

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

*Έμμεση φορολογία στην Ελλάδα τα τελευταία πέντε χρόνια*

**ΦΟΙΤΗΤΕΣ:**

**ΣΜΠΥΡΑΚΗ ΑΙΜΙΛΙΑ**

**ΤΡΑΚΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**Επιβλέπων: ΜΑΚΡΥΓΙΑΝΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Ηράκλειο,

Δεκέμβριος, 2014

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	ΣΕΛ.
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</b>	5
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ</b>	6
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b>	7
<b>ABSTRACT</b>	9
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	9
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ</b>	10
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
1.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	10
1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	11
1.4 ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	12
1.4.1 Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου	12
1.4.2 Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου	15
1.5 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	16
1.5.1 Η διάκριση των φόρων σε σχέση με τη φορολογική βάση	16
1.5.1.1 Πραγματικοί και προσωπικοί φόροι	16
1.5.1.2 Άμεσοι και έμμεσοι φόροι	17
1.5.2 Ο φόρος εισοδήματος, οι φόροι περιουσίας, οι φόροι κατανάλωσης	19
1.5.2.1 Ο φόρος εισοδήματος	19
1.5.2.2 Οι φόροι περιουσίας	19
1.5.2.3 Οι φόροι κατανάλωσης	20
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ</b>	21
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	21
2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ: Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ	21

2.3 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	22
2.3.1 Φόροι στην περιουσία	23
2.3.2 Φόροι στην εργασία	25
2.3.3 Φόροι στην κατανάλωση	26
2.3.4 Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων	29
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ: Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.</b>	<b>32</b>
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	32
3.2 ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)	32
3.2.1 Ιστορία του Φ.Π.Α.	32
3.2.2 Υποκείμενοι στο Φόρο	33
3.2.3 Αντικείμενο του ΦΠΑ	35
3.2.4 Βάση επιβολής φόρου	38
3.2.5 Συντελεστές ΦΠΑ	39
3.2.6 Απαλλαγές από το ΦΠΑ	39
3.2.7 Έκπτωση και επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας	42
3.3 ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ ΤΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ	44
3.3.1 Κατάργηση μειωμένων συντελεστών	45
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΑΛΛΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ</b>	<b>46</b>
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	46
4.2 ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	46
4.2.1 Βασικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης	46
4.2.1.1 Τέλος Ταξινόμησης Αυτοκινήτων	46
4.2.1.2 Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών προϊόντων	52
4.2.1.3 Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας	53
4.2.1.4 Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καπνικών προϊόντων	58
4.2.1.5 Ο φόρος στα οινοπνευματώδη ποτά και την μπίρα	59
4.2.2 Τέλη Χαρτοσήμου	60
4.2.3 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων	61

**ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ** 63

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ** 64

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

	ΣΕΛ.
Πίνακας 2.1: Έσοδα από έμμεσους φόρους ως % ΑΕΠ (μ.ό. 20002011)	27
Πίνακας 2.2: Φορολογία κερδών και μερισμάτων	30
Πίνακας 3.1: Συντελεστές Φόρου Προστιθεμένης Αξίας – Διαχρονική Αναπροσαρμογή	39
Πίνακας 3.2: Συντελεστές Φόρου Προστιθεμένης Αξίας νησιών Αιγαίου – Διαχρονική Αναπροσαρμογή	45
Πίνακας 3.3 : Εκθέσεις Α.Ν.Τ. - (I.M.F. Country Report)	45
Πίνακας 4.1: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά, δίκυκλες - τρίκυκλες μοτοσικλέτες	47
Πίνακας 4.2: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες	47
Πίνακας 4.3: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία	47
Πίνακας 4.4: Τέλη κυκλοφορίας Επιβατικά	48
Πίνακας 4.5: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία	48
Πίνακας 4.6: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα	49
Πίνακας 4.7: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα	49
Πίνακας 4.8: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες	50
Πίνακας 4.9: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες	50
Πίνακας 4.10: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα	51
Πίνακας 4.11: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες	51
Πίνακας 4.12: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία	52
Πίνακας 4.13: Συντελεστές Ε.Φ.Κ.	55

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

	ΣΕΛ.
Διάγραμμα 2.1: Φορολογικά έσοδα ως % ΑΕΠ Ευρωζώνη-17 (2011)	23
Διάγραμμα 2.2: Έσοδα από φόρους περιουσίας % φορολογικών εσόδων (2000-2011, μ.ό.)	24
Διάγραμμα 2.3α: Ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία % φορολογικών εσόδων	24
Διάγραμμα 2.3β: Λοιποί φόροι στην ακίνητη περιουσία % φορολογικών εσόδων	25
Διάγραμμα 2.4: Επιβάρυνση εργασίας % εργατικού κόστους (2000-2012 μ.ό.)	26
Διάγραμμα 2.5: Βασικοί συντελεστές ΦΠΑ (2012)	28
Διάγραμμα 2.6: Πραγματικοί μέσοι και οριακοί φορολογικοί συντελεστές στις επιχειρήσεις (2012)	30

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο φόρος αποτελεί αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα, μέσο το οποίο θεωρείται μονομερές, δηλαδή μέσο που συνεπάγεται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

Το κριτήριο που έχει επικρατήσει για τη διάκριση των φόρων είναι αυτό, που αναφέρεται στην φορολογική βάση (νοείται το οικονομικό μέγεθος όπως για παράδειγμα εισόδημα, περιουσία κ.λ.π., επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος), γιατί έτσι γίνεται ευκολότερη η συγκριτική αξιολόγηση των διαφόρων κατηγοριών φόρων. Με κριτήριο τη φορολογική βάση, οι φόροι ταξινομούνται ως εξής:

- ✓ Φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο
- ✓ Φόροι εισοδήματος
- ✓ Φόροι κατανάλωσης
- ✓ Φόροι περιουσίας
- ✓ Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Στην παρούσα εργασία θα μελετηθεί η έμμεση φορολογία στην Ελλάδα την τελευταία πενταετία.

## **ABSTRACT**

The tax is a compulsory transfer of resources from the private to the public sector, which is on the one hand, the benefit, becomes from private to public entities and is never the opposite.

The criterion which has unfolded for the separation of taxes is it mentioned in the tax base (means the economic size such as income, property, etc., on which the tax is calculated), because it is easier benchmarking of different types of taxes. In terms of the tax base, taxes are classified as follows:

- ✓ Taxes of a fixed amount per taxpayer
- ✓ Income taxes
- ✓ Excise
- ✓ Property taxes
- ✓ Direct and indirect taxes

This paper aims to study the indirect taxation in Greece over the last five years.



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το δημόσιο, για να πετυχαίνει τους πολυσύνθετους στόχους του, επιβάλλει συνήθως περισσότερους από ένα φόρους. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζει αποτελεσματικότερη επιτυχία των στόχων του, κυρίως γιατί ορισμένοι φόροι είναι αποτελεσματικότεροι στην επίτευξη μερικών στόχων και άλλοι σε άλλους. Η ταξινόμηση των φόρων γίνεται με βάση διάφορα κριτήρια.

Ένα από τα κριτήρια είναι η δυνατότητα των φορολογούμενων να μεταθέτουν σε άλλους φορολογούμενους το ποσό του φόρου που είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν στο κράτος. Με βάση το κριτήριο αυτό υπάρχει η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται απευθείας στους φορολογούμενους (στο εισόδημά τους, στην περιουσία τους κ.α.) και δεν μπορούν να τους μεταθέσουν σε άλλους. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος κληρονομιάς κτλ. Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι που μπορούν να μεταβιβάζονται σε άλλους φορολογούμενους με τους οποίους συναλλάσσονται. Χαρακτηριστικός έμμεσος φόρος είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α).

Είναι γεγονός ότι οι κυβερνήσεις ανά τον κόσμο, προκειμένου να συγκεντρώσουν τα απαραίτητα έσοδα που χρειάζονται προχωρούν σε αυξήσεις των έμμεσων φόρων. Σύμφωνα με ερευνά της εταιρείας KPMG International για τους Εταιρικούς και Έμμεσους Φορολογικούς Συντελεστές του 2014 δείχνει ότι μέσα σε ένα χρόνο 13 χώρες αύξησαν το ποσοστό των έμμεσων φόρων και καμία δεν το μείωσε.

Υπό το φως των παραπάνω διαπιστώσεων στην παρούσα εργασία καταβάλλεται μια προσπάθεια που στόχο να αναλύσει την έννοια του φόρου, να μελετήσει πως η φορολογία επιδρά στην οικονομική ανάπτυξη και τέλος να καταγράψει την πορεία της έμμεσης φορολογίας και ειδικότερα του Φ.Π.Α. την τελευταία πενταετία στην Ελλάδα.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

### 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός ήδη από την αρχαιότητα (Ανδρεάδου, 1992), αλλά η σημασία του ως πηγής δημοσίων εσόδων ήταν μικρή, συγκρινόμενη τουλάχιστον με την άρχουσα θέση του στις πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών κατά τη σύγχρονη εποχή. Ο σύνδεσμος αυτός Κράτους και Φόρου εξηγείτε εύκολα εφόσον ο δεύτερος είναι απαραίτητος για τη λειτουργία του πρώτου. Πράγματι, η παραγωγή δημοσίων αγαθών και η προσφορά δημοσίων υπηρεσιών προϋποθέτουν την μετάθεση των αναγκαίων πόρων από την ιδιωτική οικονομία στο δημόσιο. Στην αρχαιότητα και οι κρατικές ανάγκες ήταν περιορισμένες αλλά και οι άλλες πηγές χρηματοδότησης (εκούσιες εισφορές, έσοδα από δημόσια κτήματα) κάλυπταν μεγάλο μέρος των κρατικών δαπανών, έτσι ώστε η σημασία των φόρων ως μέσου χρηματοδότησής τους να είναι υποβαθμισμένη.

Στη σύγχρονη εποχή αντίθετα, το Κοινωνικό Κράτος έχει αυξημένες δαπάνες, ενώ οι λοιπές πηγές χρηματοδότησης μπορούν να καλύψουν μόνο μικρό μέρος των δαπανών αυτών. Συνεπώς, η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος επιδιώκεται με μέσα αναγκαστικού χαρακτήρα, όπως ο φόρος (Φινοκαλιώτης, 2001).

### 1.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Όπως σε όλα σχεδόν τα κράτη έτσι και στη χώρα μας έχουν θεσπιστεί συνταγματικές διατάξεις, με τις οποίες αφενός ορίζεται η φορολογική υποχρέωση των πολιτών και αφετέρου ορίζονται οι αρχές με βάση τις οποίες ασκείται η φορολογική εξουσία του κράτους. Ειδικότερα το Σύνταγμα της χώρας μας ορίζει:

✓ Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη σύμφωνα με τις δυνάμεις τους. Από τη διάταξη αυτή απορρέει η αρχή της καθολικότητας του φόρου, με την έννοια ότι ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς διακρίσεις. Με τον όρο «αδιακρίτως» επιχειρείται η απαγόρευση θέσπισης αδικαιολόγητων εξαιρέσεων ή/και απαλλαγών από τη φορολογία και φυσικά η μεροληπτική εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Επισημαίνεται όμως ότι για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης θεσπίζονται ορισμένες δικαιολογημένες απαλλαγές. Επίσης με τη φράση «σύμφωνα με τις δυνάμεις τους» ορίζεται η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή η συνεισφορά κάθε πολίτη ανάλογα με το εισόδημά του, το οποίο φορολογείται με προοδευτική κλίμακα έτσι ώστε η φορολογική επιβάρυνση να είναι μικρότερη στα χαμηλά εισοδήματα και φυσικά μεγαλύτερη όσο μεγαλώνει το εισόδημα. Επισημαίνεται ότι η αρχή της φοροδοτικής

ικανότητας ισχύει μόνο στην άμεση φορολογία και όχι στην έμμεση διότι στην έμμεση η φορολογική επιβάρυνση είναι η ίδια, ανεξάρτητα από το εισόδημα δηλαδή τη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη.

✓ Οι πολίτες της χώρας έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις, συνεπώς και στη φορολογία υπάρχει η βασική αρχή της φορολογικής ισότητας. Εφόσον οι πολίτες ζουν κάτω από τις ίδιες προσωπικές ή/και οικονομικές ή/και κοινωνικές συνθήκες πρέπει να έχουν ίση φορολογική μεταχείριση χωρίς να επιτρέπονται διακρίσεις μεταξύ των φορολογουμένων πολιτών διότι οι διακρίσεις αυτές μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία κατηγορίας προνομιούχων πολιτών.

✓ Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί ή να εισπραχθεί χωρίς τυπικό νόμο, ο οποίος καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Η αρχή της νομιμότητας της φορολογίας είναι βασική αρχή με την έννοια ότι δεν επιτρέπεται να επιβληθεί και να εισπραχθεί οποιοσδήποτε φόρος χωρίς νόμο που να τον προβλέπει ρητά.

✓ Οποιοσδήποτε φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος, εκτεινόμενο πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Η αρχή αυτή, της μερικής απαγόρευσης της αναδρομικότητας του φόρου, διασφαλίζει τους πολίτες από τυχόν αυθαιρεσίες και είναι απόρροια ενός κράτους δικαίου.

✓ Τέλος, το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η αρχή αυτή, της βεβαιότητας του φόρου, απαιτεί τα βασικά στοιχεία κάθε φορολογίας να είναι σαφή και καθορισμένα στο νόμο, έτσι ώστε κάθε φορολογική επιβάρυνση να είναι εκ των προτέρων γνωστή σε όλους τους πολίτες και όχι να προκύπτει από αποφάσεις ή εγκυκλίου (Κορομηλάς, κ.α., 2013).

### **1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Σύμφωνα με το G. Jeze ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών (Γεωργαντάς, 1995).

Από τον προαναφερθέντα ορισμό γίνεται φανερό ότι τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι:

✓ Ο χαρακτήρας του ως άμεσης χρηματικής παροχής του ιδιώτη προς το Κράτος. Ο φόρος συνιστά άμεση χρηματική (κυρίως) παροχή των ιδιωτών στο Κράτος. Αποτελεί δηλαδή μέσο μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών στο Κράτος, η οποία είναι αναγκαία για την χρηματοδότηση των δαπανών του. Το στοιχείο αυτό άλλωστε διαφοροποιεί το φόρο από τη μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος, που επιτυγχάνεται με την έκδοση πληθωριστικού νομίσματος υπό συνθήκες πλήρους απασχόλησης.

✓ Το υποχρεωτικό της παροχής. Η μετάθεση μέσω της φορολογίας, οικονομικής δύναμης από τον ιδιώτη στο Κράτος ή τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχει αναγκαστικό χαρακτήρα. Δηλαδή η κρατική εξουσία επιβάλλει και καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου μονομερώς, με νόμο, ενώ συγχρόνως θεσπίζει σειρά μέτρων με τα οποία ο φορολογούμενος εξαναγκάζεται στην εκπλήρωση της

υποχρέωσής του αυτής.

