόρου εισοδήματος και των εισφορών στα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης, η Ελλάδα βρίσκεται υψηλότερα

από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ. Συγκεκριμένα, το σύνολο του φορολογικού βάρους ανέρχεται (2007) στο 42,3% έναντι μέσου όρου στον ΟΟΣΑ 37,7%. Σχετικά με τον φόρο εισοδήματος, ως ποσοστό του ακαθάριστου εισοδήματος η Ελλάδα, παρά τις αυξήσεις στη φορολογία, βρίσκεται κάτω από τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ.

<u>ΔΠΧΠ 1 - Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης</u>
<u>ΔΠΧΠ 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών</u>
<u>ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων</u>
<u>ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια</u>
<u>ΔΠΧΠ 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες</u>
<u>ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων</u>
<u>ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 Αποθέματα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 Καταστάσεις ταμιακών ροών</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 Φόροι εισοδήματος</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 Μισθώσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 Έσοδα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 Παροχές σε εργαζόμενους</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 Κόστος δανεισμού</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς</u>

<u>επιχειρήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33 Κέρδη κατά μετοχή</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41 Γεωργία</u>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **εώργιος Κορομηλάς(2008): Φορολογικές Σημειώσεις Β' Τόμος**
2. **Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μουσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική**
3. **Θ.Γεωργακόπουλος(1997): Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική**
4. **Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων: Αριστ. Ι.Ιγνατιάδη**
5. **Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων**
6. **Μ.Λεοντάρης(2003): ΟΕ-ΕΠΕ-ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**
7. **Μελάς- Αυτιάς (2007): Δηλώστε Έξυπνα**
8. **μελέτη του ΙΣΤΑΜΕ**
9. **ΝΟΜΟΣ 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος**
10. **Παν. Παπαδέας: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων(2003)**
11. **Χρήστου Κόδου Tax Consultant: Grant Thorthon**
12. **http://ec.europa.eu/youreurope/nav/el/business/managemement/taxation/index_el.html**
13. **<http://europa.eu/scadplus/leg/el/lvb/l31057.htm>**
14. **<http://www.tanea.gr/Article.aspx?d=20080312&nid=7792546&sn=&spid=631>**
15. **<http://www.wikipedia.gr>**
16. **www.gus.gr**
17. **www.taxiset.gr**