✓ Ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής. Ο φόρος συνιστά παροχή *οριστική* του υπόχρεου προς το Κράτος και όχι προσωρινή. Το στοιχείο αυτό διαφοροποιεί το φόρο - ως μέσο χρηματοδότησης δημόσιων δαπανών - από το εκούσιο ή αναγκαστικό (δημόσιο) δάνειο (Θεοχαροπούλου, 2002).

✓ Η «μονομέρεια» της παροχής, η έλλειψη δηλαδή ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη. Ο φόρος συνιστά παροχή του ιδιώτη στο Δημόσιο που δεν συνδέεται με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή από πλευράς του τελευταίου. Η φορολογία δηλαδή αποσκοπεί στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών στο σύνολό τους.

✓ Οι λειτουργίες του: η κάλυψη δαπανών αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους (Φινοκαλιώτης, 2001).

## **1.4 ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Σύμφωνα με τον G. Jaze, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η φορολογία έχει να επιτελέσει μια μόνο λειτουργία και αυτή είναι η κάλυψη των δημοσίων βαρών, η χρηματοδότηση δηλαδή μέρους τουλάχιστον των δημοσίων δαπανών. Η άποψη αυτή ήταν η κρατούσα μέχρι και τις αρχές του αιώνα μας. Ο φόρος σύμφωνα με την αντίληψη αυτή έπρεπε να είναι «ουδέτερος». Όφειλε δηλαδή να μεταβιβάζει από τους ιδιώτες στο Κράτος τα αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών μέσα, χωρίς να έχει οποιαδήποτε επίδραση στην οικονομική ζωή. Ειδικότερα δεν έπρεπε να έχει οποιαδήποτε επίδραση στη διανομή του εισοδήματος ή την κατανομή των μέσων παραγωγής. Η σχέση, με άλλα λόγια, των εισοδημάτων προ και μετά τη φορολόγηση έπρεπε να παραμείνει αναλλοίωτη.

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

Εξάλλου, από τις αρχές του αιώνα μας και ιδίως ενόψει των εμπειριών του Α΄ Παγκόσμιου Πολέμου και της μεγάλης οικονομικής κρίσης του 1929, έγινε φανερό ότι η φιλελεύθερη οικονομία υπό την απόλυτη μορφή, που γινόταν δεκτή τον προηγούμενο αιώνα, αδυνατούσε να δώσει λύσεις στα μεγάλα οικονομικά και κοινωνικά προβλήματα. Η ανάγκη «παρέμβασης» του Κράτους έγινε έτσι γενικά αποδεκτή, με διαφοροποιήσεις βέβαια σε σχέση με το βαθμό της «επέμβασης» αυτής. Ειδικότερα σε σχέση με τη φορολογία, ήδη από τον μεσοπόλεμο και υπό την επίδραση της Κεϋνσιανής θεωρίας, άρχισε να γίνεται αποδεκτή η χρήση του φόρου ως μέσου άσκησης οικονομικής πολιτικής (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **1.4.1 Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου**

Σύμφωνα με τον Σ. Καραγιωργας (Καραγιωργάς, 1981), «οι φόροι αποτελούν

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

Έτσι, στην επίλυση του σοβαρού προβλήματος της οικονομικής ύφεσης είναι δυνατό να έχει - όχι ασήμαντη - συμβολή και η φορολογία. Ειδικότερα, η μείωση της φορολογίας (άμεσης και έμμεσης) οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και μέσω αυτής στην αύξηση της παραγωγής. Με τον τρόπο αυτό και με τη λήψη και άλλων πρόσφορων οικονομικών μέτρων θα μπορέσει η οικονομία να ξεπεράσει την ύφεση στην οποία τυχόν βρίσκεται.

Η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Γίνεται γενικά αποδεκτό ότι η φορολογική πολιτική θα πρέπει να τείνει αφενός μεν στην ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα για τη δημιουργία νέων, ή την επέκταση ήδη υπαρχόντων επενδύσεων (φορολογικά κίνητρα) και αφετέρου στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης (φορολογικά αντικίνητρα) (Φινοκαλιώτης, 2001).

Η τόνωση εξάλλου της επενδυτικής δραστηριότητας είναι δυνατό να επιδιωχθεί με την προνομιακή φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις. Έτσι μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο δόθηκαν φορολογικά κίνητρα με το ν.δ. 2687/53. Στη συνέχεια δόθηκαν επιπλέον φορολογικά κίνητρα με τους αναπτυξιακούς νόμους 4171/61, 849/78 κλπ. Αργότερα ο ν. 1262/82, όπως τροποποιήθηκε από τον ν. 1360/83, προέβλεψε διαζευκτικά, εκτός των άλλων (επιδότηση επιτοκίου, επιχορηγήσεις επενδύσεων, κλπ., άρθρο 12 παρ. 3 του ν. 1262/82) και την αφορολόγητη έκπτωση, την έκπτωση δηλ. από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων ενός ποσοστού (κυμαινόμενου κατά περιοχή) από τη δαπάνη για τη διενέργεια της παραγωγικής επένδυσης. Με τις αφορολόγητες εκπτώσεις σκοπός ήταν η αυτοχρηματοδότηση νέων επενδύσεων και ειδικότερα η ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα στη διενέργεια νέων επενδύσεων. Όμοια, σε βασικές γραμμές, φορολογικά κίνητρα θέσπισαν και οι νόμοι 1828/89 και 1892/90.

Ακολούθησε ο ν. 2601/98 που επέφερε σημαντικές αλλαγές σε σχέση με τους προηγούμενους. Ειδικότερα, η χώρα διαιρέθηκε σε τέσσερις ζώνες αντί των πέντε, που προέβλεπαν οι νόμοι που ίσχυαν. Προβλέφθηκε ακόμα: α) επιχορήγηση των δαπανών, β) επιδότηση τόκων επενδυτικών δανείων, γ) επιδότηση (τμήματος) της χρηματοδοτικής μίσθωσης και δ) αφορολόγητη έκπτωση (Φινοκαλιώτης, 2001).

Τροποποίηση των διατάξεων του νόμου αυτού επήλθε με το ν. 3219/2004 με την πρόβλεψη βελτιωμένων κινήτρων σε σχέση με τις επιχορηγήσεις και την επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης, σε επενδύσεις μεταποιητικών επιχειρήσεων όταν το κόστος της επένδυσης υπερβαίνει τα 40.000.000 ευρώ και δημιουργούνται τουλάχιστον 200 θέσεις εργασίας, κλπ.

Συμπλήρωση των ρυθμίσεων του νόμου αυτού (ν.2601/98) επήλθε με το ν. 3220/2004, με τον οποίο προβλέφθηκε η φορολόγηση των κερδών των συγκεκριμένων επιχειρήσεων με συντελεστή 25% επί δεκαετία, εφόσον πραγματοποιήσουν επενδύσεις άνω των 30.000.000 ευρώ.

Ο επόμενος αναπτυξιακός νόμος (ν. 3299/2004), ο οποίος απεστάλη στην Επιτροπή των ΕΚ από την οποία κρίθηκε συμβατός προς ο κοινοτικό δίκαιο, εμφάνιζε αυτοτέλεια σε σχέση με τους προηγούμενους με την έννοια της μη παραπομπής σε ρυθμίσεις προηγούμενων νόμων. Και ο νόμος αυτός διατηρούσε τη

διαίρεση της ελληνικής επικράτειας σε τέσσερις γεωγραφικές περιοχές, προβλέπει όμως περαιτέρω (3) υποδιαίρεσεις στην Δ περιοχή, καταργούσε τη διάκριση μεταξύ παλαιών και νέων επενδύσεων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να μπορούν να τύχουν εναλλακτικά των προβλεπόμενων ενισχύσεων. Ο ν. 3299/2004 θέσπισε πέραν των γνωστών (επιχορήγηση και φορολογική απαλλαγή) και νέα κίνητρα (την επιδότηση του κόστους της απασχόλησης). Σε ότι αφορά τα φορολογικά κίνητρα, ο νόμος αυτός πρόβλεψε αυξημένες φορολογικές απαλλαγές που φθάνουν μέχρι και το 100% της αξίας της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου. Πρόβλεψε επίσης σημαντική αύξηση των φορολογικών απαλλαγών και για επενδύσεις που πραγματοποιούνται στις περιοχές Β και Γ. (Ν. 3299/2004). Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε με το ν. 3752/2009, με τον οποίο επήλθαν μεταβολές σε ότι αφορά τη μέθοδο υπολογισμού της φορολογικής απαλλαγής, αλλά και σε σχέση με υπαγωγή στον αναπτυξιακό νόμο των ξενοδοχειακών μονάδων, ενώ προβλέφθηκε η δυνατότητα του Ν.Π της Εκκλησίας της Ελλάδας, των Μητροπόλεων κλπ., να υλοποιούν επενδυτικά σχέδια, αλλά και η αύξηση του ποσοστού ενίσχυσης για νέες σύγχρονες οικονομικές δραστηριότητες, κλπ.

Ήδη με το ν. 3908/2011, (Ενίσχυση Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική ανάπτυξη, την Επιχειρηματικότητα και την Περιφερειακή Ανάπτυξη, ΦΕΚ 8/1-2-2011) επιδιώκεται η προώθηση της ανάπτυξης της χώρας, με την ενίσχυση των επενδύσεων, με την οποία επιδιώκεται η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, η τεχνολογική ανάπτυξη και η περιφερειακή συνοχή, ενώ αποδίδεται ιδιαίτερη σημασία στην «πράσινη οικονομία». Η Επικράτεια χωρίζεται σε 3 ζώνες, στην Α', όπου εντάσσονται οι νομοί Αττικής και Βοιωτίας, Β', στην οποία εντάσσονται οι νομοί με κατά κεφαλήν ΑΕΠ μεγαλύτερο του 75%, του μέσου όρου της χώρας, και Γ', όπου εντάσσονται οι νομοί με κατά κεφαλήν ΑΕΠ μικρότερο του 75%, του μέσου όρου της χώρας, αλλά και η περιφέρεια Αν. Μακεδονίας και Θράκης, οι παραμεθόριοι νομοί καθώς και οι Περιφέρειες Βορείου και Νοτίου Αιγαίου, και Ιονίων Νήσων. Για κάθε μία από αυτές προβλέπεται συγκεκριμένο ποσοστό ενίσχυσης, αναλόγως και του μεγέθους της επιχείρησης.

Με το άρθ. 4 του νόμου καθορίζονται τα είδη ενισχύσεων που είναι:

- ✓ Φορολογικές απαλλαγές, που συνίστανται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών.
- ✓ Επιχορηγήσεις, που συνίστανται στην δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος των δαπανών του επενδυτικού σχεδίου .
- ✓ Επιδότησεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνίστανται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (Νόμος 3908/2011).

Η φορολογία μπορεί να συμβάλλει ακόμα και στην καταπολέμηση του πληθωρισμού. Ο πληθωρισμός ζήτησης (που δημιουργείται με την υπερβολική σε σχέση με την προσφορά αύξηση της ζήτησης) είναι δυνατό να αντιμετωπισθεί με τη μείωση της ζήτησης αγαθών. Στην κατεύθυνση αυτή σημαντικό ρόλο μπορεί να παίξει και η φορολογική πολιτική με ρυθμίσεις που τείνουν στη μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, και ειδικότερα με την αύξηση των φόρων (άμεσων και έμμεσων).

Τέλος, μέσω της φορολογίας είναι δυνατό να επιδιωχθεί η «διόρθωση» του ισοζυγίου πληρωμών, με την αποθάρρυνση - μέσω της αύξησης των επιβαλλόμενων

φόρων - των εισαγωγών. Έτσι, με τις Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου της 4.7.1979 και 9.7.1979 αυξήθηκε ο επιβαλλόμενος στα επιβατηγό αυτοκίνητα φόρος κατανάλωσης και το εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος, ενώ με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 18.5.1977 λήφθηκε σειρά μέτρων μεταξύ των οποίων και φορολογικά, με στόχο την περιστολή της πολυτελούς κατανάλωσης. Βέβαια, η ένταξή της χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες αποκλείει τη λήψη μέτρων αντίθετων προς τις σχετικές ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου (άρθρα 30 επ. και 110 της ΣΛΕΕ) (Φινοκαλιώτης, 2001).

#### **1.4.2 Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου**

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μέσο που διαθέτει το Κράτος για την αντιμετώπιση του σοβαρού κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου. Η «διόρθωση» αυτή στην κατανομή του πλούτου είναι δυνατό να επιδιωχθεί τόσο μέσω της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολογίας. Στην επίτευξη του στόχου αυτού προέχουσα είναι η σημασία του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα η θέσπιση προοδευτικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος οδηγεί στην αφαίρεση μεγαλύτερου ποσού από τους οικονομικά εύρωστους σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους πολίτες με αποτέλεσμα τη μείωση των οικονομικών ανισοτήτων. Φυσικά, ο βαθμός «διόρθωσης» των οικονομικών ανισοτήτων εξαρτάται από τη διαμόρφωση της κλίμακας των φορολογικών συντελεστών και κυρίως στα υψηλά εισοδήματα.

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

Στην επιδίωξη του μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων είναι δυνατό να συμβάλλουν και οι φόροι κατανάλωσης, με τη θέσπιση της απαλλαγής των βασικών αγαθών και την επιβολή υψηλών συντελεστών στα είδη πολυτελείας, χωρίς όμως να παραβιάζονται οι ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου και ιδίως εκείνες με τις οποίες εναρμονίσθηκαν οι ρυθμίσεις για το ΦΠΑ και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (Φινοκαλιώτης, 2001).

Εκτός όμως από τη «διόρθωση» των οικονομικών ανισοτήτων, η φορολογία είναι δυνατό να συμβάλλει - έστω και σε μικρότερο βαθμό - στην επίλυση άλλων κοινωνικών προβλημάτων. Έτσι, π.χ. με τον ν. 1545/85, που είχε ως στόχο την καταπολέμηση του τεράστιου κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανεργίας, θεσπίσθηκε η απαλλαγή από τη φορολογία των κρατικών επιδοτήσεων που χορηγούνται σε επιχειρήσεις για την πρόσληψη ανέργων, πράγμα που κάνει ακόμα «ελκυστικότερο» το κίνητρο αυτό. Επίσης είναι δυνατό να συνδυασθεί η παροχή φορολογικών προνομίων σε επιχειρήσεις με την πρόσληψη ανέργων. Εξίσου ενδιαφέρουσα ήταν και η ρύθμιση του ν. 2992/2002, που προέβλεπε τη μείωση των εφαρμοστέων φορολογικών συντελεστών για επιχειρήσεις που αυξάνουν τον αριθμό των απασχολούμενων σε αυτές και μάλιστα η μείωση αυτή ήταν ανάλογη της αύξησης των εργαζομένων, αλλά και οι ρυθμίσεις των νόμων 3219 /2004 και 3220/ 2004, που συναρτούσαν την παροχή ενισχύσεων αλλά και

φορολογικών προνομίων από τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας.

Επιπλέον, η παροχή φορολογικών «προνομίων» σε επιχειρήσεις που αγοράζουν εξοπλισμό που μειώνει τη ρύπανση, συντελεί αποτελεσματικά στην προστασία του περιβάλλοντος.

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

Βέβαια θα πρέπει να σημειωθεί ότι παρά τη συμβολή της σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό - στην επίτευξη των παραπάνω στόχων, βασικός σκοπός της φορολογίας παραμένει η μεταβίβαση στο Κράτος της αγοραστικής δύναμης που είναι αναγκαία για την κάλυψη (μέρους τουλάχιστον) των δαπανών του (ταμειυτικός σκοπός) εν όψει του ότι οι άλλοι σκοποί είναι δυνατό να επιτευχθούν και με άλλα μέσα (δάνεια, επιχορηγήσεις κλπ.).

Συμπερασματικά, επομένως ο φόρος θα μπορούσε να ορισθεί (ως η άμεση αναγκαστική οριστική χρηματική παροχή των ιδιωτών στο Κράτος και ΝΠΔΔ αλλά και ΝΠΙΔ, μη συνδεδεμένη με ειδικό αντάλλαγμα και αποσκοπούσα στην εκπλήρωση δημόσιων σκοπών και ιδίως την κάλυψη των δημοσίων δαπανών (Φινοκαλιώτης, 2001).

## **1.5 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Το δημόσιο, για να πετυχαίνει τους πολυσύνθετους στόχους του, επιβάλλει συνήθως περισσότερους από ένα φόρους. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζει αποτελεσματικότερη επιτυχία των στόχων του, κυρίως γιατί ορισμένοι φόροι είναι αποτελεσματικότεροι στην επίτευξη μερικών στόχων και άλλοι σε άλλους (Ρεκλείτης, κ.α., 1999).

Οι ποικίλοι φόροι που επιβάλλονται μπορούν να διακριθούν α) ως προς τη φορολογική τους βάση δηλαδή το οικονομικό μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος σε αναφορά και προς το πρόσωπο του φορολογούμενου, β) ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, γ) ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους, δ) ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **1.5.1 Η διάκριση των φόρων σε σχέση με τη φορολογική βάση**

#### **1.5.1.1 Πραγματικοί και προσωπικοί φόροι**

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

Έτσι ως πραγματικοί χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο



οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογούμενου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάστασή του. Κατά την επιβολή των φόρων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε η οικονομική δύναμη αλλά ούτε άλλα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου.

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

Προσωπικοί αντίθετα χαρακτηρίζονται οι φόροι για τον υπολογισμό των οποίων - πέραν της φορολογητέας ύλης - λαμβάνονται υπόψη στοιχεία της προσωπικής κατάστασης του ατόμου, όπως η οικογενειακή του κατάσταση, ορισμένες αναγκαίες δαπάνες του (έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, δαπάνες για την εκπαίδευση των τέκνων ή για τη συνδρομή σε επαγγελματικά σωματεία κλπ.), η συγγένεια προς τον κληρονομούμενο ή τον δωρητή κλπ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της κατηγορίας αυτής αποτελεί ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων που προβλέπει εκπτώσεις των εξόδων ιατρικής περίθαλψης, ποσοστού του καταβαλλόμενου ενοικίου, ποσών που καταβλήθηκαν στο Δημόσιο και ΝΠΔΔ ως δωρεές, εκπτώσεις από τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες κλπ. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και ο φόρος κληρονομιάς και ο φόρος δωρεάς ενόψει του ότι το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης εξαρτάται όχι μόνο από το ύψος της φορολογητέας ύλης αλλά και από τον βαθμό συγγενείας του κληρονόμου προς τον κληρονομούμενο και του δωρεοδόχου προς τον δωρητή αντίστοιχα. Στην περίπτωση εξάλλου του φόρου κληρονομιάς προβλέπεται και η έκπτωση των χρεών και των βαρών της κληρονομιάς (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **1.5.1.2 Άμεσοι και έμμεσοι φόροι**

Πέρα από το κριτήριο της φορολογικής βάσης χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά και διάφορα άλλα κριτήρια. Ένα από τα κριτήρια για την ταξινόμηση των φόρων είναι η δυνατότητα των φορολογούμενων να μεταθέτουν σε άλλους φορολογούμενους το ποσό του φόρου που είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν στο κράτος (Κρόκος, 1996).

Έτσι άμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται απευθείας στους φορολογουμένους (στο εισόδημά τους, στην περιουσία τους κ.α.) και δεν μπορούν να τους μεταθέσουν σε άλλους. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος κληρονομιάς κτλ (Ρεκλείτης, κ.α., 1999).

Τα πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

- ✓ Είναι δικαιότεροι γιατί με την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας φορολογούνται περισσότερο τα υψηλά εισοδήματα και λιγότερο τα χαμηλά.
- ✓ Παρουσιάζουν σταθερότερη ταμειυτική απόδοση για το κράτος αφού, όταν αυξάνει το εισόδημα (πραγματικά ή πληθωριστικά), αυξάνει και ο φόρος.
- ✓ Ο φορολογούμενος γνωρίζει από την αρχή του οικονομικού έτους πόσος θα είναι ο φόρος που θα πληρώσει για το εισόδημα που θα αποκτήσει. (Αφού δεν επιτρέπεται να τροποποιηθεί η φορολογική νομοθεσία κατά την διάρκεια του

οικονομικού έτους που αποκτά το εισόδημα).

✓ Κρίνοντας τους φόρους που εισπράττονται στην πηγή περισσότερο και λιγότερο τους άλλους άμεσους φόρους, μπορούμε ίσως να πούμε ότι οι άμεσοι φόροι έχουν μικρότερο κόστος είσπραξης για το κράτος, άρα μεγαλύτερη απόδοση (Καούνης, 2006).

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων είναι:

- ✓ Δύσκολα εξακριβώνεται η φορολογητέα ύλη, με αποτέλεσμα το κράτος να χάνει έσοδα.
- ✓ Δεν αποδίδουν άμεσα στο κράτος αφού το εισόδημα ενός οικονομικού έτους φορολογείται στο επόμενο, που είναι το φορολογικό έτος και μάλιστα εισπράττεται και σε δόσεις μέσα σε αυτό.
- ✓ Είναι περισσότερο τρωτοί στην φοροδιαφυγή και δεν καλλιεργούν την φορολογική συνείδηση των πολιτών.
- ✓ Θεωρούνται γραφειοκρατικότεροι φόροι από τους άλλους, αφού επιβάλλονται και σε φορολογούμενους που δεν υποχρεώνονται να τηρούν βιβλία, αλλά είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν μόνο την φορολογική τους δήλωση, η σύνταξη της οποίας δυστυχώς παραμένει ακόμη, για την Ελλάδα, δυσχερέστατη.
- ✓ Γίνονται αντικείμενο κυβερνητικών, πολλές φορές, παραχωρήσεων όχι τόσο με την καθιέρωση του αφορολόγητου ορίου, αλλά με την θέσπιση απαλλαγών σε ορισμένες εισοδηματικές τάξεις. Έτσι καταστρατηγούνται οι αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της καθολικότητας του φόρου (Καούνης, 2006).

Έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται οι φόροι που μπορούν να μεταβιβάζονται σε άλλους φορολογούμενους με τους οποίους συναλλάσσονται. Μια καπνοβιομηχανία, για παράδειγμα, όταν κυκλοφορεί τα κουτιά με τα τσιγάρα, οφείλει να επικολλά μια ταινία που να αναγράφει «φόρος καπνού». Την ταινία αυτή την παίρνει από την αρμόδια δημόσια αρχή, στην οποία καταβάλλει και την αξία της. Ο αγοραστής του πακέτου μαζί με την αξία των τσιγάρων καταβάλλει και την αξία της ταινίας, αλλά ουσιαστικά στο ταμείο της επιχείρησης παραμένει η αξία των τσιγάρων, γιατί η αξία της ταινίας έχει ήδη πληρωθεί στο κράτος. Έμμεσοι φόροι είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α), οι δασμοί κτλ. (Ρεκλείτης, κ.α., 1999: 23).

Τα πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι:

- ✓ Εισπράττονται ευκολότερα, συγκριτικά με τους άμεσους φόρους.
- ✓ Έχουν μεγαλύτερη και αμεσότερη απόδοση, για το Δημόσιο, σε σύγκριση με τους άμεσους.
- ✓ Επιβάλλονται γενικά σε όλους, ημεδαπούς ή αλλοδαπούς, αφού μειώνουν ουσιαστικά το εισόδημα μέσα από την κατανάλωσή του.
- ✓ Γίνονται περισσότερο αποδεκτοί από τους πολίτες, αφού αυτοί επιβάλλονται στην τιμή των αγαθών που αγοράζουν και τις περισσότερες φορές δεν γίνονται ούτε αντιληπτοί από αυτούς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα, οι πωλήσεις αγαθών με δελτία λιανικής πώλησης (ή και χωρίς δελτία).

Τα μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων είναι:

- ✓ Θεωρούνται ότι είναι άδικοι φόροι γιατί επιβαρύνουν με το ίδιο ποσοστό τις τιμές των αγαθών που αγοράζονται από τους πολίτες-καταναλωτές. Η επιβάρυνσή τους είναι ίδια για όλους, χωρίς να υπολογίζεται η φοροδοτική ικανότητα του κάθε πολίτη χωριστά.
- ✓ Η είσπραξη τους μπορεί να θεωρείται ευκολότερη, γιατί οι υπόχρεοι για

απόδοση είναι λιγότερα πρόσωπα, αλλά η εισπραξη είναι αρκετά δαπανηρή για το Δημόσιο γιατί απαιτεί μεγαλύτερο αριθμό και περισσότερο ειδικευμένο προσωπικό για τη βεβαίωση και εισπραξή τους. Ιδιαίτερα μετά την αλλαγή του Φ.Κ.Ε., του Χαρτοσήμου κ.λ.π. σε Φ.Π.Α. πολλαπλασιάστηκε ο αριθμός εκείνων οι οποίοι εισπράττουν φόρους που πρέπει να τους αποδίδουν στο Δημόσιο και η άποψη αυτή, μάλλον, αντιστρέφεται.

✓ Σε περίοδο οικονομικής κάμψης, δεν θεωρούνται σταθεροί, σε απόδοση, φόροι. Γιατί όταν η ζήτηση των αγαθών είναι ελαστική, η εισπραξη των φόρων αυτών είναι αβέβαιη (Καούνης, 2006).

## **1.5.2 Ο φόρος εισοδήματος, οι φόροι περιουσίας, οι φόροι κατανάλωσης**

### **1.5.2.1 Ο φόρος εισοδήματος**

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που πλήττει το εισόδημα που πραγματοποιούν σε ορισμένη χρονική περίοδο τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα. Η επιβολή φόρου στο εισόδημα δικαιολογείται από το γεγονός ότι το εισόδημα αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα της οικονομικής δύναμης των φορολογουμένων, απεικονίζοντας την αγοραστική δύναμή τους. Συγχρόνως η φορολογία αυτή συνιστά ισχυρό μέσο άσκησης κοινωνικής (καταπολέμηση της ανισοκατανομής του πλούτου) και οικονομικής πολιτικής (σταθεροποίηση ή και ανάπτυξη της οικονομίας της χώρας). Τέλος, η επιβολή του φόρου αυτού υλοποιεί την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, ενόψει του ότι κατανέμει το φορολογικό βάρος με βάση αφενός μεν την οικονομική δύναμη κάθε φορολογούμενου και αφετέρου την προσωπική του κατάσταση. Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **1.5.2.2 Οι φόροι περιουσίας**

Ως φόροι περιουσίας χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.

Οι φόροι περιουσίας διακρίνονται:

✓ στους φόρους κατοχής της περιουσίας οι οποίοι είναι δυνατό να προβλέπονται είτε ως τακτικοί είτε ως έκτακτοι.

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

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

Έκτακτοι φόροι επί της κατοχής της περιουσίας επιβάλλονται σε ορισμένες έκτακτες περιπτώσεις και ιδίως σε περιόδους πολέμου (ή και μετά απ' αυτόν) με στόχο την εξεύρεση των αναγκαίων πόρων για την κάλυψη των αυξημένων αναγκών

του κράτους. Έκτακτοι φόροι περιουσίας επιβλήθηκαν στην Ιταλία και τη Γαλλία μετά το τέλος του Β' Παγκοσμίου Πολέμου, ενώ στη χώρα μας επιβλήθηκε έκτακτος φόρος μετά τη μικρασιατική καταστροφή, με στόχο την κάλυψη των αυξημένων δαπανών για την περίθαλψη και αποκατάσταση των προσφύγων

✓ στους φόρους μεταβίβασης περιουσίας.

Οι φόροι αυτοί, πλήττουν τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα είτε αυτά μεταβιβάζονται «αιτία θανάτου» είτε αυτά μεταβιβάζονται «εν ζωή». Στην τελευταία αυτή περίπτωση γίνεται περαιτέρω διάκριση σε μεταβίβαση περιουσίας εκ χαριστικής αιτίας και μεταβίβαση περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας (Φινοκαλιώτης, 2001).

### 1.5.2.3 Οι φόροι κατανάλωσης

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

Βασικό χαρακτηριστικό των φόρων αυτών είναι η δυνατότητα μετακύλισής τους, έτσι ώστε, ενώ σύμφωνα με το νόμο υποκείμενος στο φόρο είναι ο πωλητής, οι φόροι εντέλει βαρύνουν τους καταναλωτές (Φινοκαλιώτης, 2001).

#### Διακρίσεις των φόρων κατανάλωσης

Οι έμμεσοι φόροι δαπάνης διακρίνονται αναλόγως του αριθμού των αγαθών που επιβαρύνουν: α) σε γενικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβαρύνουν όλα, καταρχήν, τα αγαθά και υπηρεσίες πλην των ρητώς εξαιρουμένων, και β) σε ειδικούς φόρους δαπάνης εφόσον επιβάλλονται σε ορισμένα μόνο αγαθά ή υπηρεσίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της πρώτης κατηγορίας αποτελεί ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, και σήμερα ο ΦΠΑ.

Στη δεύτερη κατηγορία υπάγονται οι φόροι που επιβάλλονται στα αλκοολούχα ποτά, στα πετρελαιοειδή, στα τσιγάρα κλπ.

Σε σχέση εξάλλου με τον τρόπο επιβολής τους, οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης διακρίνονται σε φόρους κατ' αξία, όταν ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται ως ποσοστό της αξίας του αγαθού και σε ειδικευμένους, όταν το ποσό του φόρου καθορίζεται κατά μονάδα βάρους, όγκου κλπ., του προϊόντος. Ως στοιχεία δηλαδή για την επιβολή του φόρου στη δεύτερη περίπτωση λαμβάνονται ο όγκος, το βάρος κλπ. του αγαθού (Φινοκαλιώτης, 2001).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ**

#### **2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η χρηματοοικονομική και οικονομική κρίση που ξέσπασε το 2008 είχε ως αποτέλεσμα την επιδείνωση των δημόσιων οικονομικών και τη σημαντική αύξηση του δημόσιου χρέους στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες. Μετά τη σημαντική χαλάρωση της δημοσιονομικής πολιτικής στα πρώτα χρόνια της κρίσης, τώρα οι χώρες αυτές έχουν εισαγάγει προγράμματα δημοσιονομικής εξυγίανσης, τα οποία στηρίζονται όχι μόνο στην περικοπή δαπανών, αλλά και στην αύξηση εσόδων. Για την Ελλάδα, το πρόβλημα της μείωσης του τεράστιου δημοσιονομικού ελλείμματος είναι ο ακρογωνιαίος λίθος του προγράμματος διάσωσης της οικονομίας που συμφωνήθηκε με τους Ευρωπαίους εταίρους μας και το Διεθνές νομισματικό ταμείο. Το πρόγραμμα αυτό στηρίζεται τόσο σε μείωση των δαπανών όσο και σε σημαντική αύξηση των εσόδων. Βέβαια πολλοί είναι εκείνοι που υποστηρίζουν ότι χωρίς μείωση του φορολογικού βάρους είναι αδύνατο να έχουμε ανάκαμψη. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια έγινε και η μείωση του συντελεστή του Φόρου Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στην εστίαση (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

Στο παρόν κεφάλαιο θα μελετηθούν τα βασικά χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος και στα επόμενα θα εξεταστούν οι αλλαγές που έγιναν τα τελευταία πέντε χρόνια στην έμμεση φορολογία.

#### **2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ: Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΜΠΕΙΡΙΑ**

Ένα φορολογικό σύστημα που προωθεί την οικονομική μεγέθυνση μπορεί να έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στη διανομή του εισοδήματος και την κοινωνική δικαιοσύνη. Τα βασικά ευρήματα μιας σειράς πρόσφατων εργασιών του ΟΟΣΑ σχετικά με την επίδραση των φόρων στην αναπτυξιακή διαδικασία, μπορούν να συνοψιστούν ως εξής (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013):

- ✓ Από τις εμπειρικές εργασίες δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι, σε συνολικό επίπεδο, ο ρυθμός οικονομικής μεγέθυνσης επηρεάζεται από το επίπεδο της φορολογίας.
- ✓ Οι ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία και ιδιαίτερα στις κατοικίες θεωρούνται ότι ευνοούν την ανάπτυξη. Στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ υπάρχουν ρυθμίσεις που ευνοούν την ιδιοκατοίκηση και αυτό δημιουργεί αναποτελεσματικότητα, επειδή προκαλεί προσέλκυση κεφαλαίων στην κατοικία, τα οποία θα μπορούσαν να κατευθυνθούν σε πιο παραγωγικές επενδύσεις. Οι εργασίες αυτές στηρίζονται στην παραδοχή ότι, η αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας θα είναι δημοσιονομικά ουδέτερη, επειδή θα μειώσει άλλους φόρους που είναι πιο στρεβλωτικοί, όπως ο φόρος εισοδήματος, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, κ.ά.
- ✓ Οι φόροι στις συναλλαγές περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν σημαντικό έσοδο από φόρους περιουσίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βοηθούν επίσης στη μετάθεση πόρων από τις οικοδομές σε πιο παραγωγικές επενδύσεις, αλλά

ταυτόχρονα θεωρούνται ότι αποθαρρύνουν την ανακατανομή των κατοικιών και την κινητικότητα των εργαζομένων. Γι' αυτό και τελικά θεωρούνται ότι εμποδίζουν την οικονομική μεγέθυνση. Οι λοιποί φόροι επί της περιουσίας, όπως φόροι κληρονομίας και καθαρού πλούτου, θεωρούνται ότι στρεβλώνουν την κατανομή του κεφαλαίου και/ή τα κίνητρα για αποταμίευση και γι' αυτό δεν ευνοούν την ανάπτυξη.

✓ Οι φόροι στην κατανάλωση ευνοούν τη μεγέθυνση, καθώς δεν επηρεάζουν αρνητικά την αποταμίευση και τις επενδύσεις. Επιπλέον οι φόροι αυτοί, όπως ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δεν επιβαρύνουν τις εξαγωγές και επομένως δεν επηρεάζουν αρνητικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Οι άλλοι έμμεσοι φόροι όμως, όπως οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης σε καύσιμα, κ.ά., προκαλούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα αφού δεν εκπίπτουν, όπως ο ΦΠΑ.

✓ Οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων θεωρούνται περισσότερο επιβλαβείς στην οικονομική μεγέθυνση, από ό,τι οι φόροι στην κατανάλωση. Ένας λόγος είναι ότι αποθαρρύνουν την επιχειρηματικότητα, κυρίως λόγω της προοδευτικότητάς τους. αν με τη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται και οι αποδόσεις των αποταμιεύσεων, όπως γίνεται σε πολλές χώρες, τότε ο φόρος αυτός αποθαρρύνει τις αποταμιεύσεις και τις επενδύσεις.

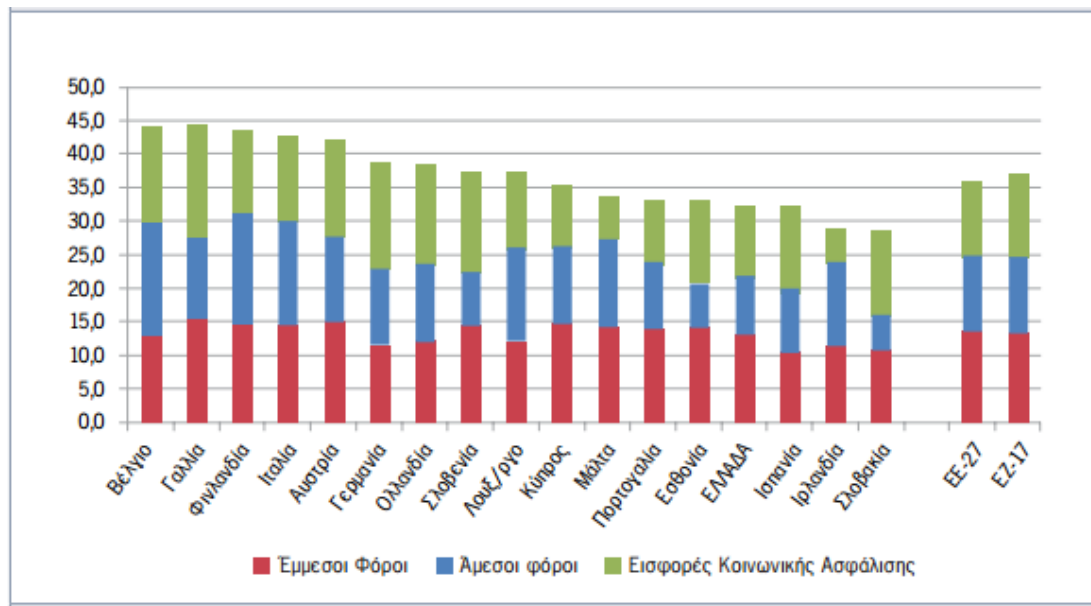
✓ Η φορολογία εταιρικών κερδών κρίνεται ως η πλέον επιβλαβής στην οικονομική μεγέθυνση, καθώς αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε επενδύσεις και βελτίωση της παραγωγικότητάς τους. Ο φόρος αυτός μπορεί να επηρεάσει και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, *ceteris paribus*, στον βαθμό φυσικά που και άλλες χώρες δεν προχωρήσουν σε ανταγωνιστικές μειώσεις φορολογικών συντελεστών.

Τα πιο πάνω συμπεράσματα αν και στηρίζονται σε εμπειρικές μελέτες, δεν είναι ομόφωνα αποδεκτά. Υπάρχουν ερευνητές που θεωρούν ότι πέρα από αμφισβητήσεις σε θεωρητικό επίπεδο και σε εμπειρικό επίπεδο τα πιο πάνω ευρήματα είναι ευαίσθητα στον τρόπο που διεξάγεται η οικονομετρική εκτίμηση των θεμάτων αυτών.

## **2.3 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Το φορολογικό βάρος ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Ελλάδα είναι κάτω από τον αντίστοιχο μέσο όρο της Ευρωζώνης (EZ-17), αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EE-27).

Στο Διάγραμμα 2.1 παρουσιάζεται η σύνθεση των εσόδων σε άμεσους, έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (ΕΚΑ). Τα στοιχεία αυτά επιβεβαιώνουν την κρατούσα άποψη ότι, συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ, τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα προέρχονται κυρίως από έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και λιγότερο από άμεσους φόρους (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).



**Διάγραμμα 2.1: Φορολογικά έσοδα ως % ΑΕΠ Ευρωζώνη-17 (2011)**

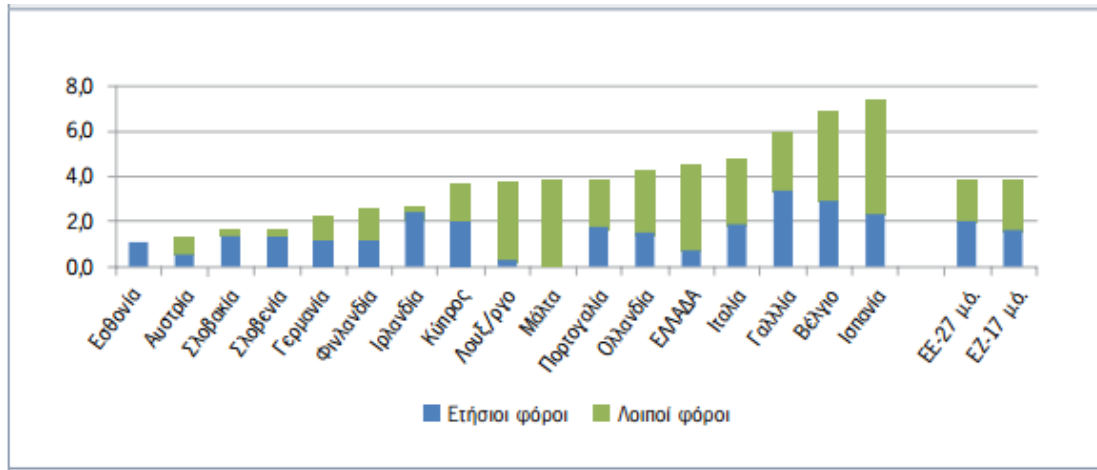
Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Με βάση τα ευρήματα των ερευνών που αναφέρθηκαν παραπάνω, παρακάτω θα εξεταστεί το μέγεθος κάποιων βασικών φόρων καθώς και κατά πόσο αυτοί είναι φιλικοί στην ανάπτυξη, αρχίζοντας με τη φορολογία περιουσίας.

### 2.3.1 Φόροι στην περιουσία

Οι φόροι περιουσίας κατατάσσονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: εκείνους που επαναλαμβάνονται σε ετήσια βάση και εκείνους που συνήθως επιβάλλονται στις συναλλαγές και αναφέρονται ως λοιποί φόροι.

Με βάση στοιχεία της Eurostat, (Διάγραμμα 2.2 και 2.3) είναι σαφές ότι, τα έσοδα από φόρους περιουσίας στην Ελλάδα, την περίοδο 2000-2011, ήταν πάνω από τον αντίστοιχο μέσο όρο των χωρών της Ευρωζώνης. Εξετάζοντας όμως από ποιες κατηγορίες φόρων προέρχονται τα έσοδα στην Ελλάδα, παρατηρείτε ότι αυτά προέρχονται κυρίως από τους φόρους στις συναλλαγές και πολύ λιγότερο από τον ετησίως επαναλαμβανόμενο φόρο στην ακίνητη περιουσία (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

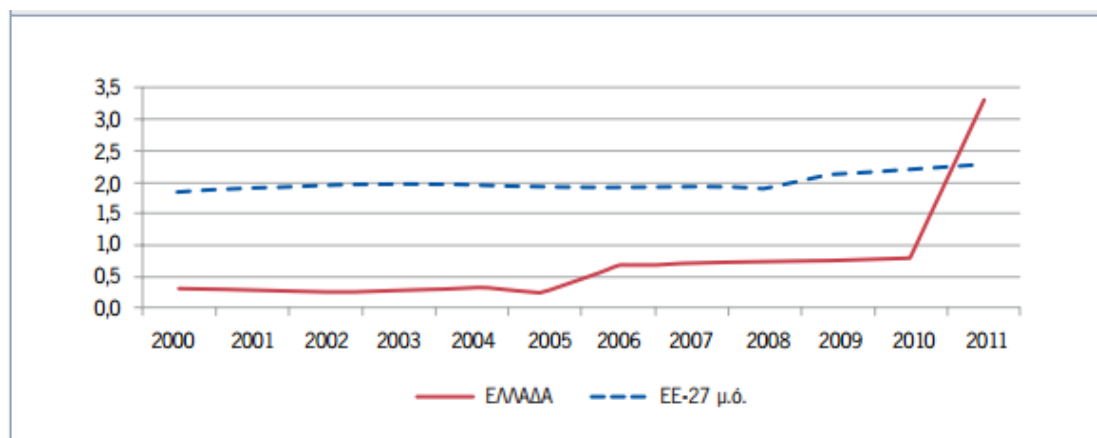


**Διάγραμμα 2.2: Έσοδα από φόρους περιουσίας % φορολογικών εσόδων (2000-2011, μ.ό.)**  
 Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι ο φόρος στην ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ήταν πολύ μικρός, ενώ αντίθετα ο φόρος μεταβίβασης είχε υψηλούς συντελεστές και επιπλέον στην περίοδο 2000-2011 υπήρχαν πολλές συναλλαγές στα ακίνητα.

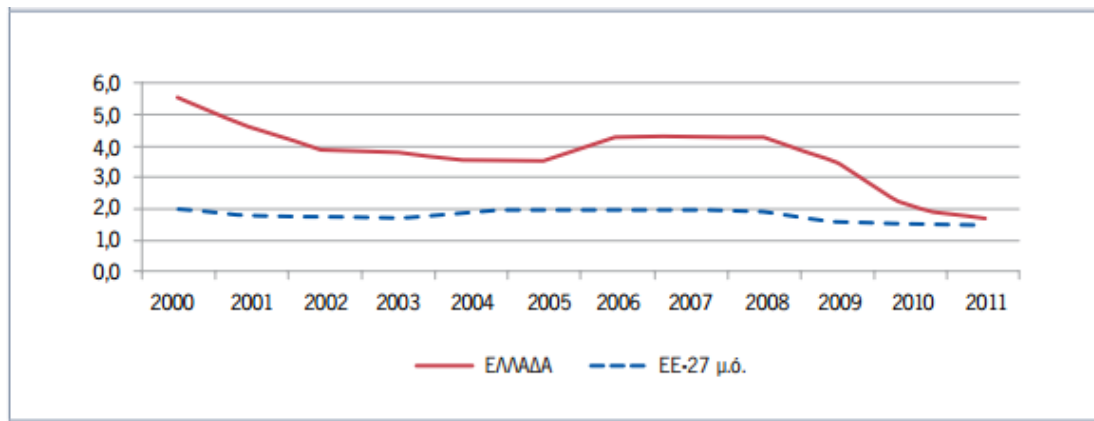
Με το ξέσπασμα της κρίσης όμως, η κατάσταση αντιστράφηκε. Μετά το 2008 και την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης, τα έσοδα από φόρους στις συναλλαγές μειώθηκαν δραστικά, ενώ τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο αυξήθηκαν σημαντικά, όπως φαίνεται στα Διαγράμματα 2.3α και 2.3β.

Τα στοιχεία αυτά είναι μέχρι το 2011, οπότε οι σημαντικές επιβαρύνσεις των φόρων περιουσίας (όπως το ΕΕΤΗΔΕ) δεν ήταν σε πλήρη ισχύ. Με βάση τα στοιχεία της Eurostat (2013), τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο περιουσίας ήταν € 2.229 δισ. το 2011 και αναμένεται το 2014 να ανέλθουν σε πάνω από € 3δισ. Με αυτή την προοπτική, η Ελλάδα θα είναι πιθανόν η χώρα με το δεύτερο υψηλότερο ποσοστό εσόδων από ετήσιο φόρο περιουσίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, κάτω από το ηνωμένο Βασίλειο (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).



**Διάγραμμα 2.3α: Ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία % φορολογικών εσόδων**  
 Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.





**Διάγραμμα 2.3β: Λοιποί φόροι στην ακίνητη περιουσία % φορολογικών εσόδων**

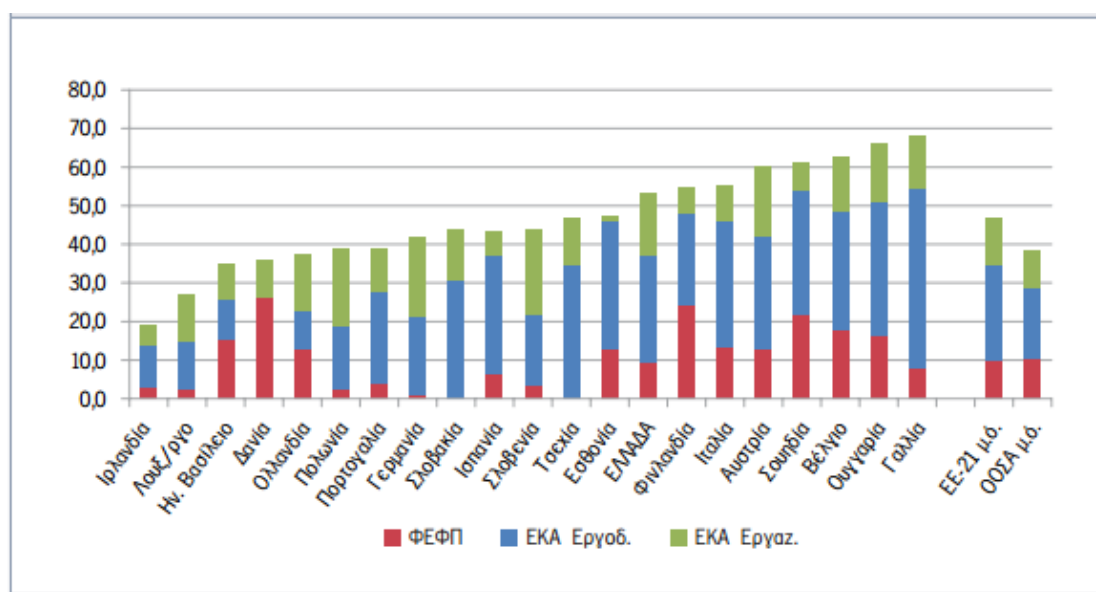
Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Με βάση τα πιο πάνω κριτήρια της ανάπτυξης, η Ελλάδα έχει κάνει επομένως μια σημαντική στροφή προς τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο περιουσίας. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι, ο ετήσιος φόρος στην ακίνητη περιουσία μπορεί θεωρητικά να θεωρείται φιλικός στην ανάπτυξη, η αποτελεσματική εφαρμογή του όμως απαιτεί να γίνεται συχνά η αποτίμηση της αξίας των ακινήτων, ώστε αυτές να αντανακλούν τις τιμές της αγοράς, μια διαδικασία που δεν είναι απλή αλλά και συνεπάγεται κόστος. Επιπλέον, η κατοικία και ιδιαίτερα η πρώτη κατοικία για κάθε νοικοκυριό δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν κάθε άλλη κεφαλαιακή επένδυση, αλλά έχει έντονο το κοινωνικό στοιχείο, αφού η στέγαση των πολιτών θεωρείται βασικό κοινωνικό αγαθό. Αυτό επιβεβαιώνεται και από άλλες πολιτικές του κράτους, όπως επιδοτήσεις στεγαστικών δανείων, εκπτώσεις τόκων στεγαστικών δανείων από τη φορολογία εισοδήματος, κ.ά. Σε πολλές χώρες, όπως ο Καναδάς, η Αυστραλία, η Ιρλανδία, η Ολλανδία, η Γερμανία, κ.ά., ο φόρος περιουσίας επιβάλλεται σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης και αποδίδεται σε αυτήν, αποκτά δηλαδή χαρακτηριστικά «ανταποδοτικού φόρου» (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

### 2.3.2 Φόροι στην εργασία

Με τον όρο φόροι στην εργασία δεν εννοείτε μόνο η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ), αλλά και η γενικότερη επιβάρυνση της εργασίας, η οποία περιλαμβάνει και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (ΕΚΑ), τόσο του εργοδότη όσο και του εργαζομένου. Ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της επιβάρυνσης αυτής είναι ότι, ενώ οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης δεν επηρεάζονται συνήθως από την οικογενειακή κατάσταση του εργαζομένου και είναι αναλογικές στο εισόδημα, η επιβάρυνση από το ΦΕΦΠ διαφέρει σημαντικά ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος έχει οικογένεια, παιδιά ή όχι, αλλά, στις περισσότερες χώρες, έχει και προοδευτικό χαρακτήρα. Ένα πρώτο μέτρο υπολογισμού της επιβάρυνσης της εργασίας είναι να μελετηθεί η συνολική επιβάρυνση της εργασίας, δηλαδή ποιο είναι το ποσό που εισπράττει το κράτος από ΦΕΦΠ και ΕΚΑ, ως ποσοστό του κόστους εργασίας. Με βάση στοιχεία του ΟΟΣΑ στο Διαγράμματος 3.4 παρουσιάζεται η εικόνα της Ελλάδας και άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ένα ζευγάρι με δύο παιδιά στο οποίο εργάζεται ο ένας από τους δύο με μισθό το μέσο μισθό εργάτη βιομηχανίας.

Από το Διάγραμμα παρατηρείτε ότι, η συνολική επιβάρυνση από ΦΕΦΠ και ΕΚΑ είναι πάνω από τον μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ και της ΕΕ-21. Μια πιο αναλυτική εξέταση δείχνει ότι η επιβάρυνση από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων ήταν στην περίοδο 2000-2012 κοντά στον μέσο όρο της ΕΕ. Ο δείκτης αυτός όμως αναμένεται να αυξηθεί, επειδή από το 2013 καταργήθηκε το αφορολόγητο και άλλες εκπτώσεις που υπήρχαν μέχρι το 2012. Η επιβάρυνση από τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι πάνω από τον μέσο όρο της ΕΕ και του ΟΟΣΑ. Για την Ελλάδα η εισφορά του εργοδότη είναι περί το 28%, ενώ στην ΕΕ-21 είναι γύρω στο 24% και 18% στον ΟΟΣΑ. Η εισφορά του εργαζομένου είναι στην Ελλάδα 16%, στην ΕΕ-21 περίπου 12% και στον ΟΟΣΑ περί το 10% (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).



**Διάγραμμα 2.4: Επιβάρυνση εργασίας % εργατικού κόστους (2000-2012 μ.ό.)**

Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

### 2.3.3 Φόροι στην κατανάλωση

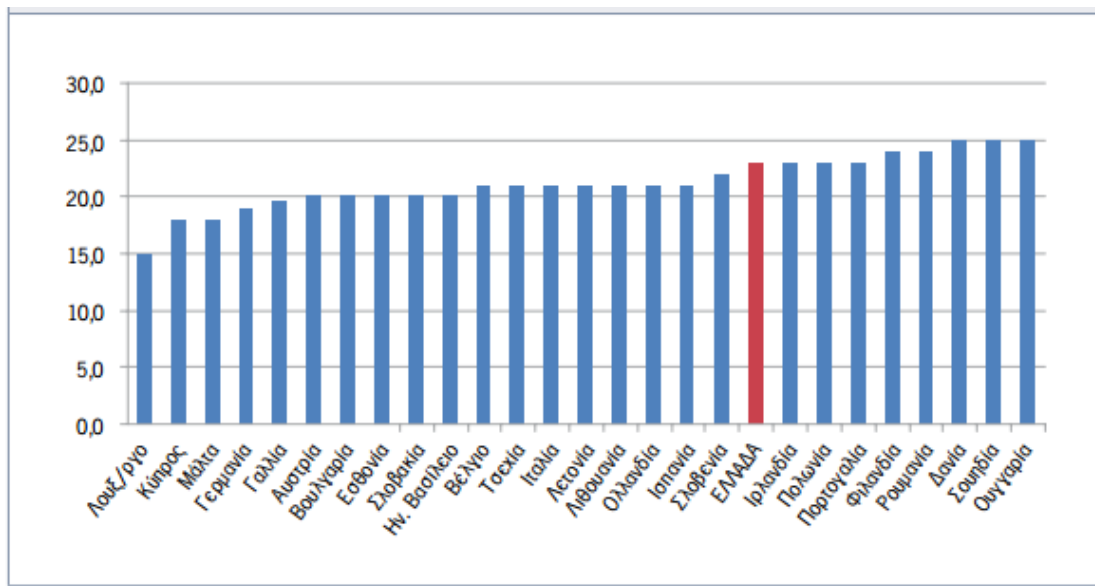
Στο Διάγραμμα 2.1 διαπιστώθηκε ότι οι έμμεσοι φόροι, που είναι φόροι στην κατανάλωση, αποδίδουν έσοδα περί το 13% του ΑΕΠ που είναι λίγο πιο κάτω από τον μέσο όρο στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι βασικότεροι φόροι κατανάλωσης είναι ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), και οι ειδικό φόροι στα καύσιμα, τον καπνό και το αλκοόλ. Υπάρχουν και κάποιοι άλλοι μικροί φόροι στις συναλλαγές, που όμως αποδίδουν μικρά σχετικά ποσά. Τα βασικά χαρακτηριστικά των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2000-2011 δίνονται στον Πίνακα 2.1 (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

**Πίνακας 2.1: Έσοδα από έμμεσους φόρους ως % ΑΕΠ (μ.ό. 20002011)**

Χώρες	Σύνολο έμμεσων φόρων (1)	ΦΠΑ (2)	Ειδικοί και άλλοι έμμεσοι φόροι (3)	Καπνός και αλκοόλ (4)	Ενέργεια (5)
Τσεχία	11,0	6,6	4,5	1,2	2,0
Γερμανία	11,2	6,8	4,4	0,7	1,9
Ισπανία	11,4	5,8	5,6	0,8	1,6
Σλοβακία	11,5	7,1	4,4	1,2	2,3
Λιθουανία	11,9	7,4	4,4	1,3	2,1
Λετονία	12,0	7,1	4,8	1,3	1,9
Ρουμανία	12,1	7,4	4,8	1,2	2,5
Ολλανδία	12,7	7,2	5,5	0,5	2,1
Ιρλανδία	12,7	7,0	5,7	1,4	1,8
Ελλάδα	12,8	7,2	5,6	1,4	1,5
Λουξεμβούργο	12,9	6,0	6,9	1,6	1,4
Ην. Βασίλειο	13,1	6,6	6,5	1,3	2,0
Εσθονία	13,1	8,5	4,7	1,7	1,4
Βέλγιο	13,3	7,0	6,3	0,7	2,6
Πολωνία	13,6	7,6	6,0	1,9	1,9
Μάλτα	13,7	7,1	6,6	1,3	1,7
Φινλανδία	13,8	8,5	5,3	1,1	2,2
Πορτογαλία	14,1	7,9	6,1	1,0	1,9
Ιταλία	14,5	6,1	8,4	0,7	2,6
Αυστρία	14,8	7,9	6,9	0,7	1,4
Σλοβενία	15,2	8,5	6,7	1,1	1,9
Βουλγαρία	15,4	9,3	6,1	2,1	2,2
Γαλλία	15,4	7,2	8,3	0,7	1,6
Κύπρος	15,5	8,4	7,1	1,2	2,4
Ουγγαρία	16,1	8,3	7,8	1,3	1,9
Σουηδία	17,2	9,1	8,1	0,7	1,9
Δανία	17,4	9,9	7,5	0,7	1,3
ΕΕ-27	13,6	7,5	6,1	1,1	1,9
ΕΕ-17	13,4	7,3	6,1	1,1	1,8

Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Από τα στοιχεία αυτά οι στήλες (2) και (3) αθροίζονται στα ποσά της στήλης (1). Στον πίνακα παρατίθενται και τα έσοδα από δύο κατηγορίες ειδικών φόρων, που θεωρούνται σημαντικές, τους φόρους στην ενέργεια και τον καπνό και το αλκοόλ. Από τον Πίνακα 2.1 γίνεται φανερό ότι, πάνω από το μισό των έμμεσων φόρων προέρχεται από τον Φόρο Προστιθέμενης αξίας.



**Διάγραμμα 2.5: Βασικοί συντελεστές ΦΠΑ (2012)**

Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Συγκρίνοντας τα στοιχεία του Πίνακα 2.1 και του Διαγράμματος 2.5 διαπιστώνεται ότι, ενώ η Ελλάδα έχει από τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στην ΕΕ και περαιτέρω αύξησή τους δεν είναι εφικτή. Όμως τα έσοδα μπορούν να αυξηθούν μέσα από περιορισμό της φοροδιαφυγής και βελτίωσης της λειτουργίας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Σε μια τέτοια περίπτωση θα υπάρχουν αυξημένα έσοδα που θα μπορούσαν να αντισταθμίσουν μειώσεις σε εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

Τέλος, σε ό,τι αφορά τους άλλους έμμεσους φόρους, τα έσοδα που εισπράττει το ελληνικό Δημόσιο, ως ποσοστό του ΑΕΠ, είναι κοντά στον μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για τους ειδικούς φόρους, οι πιο σημαντικοί, αυτοί που αφορούν τον καπνό, το αλκοόλ και την ενέργεια, τα έσοδα είναι κοντά στον μέσο ευρωπαϊκό όρο, με βάση τα στοιχεία του Πίνακα 2.1. Με δεδομένο ότι οι φόροι αυτοί αυξήθηκαν περαιτέρω τα τελευταία χρόνια, είναι μάλλον φανερό ότι δεν υπάρχουν περιθώρια αύξησης των συντελεστών τους. Ακόμη και η φορολογία καπνού, ένας τομέας στον οποίο η αύξηση της τιμής των προϊόντων καπνού μπορεί να θεωρείται επιβεβλημένη για λόγους υγείας, ίσως δεν πρέπει να αυξηθεί περαιτέρω, επειδή αυτό θα οδηγήσει πολλούς καταναλωτές σε προϊόντα που εισάγονται εύκολα από άλλες χώρες της ΕΕ με χαμηλότερους συντελεστές, ή σε προϊόντα λαθρεμπορίου. Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει για τον φόρο ενέργειας, επειδή η ενέργεια είναι σημαντική εισροή στην παραγωγική διαδικασία. Οι συντελεστές φορολογίας ενέργειας ήταν ήδη υψηλοί και αυξήθηκαν σημαντικά τα τελευταία χρόνια. Με δεδομένο ότι δεν λειτουργούν όπως ο ΦΠΑ, δηλαδή δεν εκπίπτονται στις εξαγωγές, η οποιαδήποτε αύξηση θα πλήξει ακόμη περισσότερο την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

### 2.3.4 Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων

Έχει υποστηριχθεί συχνά σε θεωρητικό επίπεδο ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, με δεδομένη τη μεγάλη κινητικότητα των κεφαλαίων μεταξύ χωρών και του ανταγωνισμού στη φορολόγηση κερδών, για την προσέλκυση επενδύσεων, φαίνεται να είναι ανασχετικός παράγοντας στη διαδικασία της οικονομικής μεγέθυνσης. Επιπλέον, η μη ενιαία φορολόγηση διαφόρων δραστηριοτήτων προκαλεί στρεβλώσεις στην κατανομή του κεφαλαίου μεταξύ διαφόρων χρήσεων, πράγμα που μειώνει την αποδοτικότητα των κεφαλαίων. Αυτό επιβεβαιώνουν και πάρα πολλές εμπειρικές μελέτες.

Μία πρώτη εικόνα για τη φορολογία των επιχειρήσεων για τη φορολόγηση κερδών στο επίπεδο της επιχείρησης, δηλαδή των παρακρατούμενων κερδών, αλλά και των μερισμάτων, δίνουν τα στοιχεία του Πίνακα 2.2 για τις 21 χώρες μέλη της ΕΕ, που είναι και μέλη του ΟΟΣΑ.

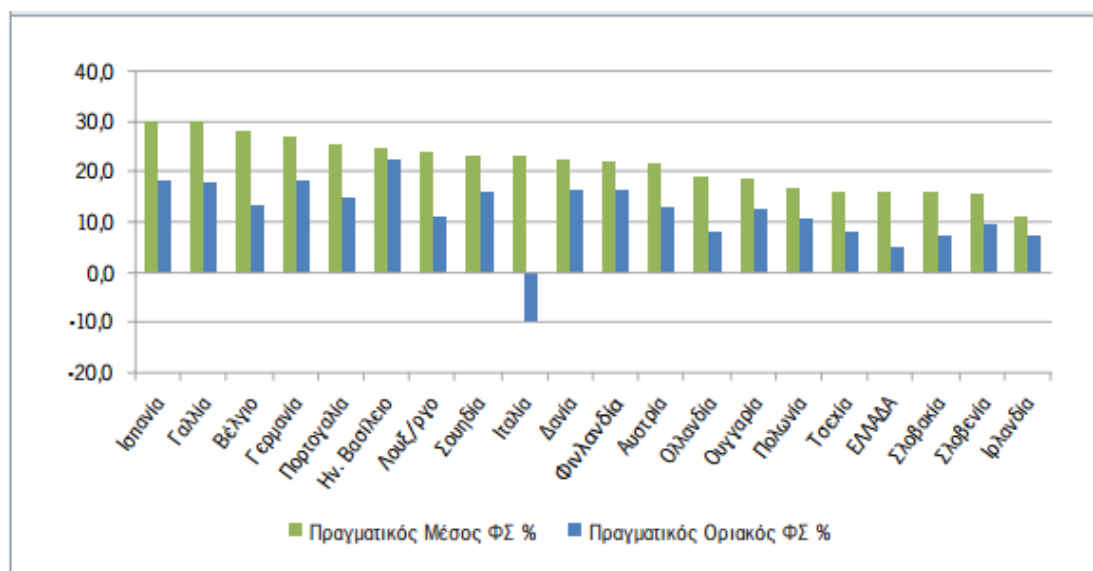
Ξεκινώντας από τη φορολόγηση των κερδών σε επίπεδο εταιρείας, δηλαδή στα αδιανέμητα κέρδη παρατηρείτε ότι από το 2000 και μετά σε όλες σχεδόν τις χώρες υπάρχει μια μείωση στους συντελεστές φορολογίας, με τον μέσο όρο της ΕΕ να μειώνεται από το 32% το 2000 στο 24,8% το 2013. Οι μικρότεροι συντελεστές είναι στην Ιρλανδία (12,5%) και ακολουθούν οι πρώην κομμουνιστικές χώρες, όπως Σλοβενία, Σλοβακία, Εσθονία, Τσεχία, Πολωνία και Ουγγαρία. Στην Ελλάδα παρατηρείτε επίσης μια σταδιακή μείωση από το 35% το 2000 στο 20% το 2012 και την αύξησή του στο 26% το 2013. Η ίδια πτωτική τάση παρατηρείται και για τη φορολογία μερισμάτων, η οποία όμως και το 2013 είναι σε σχετικά υψηλά επίπεδα, με τον μέσο όρο της ΕΕ να είναι στο 42,5% το 2013. Αξίζει να αναφερθεί ότι η περίπτωση της Ιρλανδίας, στην οποία ενώ ο φορολογικός συντελεστής στα αδιανέμητα κέρδη ήταν τα τελευταία χρόνια στο 12,5%, ο συντελεστής των μερισμάτων ήταν γύρω στο 54%, ο δεύτερος υψηλότερος στην ΕΕ. Στην Ελλάδα, η φορολογία των μερισμάτων ήταν σε όλη την περίοδο 2000-2013 σημαντικά κάτω από τον μέσο όρο της ΕΕ (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

Στον Πίνακα 2.2 παρατίθενται οι συντελεστές που προβλέπονται από τη νομοθεσία και στο Διάγραμμα 2.6, απεικονίζονται οι πραγματικοί μέσοι και οριακοί φορολογικοί συντελεστές του 2012 για τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που είναι μέλη και του ΟΟΣΑ.

**Πίνακας 2.2: Φορολογία κερδών και μερισμάτων**

	Φορολογία κερδών στην εταιρεία					Φορολογία μερισμάτων				
	2000	2005	2010	2012	2013	2000	2005	2010	2012	2013
Αυστρία	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	50,5	43,8	43,8	43,8	43,8
Βέλγιο	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	49,1	43,9	43,9	50,5	50,5
Γαλλία	37,8	34,9	34,4	34,4	36,4	63,2	55,9	54,2	59,7	64,4
Γερμανία	43,3	38,9	30,2	30,2	30,2	60,9	52,4	48,6	48,6	48,6
Δανία	32,0	28,0	25,0	25,0	25,0	59,2	59,0	56,5	56,5	56,5
<b>Ελλάδα</b>	<b>35,0</b>	<b>32,0</b>	<b>24,0</b>	<b>20,0</b>	<b>26,0</b>	<b>35,0</b>	<b>32,0</b>	<b>31,6</b>	<b>40,0</b>	<b>33,4</b>
Εσθονία	26,0	24,0	21,0	21,0	21,0	26,0	24,0	21,0	21,0	21,0
Ην. Βασίλειο	30,0	30,0	28,0	24,0	23,0	47,5	47,5	54,0	51,4	46,5
Ιρλανδία	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	57,4	49,3	53,6	54,5	54,5
Ισπανία	35,0	35,0	30,0	30,0	30,0	52,7	50,0	43,3	48,9	48,9
Ιταλία	37,0	33,0	27,5	27,5	27,5	44,9	41,4	36,6	42,0	42,0
Λουξεμβούργο	37,5	30,4	28,6	28,8	29,2	52,2	44,0	42,5	42,7	43,4
Ολλανδία	35,0	31,5	25,5	25,0	25,0	74,0	48,6	44,1	43,8	43,8
Ουγγαρία	18,0	16,0	19,0	19,0	19,0	46,7	45,4	39,3	32,0	32,0
Πολωνία	30,0	19,0	19,0	19,0	19,0	44,0	34,4	34,4	34,4	34,4
Πορτογαλία	35,2	27,5	26,5	31,5	31,5	51,4	42,0	41,2	48,6	50,7
Σλοβακία	29,0	19,0	19,0	19,0	23,0	39,7	19,0	19,0	19,0	23,0
Σλοβενία	25,0	25,0	20,0	18,0	17,0	47,5	49,4	36,0	34,4	37,8
Σουηδία	28,0	28,0	26,3	26,3	22,0	49,6	49,6	48,4	48,4	45,4
Τσεχία	31,0	26,0	19,0	19,0	19,0	41,4	37,1	31,2	31,2	31,2
Φινλανδία	29,0	26,0	26,0	24,5	24,5	29,0	37,8	40,5	41,4	41,4
ΕΕ-21 (μ.ο.)	32,0	27,4	24,8	24,5	24,8	48,7	43,2	41,1	42,5	42,5

Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.



**Διάγραμμα 2.6: Πραγματικοί μέσοι και οριακοί φορολογικοί συντελεστές στις επιχειρήσεις (2012)**

Πηγή: Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013.

Όπως δείχνουν τα στοιχεία του Διαγράμματος 2.6, στην Ελλάδα η πραγματική μέση φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων είναι από τις χαμηλότερες στην ΕΕ-21 και η πραγματική οριακή φορολογική επιβάρυνση, που έχει ιδιαίτερη

σημασία για νέες επενδύσεις, είναι ακόμη πιο μικρή, η δεύτερη μικρότερη μετά την Ιταλία. Άξιο παρατήρησης είναι ότι το 2013 η φορολογία των αδιανέμητων κερδών στην Ελλάδα αυξήθηκε από το 20% στο 26%, γεγονός που θα αυξήσει και τον ΠΜΦΣ και τον ΠΟΦΣ. Παρά την αύξηση όμως αυτή η θέση της Ελλάδας στην κατάταξη από άποψη επιβάρυνσης δεν αναμένεται να μεταβληθεί σημαντικά.

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα στηρίζεται κυρίως στην έμμεση φορολογία –η πορεία της οποίας θα αναλυθεί στα επόμενα κεφάλαια- για την άντληση των πόρων που χρειάζεται για να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές του και όχι στην άμεση φορολογία (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2013).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΕΜΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ: Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

#### **3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, έμμεσοι φόροι, χαρακτηρίζονται οι φόροι που μπορούν να μεταβιβάζονται σε άλλους φορολογουμένους με τους οποίους συναλλάσσονται και είναι φόροι κατανάλωσης.

Με βάση την κατεύθυνση αυτή στο κεφάλαιο αυτό θα μελετηθεί η έμμεση φορολογία στην χώρα μας τα τελευταία πέντε χρόνια δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στο Φόρο Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αποτελεί το βασικότερό φόρο κατανάλωσης.

#### **3.2 ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)**

##### **3.2.1 Ιστορία του Φ.Π.Α.**

Προκειμένου να υπάρξει μία ενιαία εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ, το έτος 1957 διορίστηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark. Η Επιτροπή Neumark, όπως καθιερώθηκε να λέγεται, εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον ΦΠΑ, που εφαρμόζε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στη προστιθέμενη αξία (el.wikipedia).

Οι προτάσεις της Επιτροπής Neumark τελικά έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ. Με την πρώτη οδηγία Φ.Π.Α. τα κράτη μέλη αντικατέστησαν τους γενικούς έμμεσους φόρους τους με ένα κοινό σύστημα Φ.Π.Α. με έκπτωση του φόρου. Στη δεύτερη οδηγία Φ.Π.Α. ορίστηκε η διάρθρωση και οι όροι εφαρμογής, με σημαντικά όμως περιθώρια (Θεματολογικά Δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση, 2014). Η εισαγωγή του Φ.Π.Α., βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Αργότερα, 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ). Πρωταρχικός στόχος της 6ης οδηγίας Φ.Π.Α. ήταν, η καθιέρωση στην Ε.Ε. μιας κατά το δυνατόν ταυτόσημης «βάσης Φ.Π.Α.» (Θεματολογικά Δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση, 2014). Η οδηγία αυτή, παρόλο που έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978, δύο μόνο κράτη-μέλη, το Βέλγιο και η Αγγλία είχαν συμμορφωθεί. Έτσι το Συμβούλιο Υπουργών με την 7η οδηγία (78/558/ΕΟΚ) παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες-μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον Φ.Π.Α. στις 1 Ιανουαρίου του 1980. Η 6η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε



αρχικά ο Φ.Π.Α. ως κοινό φορολογικό σύστημα στην Ε.Ε., αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις (el.wikipedia).

Στην Ελλάδα καθιερώθηκε την 1η Ιανουαρίου 1987 ύστερα από απόφαση του τότε υπουργού Οικονομικών (νόμος 1642 της 21ης Αυγούστου 1986) με τρίχρονη καθυστέρηση (επρόκειτο να τεθεί σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 1984, όμως η Ελλάδα ζήτησε αναβολή για τεχνικού χαρακτήρα δυσκολίες) και ο συντελεστής του ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης, 16% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Για ένα μικρό χρονικό διάστημα η εφαρμογή του προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά. Οι πρώτοι που πλήρωσαν τον φόρο, ήταν οι πελάτες των κέντρων διασκέδασης με τον συντελεστή του Φ.Π.Α. στο 36% (Διγκαβές, 1988).

Σήμερα ο Φ.Π.Α. ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρησή του) με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φ.Π.Α. (Κ. Φ.Π.Α.), επίσης ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους και των υπαγομένων σε αυτό <sup>1</sup>.

### 3.2.2 Υποκείμενοι στο Φόρο

Τόσο η 6<sup>η</sup> οδηγία όσο και ο Κ.ΦΠΑ χρησιμοποιούν τόσο τον όρο «υποκείμενος» στο φόρο (άρθρο 3), όσο και τον όρο «υπόχρεος» στο φόρο (άρθρο 35 Κ.ΦΠΑ), που όμως δεν ταυτίζονται.

Η έννοια του υποκείμενου στο φόρο ορίζεται στο άρθρο 3 σύμφωνα με το οποίο στο φόρο αυτό υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον σκοπό ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής, καθώς και κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος, αλλά και κάθε πρόσωπο που πραγματοποιεί, ευκαιριακά, πράξεις παραδόσεις ακινήτων, όπως αυτές προβλέπονται στο άρθ. 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του φόρου. Τέλος ως υποκείμενη στο φόρο ορίζεται και η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο που ανήκει στα μέλη της, για τις αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους.

Επομένως, συστατικά στοιχεία της ιδιότητας του υποκείμενου στο φόρο αποτελούν α) η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, β) η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, κατά τρόπο ανεξάρτητο και τέλος γ) η διενέργεια των πράξεων

---

1 Η περιοχή του Αγίου Όρους, σύμφωνα με παλαιότερο έγγραφο της ΕΟΚ, έχει χαρακτηριστεί ως τρίτη χώρα. Έτσι κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που λαμβάνει χώρα μέσα στη περιοχή αυτή και των υπαγομένων σε αυτή δεν φορολογείται. Επίσης κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που γίνεται από το λοιπό ελληνικό εθνικό χώρο (ελληνική επικράτεια) στη περιοχή του Αγίου Όρους έχει κριθεί ως "οιονεί εξαγωγή" και δεν φορολογείται, ενώ αντίθετα η κατ' αντίστροφη κατεύθυνση των παραπάνω θεωρείται "οιονεί εισαγωγή" και φορολογείται. Η εξαίρεση αυτή έχει γίνει για λόγους πνευματικούς και θρησκευτικούς και καλύπτεται με ειδική διάταξη που φέρεται καταχωρημένη στη πράξη προσχώρησης της Ελλάδας στην Ε.Ε. Βέβαια για το αυτό θέμα υφίσταται παράλληλα και συνταγματική κατοχύρωση, με ίδιους λόγους αναφοράς, κατά το άρθρο 105 του Συντάγματος του 1975.

αυτών έναντι αντιπαροχής. (Φινοκαλιώτης, 2001).

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού του παρέχει 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 τον απόκτηση από αυτό εσόδων.

Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, οι παραπάνω δραστηριότητες, θα πρέπει να ασκούνται κατά τρόπο ανεξάρτητο. Έτσι, όπως τονίζεται και ρητά στο άρθρο 3 §1, δεν 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.

Τέλος, η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να συνδέεται με την ύπαρξη ειδικής αντιπαροχής. Έτσι, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έδωσε τη λύση, μετά από σχετικό προδικαστικό ερώτημα του ολλανδικού Hoge Raad κατ' άρθρο 177 Συνθ. ΕΟΚ (ήδη 234 Συνθ.ΕΚ), ότι δεν αποκτούν την ιδιότητα του υποκείμενου του φόρου φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που παρέχουν έστω και τακτικά τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις χωρίς αντιπαροχή.

Γενικότερα, η πρόβλεψη των προϋποθέσεων για το χαρακτηρισμό του προσώπου ως υποκείμενου του φόρου γίνεται κατά τρόπο γενικό, με αναπόφευκτη συνέπεια να δημιουργούνται αρκετά νομικά ζητήματα. (Φινοκαλιώτης, 2001).

Σε ότι αφορά την έννοια του υπόχρεου στο φόρο αυτή δίδεται από το άρθρο 35 του Κ. Φ.Π.Α., όπως η διάταξη αυτή ισχύει μετά το ν. 2992/2002 με τον οποίο υλοποιήθηκε η οδηγία 2000/65/ΕΚ. Υπόχρεος στο φόρο είναι εκείνος ο οποίος κατά νόμο οφείλει να καταβάλλει το φόρο. Από την ανάγνωση των δυο διατάξεων του κώδικα, είναι φανερό, ότι και οι δύο ιδιότητες του υποκείμενου και του υπόχρεου στο φόρο είναι δυνατόν να συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, είναι όμως δυνατόν και να διαφέρουν. Βασικά ο υποκείμενος του φόρου είναι και ο υπόχρεος του φόρου. Ειδικότερα, ο υποκείμενος και ο υπόχρεος στο φόρο συμπίπτουν πλήρως, όταν ο υποκείμενος είναι εγκατεστημένος σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με την οδηγία 2000/65/ΕΚ, που μεταφέρθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το άρθ. 18 του ν. 2992/2002, οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη - μέλη δεν υποχρεούνται πλέον να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο, αλλά ορισμένο πρόσωπο που θα εκπληρώνει τις υποχρεώσεις τους, το οποίο όμως δεν είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου. Αντίθετα σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπόχρεος προς απόδοση είναι ο αντιπρόσωπός του, ή ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών από ιδιώτη, αυτός είναι υπόχρεος όχι όμως και υποκείμενος του φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, η οδηγία αλλά και η ελληνική ρύθμιση με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, καθιστούν υπόχρεο του φόρου και εκείνο που αναγράφει το φόρο στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει. Το θέμα αυτό απασχόλησε τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ειδικότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας, ακολουθώντας αυστηρά τη διάταξη του άρθ. 28 του ν. 1642/86, ήδη άρθ. 35 παρ. 1 στ, του

Κ.Φ.Π.Α., έκρινε ότι ο αναγράφων το φόρο σε φορολογικό στοιχείο, καθίσταται υπόχρεος για την απόδοσή του, έστω και εάν δεν είναι υποκείμενος και ως εκ τούτου δεν υπόκειται στο φόρο (ΣτΕ 3693/97, 1652/99). Η κρίση αυτή του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου είναι σύμφωνη και με τη συναφή διάταξη της 6<sup>ης</sup> οδηγίας η οποία εξυπηρετεί ένα ιδιαίτερα σοβαρό σκοπό που είναι ο αποκλεισμός κατά το δυνατό της απώλειας φορολογικών εσόδων. Ειδικότερα, η αναγραφή στο τιμολόγιο του ΦΠΑ παρέχει στον λήπτη του το δικαίωμα έκπτωσης ή και επιστροφής του φόρου. Στο μέτρο βέβαια που αυτός που εκδίδει το τιμολόγιο αρνηθεί την καταβολή του φόρου με το επιχείρημα ότι δεν είναι υποκείμενος στο φόρο ή ζητήσει την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ο δε λήπτης ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης ή και επιστροφής του φόρου, το δημόσιο θα επιστρέψει ΦΠΑ μη αποδοθέντα ή επιστραφέντα. (Φινοκαλιώτης, 2001).

Συμπερασματικά, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι η έννοια του υπόχρεου στο φόρο είναι ευρύτερη της έννοιας του υποκείμενου, δεδομένου ότι περιλαμβάνει τόσο τους υποκείμενους στο φόρο όσο και άλλα πρόσωπα, που χωρίς να είναι υποκείμενοι υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις και να καταβάλλουν τον Φ.Π.Α. Η διάκριση αυτή του υποκείμενου στο φόρο από τον υπόχρεο στο φόρο δεν είναι χωρίς πρακτικές συνέπειες, καθώς ορισμένα δικαιώματα, όπως το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου κλπ. αναγνωρίζονται στους υποκείμενους στο φόρο.

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Κ.Φ.Π.Α, απαλλάσσεται από το φόρο το Δημόσιο, οι ΟΤΑ καθώς και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου, για πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία. Τα παραπάνω νομικά πρόσωπα θεωρούνται όμως ως υποκείμενα στο φόρο για τις δραστηριότητές τους, στο μέτρο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Συνεπώς κρίσιμα στοιχεία για την υπαγωγή ή όχι στο φόρο είναι το κατά πόσο η σχετική δραστηριότητα εντάσσεται στα πλαίσια της άσκησης δημόσιας εξουσίας, η άσκηση της δραστηριότητας πρέπει να διενεργείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου, και το κατά πόσο υπάρχει κίνδυνος στρέβλωσης των όρων ανταγωνισμού (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **3.2.3 Αντικείμενο του ΦΠΑ**

Το αντικείμενο του Φ.Π.Α. ορίζεται στο άρθρο 2 ν. 1642/1986. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή αντικείμενο του φόρου είναι 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.

Ως παράδοση αγαθού σύμφωνα με το άρθρο 5 θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ενσώματο αγαθό ως κύριος. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα. Ως παράδοση αγαθού αντιμετωπίζεται και η μεταβίβαση αγαθού που πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά και πώληση, αλλά και η πώληση αγαθών με τον όρο της επιφύλαξης της κυριότητας μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος, καθώς και η μεταβίβαση επί καταβολή αποζημίωσης της

κυριότητας αγαθού κατ' επιταγή της δημόσιας αρχής ή επ' ονόματι της ή σε εκτέλεση νόμου (Φινοκαλιώτης, 2001).

Ειδικότερα σε ότι αφορά την πώληση με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι της αποπληρωμής του τιμήματος, επειδή σε μια τέτοια περίπτωση η εκποιητική δικαιοπραξία, θεωρείται ότι τελεί υπό αναβλητική αίρεση, και για να αποφευχθεί οποιοδήποτε ερμηνευτικό ζήτημα σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση, η 6η Οδηγία και ο Κ.ΦΠΑ (άρθ. 5 παρ. 3) ορίζουν ότι ως φορολογητέα παράδοση αγαθού θεωρείται και η υλική παράδοση αγαθού δυνάμει συμβάσεως η οποία προβλέπει την πώληση του αγαθού με δόσεις με την επιφύλαξη της κυριότητας το αργότερο μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος.

Σε σχέση με το πρόσωπο που ενεργεί τις πράξεις αυτές θα πρέπει να γίνει διάκριση: μεταξύ του υποκείμενου στο φόρο έμπορου, ο οποίος ενεργεί τις παραδόσεις αγαθών στο όνομά του και για λογαριασμό του του παραγγελιοδόχου που ενεργεί τις πράξεις αυτές στο δικό του όνομα αλλά για λογαριασμό άλλου (του παραγγελέα)· του πράκτορα (μεσίτη) που ενεργεί τις πράξεις σε ξένο όνομα και για λογαριασμό άλλου. Στην τελευταία περίπτωση ο πράκτορας παρέχει απλώς διαμεσολαβητική υπηρεσία, και συνεπώς εφόσον υπάρχει αντιπαροχή (προμήθεια), η παροχή αυτή συνιστά φορολογητέα πράξη, πέραν φυσικά εκείνης της παράδοσης αγαθού (Φινοκαλιώτης, 2001).

Αντίθετα στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου αγοράς ή πώλησης, ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

Σχετικά με τον όρο «παράδοση αγαθού» το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επεσήμανε στην υποθ. 320/88, ότι η έννοια αυτή ως κοινοτική, δεν αναφέρεται στην μεταβίβαση της κυριότητας όπως αυτή προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος μεταβιβάζει στον αντισυμβαλλόμενο εξουσία διάθεσης επί του αγαθού.

Ως παράδοση αγαθού το άρθρο 7 του ΚΦΠΑ αντιμετωπίζει και την αυτοπαράδοση αγαθών, που συνίσταται στην ανάληψη από τον υποκείμενο στο φόρο αγαθού της επιχείρησής του, το οποίο χρησιμοποιεί για δικές του ανάγκες ή ανάγκες του προσωπικού ή της επιχείρησής ή το διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του<sup>2</sup>. Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης αυτής είναι η ύπαρξη δικαιώματος προς ολική ή μερική έκπτωση. Σκοπός της ρύθμισης αυτής είναι η όμοια φορολογική μεταχείριση της παράδοσης σε τρίτους και της αυτοπαράδοσης και ως εκ τούτου η αποφυγή στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.

Σε σχέση με τις προϋποθέσεις εφαρμογής της ρύθμισης πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα: α) Η ανάληψη των αγαθών θα πρέπει να γίνει από άτομο υποκείμενο στο φόρο, β) Πρέπει να αποβλέπει στη χρησιμοποίησή του αγαθού από τον επιχειρηματία για δικές του ανάγκες ή του προσωπικού της επιχείρησής ή στη διάθεσή του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, γ) Τέλος για την ύπαρξη αυτοπαράδοσης (εξομοιούμενης προς παράδοση εξ επαχθούς

---

<sup>2</sup> Ως παράδοση αγαθών θεωρείται και η ιδιοκατοίκηση και ιδιόχρηση κλπ. των ακινήτου, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου (άρθρο 7 παρ. 2 γ' Κ.ΦΠΑ). Ως παράδοση αγαθού φορολογείται και η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρίας, αποχώρησης ή θανάτου του εταίρου, (άρθρο 7 παρ. 2 δ' Κ.ΦΠΑ).

αιτίας) απαιτείται το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία να έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από το φόρο. Η προϋπόθεση αυτή που αποτελεί το νόημα και το σκοπό της «αυτοπαράδοσης», υλοποιεί συγχρόνως τη φορολογική ισότητα στο πεδίο του Φ.Π.Α.

Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται κατά το άρθρο 8 Κ.ΦΠΑ και οι παροχές υπηρεσιών. Η ρύθμιση του νόμου ορίζει το περιεχόμενο του όρου κατά τρόπο αρνητικό. Ειδικότερα η διάταξη αυτή προβλέπει ότι παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Ο σκοπός της ρύθμισης είναι η υπαγωγή στο φόρο - καταρχήν τουλάχιστον - όλων των πράξεων, ενόψει του ότι ο Φ.Π.Α. συνιστά γενικό φόρο κατανάλωσης. Ορισμένες, από τις συνηθέστερες μορφές παροχής υπηρεσιών είναι η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης άυλου αγαθού, η ανάληψη της υποχρέωσης για παράλειψη, ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων, χώρων στάθμευσης, η διάθεση τροφής, οι υπηρεσίες των ελεύθερων επαγγελματιών και από 1/1/96, η παροχή υπηρεσιών φασόν, αλλά και η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων και η μίσθωση χώρων αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα, εφόσον όμως ο υποκείμενος υποβάλλει σχετικό αίτημα, κ.ά. (Φινοκαλιώτης, 2001).

Εκτός από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που διενεργούνται, στο ΦΠΑ υπόκεινται και οι εισαγωγές αγαθών. Εισαγωγή του αγαθού, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΠΑ, θεωρείται η είσοδος του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας από τρίτη χώρα. Ως εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με το άρθρο 2 §2, λογίζεται η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους.

Όπως γίνεται φανερό από τη διατύπωση, σε αντίθεση με τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, το γενεσιουργό γεγονός του φόρου συνίσταται στην είσοδο του αγαθού στο έδαφος κράτους-μέλους. Συνεπώς στο ΦΠΑ υπόκεινται τα αγαθά που εισάγονται (εφόσον βέβαια δεν προβλέπεται η απαλλαγή τους σύμφωνα με άλλες διατάξεις) ανεξαρτήτως του εάν η δικαιοπραξία συνεπεία της οποίας έγινε η εισαγωγή πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας.

Εξάλλου, ενώ για την επιβολή φόρου στις πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας συναλλαγές απαιτείται να έχουν διενεργηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο ενεργούντα στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η ύπαρξη του στοιχείου αυτού δεν απαιτείται για την επιβολή του φόρου στις εισαγωγές. Έτσι στο φόρο αυτό υπάγονται όχι μόνο οι εισαγωγές που διενεργούνται από υποκείμενους στο φόρο αλλά και εκείνες που διενεργούνται από ιδιώτες. Στην περίπτωση αυτή ο εισαγωγέας - ιδιώτης συνιστά συγχρόνως υποκείμενο και υπόχρεο του φόρου.

Επιπλέον, στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκειται, όπως προαναφέρθηκε, και η «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού». Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ΚΦΠΑ, ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού» θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστεώνονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος-μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Η «ενδοκοινοτική απόκτηση», όπως γίνεται προφανές από τα παραπάνω,

περιέχει τα κύρια στοιχεία της «παράδοσης αγαθού» (απόκτηση εξουσίας διαθέσεως επί του πράγματος - ενσώματου κινητού), διαφοροποιείται δε στο γεγονός ότι η μεν δεύτερη λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της χώρας, ενώ η πρώτη προϋποθέτει την αποστολή ή μεταφορά από ένα κράτος-μέλος σε άλλο (ενδοκοινοτική συναλλαγή) (Φινοκαλιώτης, 2001).

### 3.2.4 Βάση επιβολής φόρου

Ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα του συστήματος του ΦΠΑ που ρυθμίζεται στο άρθρα 19 του Κ.ΦΠΑ είναι η βάση επιβολής του φόρου. Ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου είναι πολύ μεγάλης σημασίας, αφού αποτελεί ένα από τους καθοριστικούς παράγοντες για το ύψος της φορολογικής οφειλής, ενώ συγχρόνως συνιστά τη βάση για την εισφορά των κρατών-μελών στους ίδιους πόρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, η οποία μάλιστα αποτελεί, το σημαντικότερο πόρο της Κοινότητας.

Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθ. 19 §1 ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα μ' αυτή<sup>3</sup>. Συνεπώς, ο φόρος επιβάλλεται επί της πραγματικής και όχι της τεκμαρτής αξίας του αγαθού ή της υπηρεσίας (Φινοκαλιώτης, 2001).

Κατ' εξαίρεση μόνο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα αξία, το κόστος ή η «κανονική αξία» του πράγματος ή της υπηρεσίας. Η αντικειμενικοποίηση αυτή της βάσης επιβολής του φόρου ισχύει κυρίως σε περίπτωση αυτοπαράδοσης ή ιδιόχρησης ή της αντιπαροχής σε είδος, περιπτώσεις δηλαδή στις οποίες δεν υπάρχει καταβολή συγκεκριμένου χρηματικού ποσού. Και είναι χαρακτηριστικό ότι το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έκρινε ότι δεν καλύπτεται από το άρθ. 27 η λήψη μέτρων, προκειμένου να αντιμετωπισθεί η περίπτωση φοροαποφυγής, η οποία αφορά συναλλαγές μεταξύ συγγενών, με την πρόβλεψη ως κατώτατης βάσης επιβολής του φόρου το ύψος των εξόδων, εάν η συμφωνηθείσα αντιπαροχή είναι κατώτερη από τα κρατούντα στην αγορά, αλλά κατώτερη από την κατώτατη βάση επιβολής του φόρου (ΔΕΚ απόφ. 29/5/97, υπόθ. 63/96).

Από τα παραπάνω καθίσταται προφανές ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ή άλλο φορολογικό στοιχείο, τίμημα αποτελεί καταρχήν τη βάση πάνω στην οποία υπολογίζεται ο φόρος, εκτός εάν κριθεί εικονικό ή ανακριβές με συνέπεια τον τεκμαρτό προσδιορισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ με βάση την «κανονική τιμή» των αγαθών ή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση της εισαγωγής αγαθών, δηλαδή στις περιπτώσεις που εισέρχεται ένα αγαθό στο έδαφος κράτους-μέλους από τρίτη χώρα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως

---

3 Έτσι στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται οι φόροι, οι δασμοί, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης, προμήθειας κλπ. Αντίθετα στη βάση δεν περιλαμβάνονται οι μειώσεις της τιμής υπό μορφή έκπτωσης, οι εκπτώσεις και οι επιστροφές τιμήματος που χορηγούνται στον αγοραστή κλπ.

αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, προσαυξημένη από τους δασμούς, φόρους και τέλη που εισπράττονται κατά την εισαγωγή, αλλά και τα παρεπόμενα έξοδα εισαγωγής, όπως τα έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, φόρτωσης ασφάλισης, μεταφοράς κλπ. Σημειώνεται ότι ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, ως δασμολογητέα αξία ορίζει, καταρχήν τουλάχιστον, τη συναλλακτική αξία, δηλαδή την πράγματική πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή και μόνο υπό προϋποθέσεις καταφεύγει σε άλλες μεθόδους τεκμαρτού προσδιορισμού σύμφωνα με τα άρθρα 29, 30 (Φινοκαλιώτης, 2001).

### 3.2.5 Συντελεστές ΦΠΑ

Μέχρι τον ν. 2093/92, οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας ήταν τρεις, ενώ από την έναρξη ισχύος του μειώθηκαν σε δύο: τον κανονικό 18% και το μειωμένο 8%<sup>4</sup>, που επιβάλλεται κυρίως σε είδη πρώτης ανάγκης που αναγράφονται σε σχετικό παράρτημα.

Σήμερα, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ 1 του Κ.ΦΠΑ, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε 23% επί της φορολογητέας αξίας. Κατ' εξαίρεση, για συγκεκριμένα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται ο συντελεστής του φόρου είναι 13%<sup>5</sup>(Φινοκαλιώτης, 2001).

Ο παρακάτω πίνακας δείχνει τις μεταβολές του ΦΠΑ τα τελευταία 5 χρόνια.

**Πίνακας 3.1: Συντελεστές Φόρου Προστιθέμενης Αξίας – Διαχρονική Αναπροσαρμογή**

	Κατηγορίες	ΠΟΛΥ ΧΑΜΗΛΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ	ΕΣΤΙΑΣΗ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ
	Παράδειγμα	Βιβλία, Εφημερίδες, Περιοδικά	Αναψυκτικά Κατανάλωση Εντός-Εκτός	Τρόφιμα	Εστίαση	Υπηρεσίες
Από	Έως					
1/7/2010	31/12/2010	5,5	11	11	11	23
1/1/2011	31/8/2011	6,5	13	13	13	23
1/9/2011	31/7/2013	6,5	23	13	23	23
1/8/2013	Σήμερα	6,5	13-23	13	13	23

Πηγή: @bc IT.

### 3.2.6 Απαλλαγές από το ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ συνιστά, όπως ήδη αναφέρθηκε, γενικό φόρο κατανάλωσης, που πλήττει στο σύνολό τους τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός των ρητά εξαιρουμένων. Ειδικότερα για συγκεκριμένους κοινωνικούς, οικονομικούς, πολιτικούς κλπ. λόγους,

<sup>4</sup> Με τη ρύθμιση αυτή η νομοθεσία μας προσαρμόστηκε στην Οδηγία 92/72ΕΚ, που προέβλεπε ότι ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15% ενώ ο μειωμένος δεν θα είναι μικρότερος του 5%.

η 6η Οδηγία, και στη συνέχεια οι εθνικές νομοθεσίες προέβλεψαν σειρά απαλλαγών. Πρέπει να επισημανθεί ότι η 2η Οδηγία προέβλεπε, βασικά, την απαλλαγή των εξαγωγών ενώ παρεχόταν στα κράτη η δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων εισαγωγών καθώς και άλλων φορολογητέων πράξεων, που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας (άρθρ. 10 παρ. 1, 2, 3), μετά από διαδικασία που θεσπιζόταν στο άρθρ. 16. Η ανάγκη όμως ύπαρξης φορολογικής βάσης καθορισμένης κατά τρόπο ομοιόμορφο, ενόψει και της συνεισφοράς των κρατών στους ίδιους πόρους, με κριτήριο τη φορολογική βάση, κατέστησε επιτακτική τη σημαντική μείωση των διαφορών. Για το λόγο αυτό η 6η Οδηγία και στη συνέχεια η οδηγία 2006/112/ΕΚ, περιέχει αρκετά λεπτομερειακές ρυθμίσεις σε σχέση με τις απαλλαγές, αν και παρέχει - με μεταβατικές διατάξεις - τη δυνατότητα παρεκκλίσεων, έτσι ώστε είτε να συνεχίζουν να απαλλάσσονται πράξεις που κατά τις ρυθμίσεις της Οδηγίας είναι φορολογητέες ή και το αντίθετο, να εξακολουθούν δηλαδή να φορολογούνται πράξεις που σύμφωνα με τις νέες ρυθμίσεις θα απαλλάσσονταν από το φόρο (Φινοκαλιώτης, 2001).

Πρέπει να σημειωθεί ότι η Οδηγία 2006/112 και φυσικά ο Κ.ΦΠΑ, διακρίνουν μεταξύ απαλλαγών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και απαλλαγών που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Στην πρώτη περίπτωση η πράξη (κυρίως οι εξαγωγές αγαθών) απαλλάσσεται από το φόρο, ο υποκείμενος στο φόρο όμως έχει δικαίωμα να εκπέσει τους ήδη καταβληθέντες φόρους. Η έκπτωση αυτή του φόρου δημιουργεί πιστωτικό υπόλοιπο. Με την απαλλαγή σε συνδυασμό με το δικαίωμα έκπτωσης των ήδη καταβληθέντων φόρων επιτυγχάνεται η πλήρης απαλλαγή από το φόρο των αγαθών, που καλύπτονται από τις σχετικές ρυθμίσεις. Στη δεύτερη περίπτωση αντίθετα, η παροχή υπηρεσιών (κυρίως από το δημόσιο, τα ΝΠΔΔ, νοσοκομεία κ.λπ.) δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ο παρέχων όμως τις υπηρεσίες δεν δικαιούται να εκπέσει τους καταβληθέντες σε προηγούμενα στάδια φόρους, για την αγορά των αγαθών, τα οποία είναι αναγκαία για την παροχή υπηρεσιών. Οι προβλεπόμενες στο νόμο απαλλαγές εντάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

✓ Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, που υποδιαιρούνται περαιτέρω σε απαλλαγές δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος (νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, παραδόσεις αίματος, υπηρεσίες των ΕΛ.ΤΑ, παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται με την κοινωνική πρόνοια, παροχή μη εμφιαλωμένου νερού και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται από τους ΟΤΑ, οι δραστηριότητες των δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης εφόσον δεν είναι εμπορικού χαρακτήρα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης, η παροχή υπηρεσιών από ιατρούς οδοντιάτρους, ψυχολόγους κλπ. και στις λοιπές απαλλαγές, όπου εντάσσονται κυρίως οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες αλλά και η παροχή επενδυτικών υπηρεσιών (άρθρο 22 του ΚΦΠΑ).

✓ Απαλλαγές κατά την εισαγωγή: Εδώ εντάσσονται συγκεκριμένες εισαγωγές αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται και στο εσωτερικό της χώρας, όπως οι εισαγωγές που διενεργούνται στα πλαίσια των διπλωματικών σχέσεων, η επανεισαγωγή αγαθών στην κατάσταση που είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια, εισαγωγές αγαθών που τίθενται υπό καθεστώς διαμετακόμισης, κλπ. (άρθρο 23 του ΚΦΠΑ).

✓ Απαλλαγές κατά την εξαγωγή, που καλύπτουν το σύνολο των εξαγωγικών δραστηριοτήτων. Ως γνωστόν βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ είναι η επιβολή του φόρου κατά την εισαγωγή και η απαλλαγή των εξαγωγών (άρθρο 24



του ΚΦΠΑ), με στόχο την πλήρη αποφορολόγηση των εξαγόμενων αγαθών, έτσι ώστε αυτά να καθίστανται, κατά το δυνατό ανταγωνιστικά προς τα ομοειδή προς αυτά προϊόντα των άλλων χωρών.

Ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες είναι σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες κρίθηκε ότι επί παροχής υπηρεσιών, η τυχόν εκπρόθεσμη έκδοση του τιμολογίου δεν στερεί εκείνο προς τον οποίον παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από το δικαίωμα επιστροφής του φόρου. (ΣτΕ 401, 402/ 2004). Σημειωτέον ότι οι εξαγωγικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ που συνεπάγεται την άμεση απαλλαγή των αγορών, δαπανών από το φόρο αυτό. (Πολ. 1262/93) (Φινοκαλιώτης, 2001).

✓ Απαλλαγές αναγόμενες στην διεθνή διακίνηση αγαθών δηλαδή απαλλαγές για αγαθά που τίθενται σε καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, όπως το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης κλπ. (άρθρα 25 του ΚΦΠΑ).

✓ Απαλλαγές στη διακίνηση αγαθών στην ενιαία αγορά. Σύμφωνα με το μεταβατικό σύστημα που ισχύει σήμερα, στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, απαλλάσσονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις και φορολογούνται οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, στη χώρα δηλαδή της «εισαγωγής». Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καινούριων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται, αλλά και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας. (άρθ. 28 του ΚΦΠΑ). Απαλλάσσονταν εξάλλου και η παράδοση αγαθών από καταστήματα αφορολόγητων ειδών, στο μέτρο που οι ταξιδιώτες μετέβαιναν σε άλλο κράτος-μέλος πριν την κατάργηση της πώλησης αφορολόγητου ειδών για ενδοκοινοτικές μετακινήσεις μετά την 30.6.1999 κλπ

✓ Τέλος τα άρθρα 26 και 27 προβλέπουν απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, εκτός από εκείνες που προβλέπονται στο ν. 2960/2001 και ειδικές απαλλαγές (παράδοση και εισαγωγή αγαθών πλοίων και αεροσκαφών που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο) αντίστοιχα.

Βέβαια θέματα φορολογικών απαλλαγών ρυθμίζουν και άλλες Οδηγίες της ΕΚ. Ειδικότερα με την Οδηγία 69/169/ΕΟΚ, όπως έχει τροποποιηθεί με νεώτερες, προβλέπεται η απαλλαγή αγαθών μη εμπορικού χαρακτήρα που περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, εφόσον η αξία τους δεν υπερβαίνει ορισμένο ποσό, το οποίο αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα.

Απαλλαγές θεσπίστηκαν και στην Οδηγία 83/181/ΕΟΚ η οποία εξεδόθη σύμφωνα με σχετική πρόβλεψη του άρθρ. 14 της 6ης Οδηγίας. Ειδικότερα απαλλάσσεται από το φόρο - υπό προϋποθέσεις - η οριστική εισαγωγή αγαθών, στα οποία παρέχεται τελωνειακή ατέλεια, ή θα παρεχόταν παρόμοια ατέλεια εάν εισάγονταν από χώρες εκτός ΕΟΚ.

Απαλλαγές θεσπίστηκαν και με την οδηγία 83/183/ΕΟΚ για τις οριστικές εισαγωγές από κράτος-μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες. Ακόμα, απαλλαγές θεσπίστηκαν και με την 17η Οδηγία (85/362/ΕΟΚ). Σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της Οδηγίας αυτής απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένα αγαθά που εισάγονται προσωρινά σε κράτος-μέλος της Κοινότητας για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους 24 μήνες, εφόσον για τα αγαθά αυτά παρέχεται τελωνειακή ατέλεια, εκτός αυτής του κοινού δασμολογίου, ή θα παρεχόταν, εάν επρόκειτο για εισαγωγές από χώρες εκτός της ΕΟΚ. Εάν δηλαδή με βάση του Κανονισμού του

Συμβουλίου (υπ. αριθμ. 3599/82/ΕΟΚ και 3/84/ΕΟΚ) προβλέπεται δασμολογική ατέλεια, τα αγαθά αυτά απαλλάσσονται και από το ΦΠΑ.

Τέλος με την Οδηγία 74/651/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα (Οδηγία 2006/79), χορηγήθηκαν φορολογικές ατέλειες κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα εντός της Κοινότητας (Φινοκαλιώτης, 2001).

### **3.2.7 Έκπτωση και επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας**

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου καθώς και το δικαίωμα στην επιστροφή του ΦΠΑ ρυθμίζονται στα άρθρα 30 επ. του ΚΦΠΑ.

Με τις ρυθμίσεις για την έκπτωση και επιστροφή του φόρου εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ που αποτελεί την ειδοποιό διαφορά του φόρου σε σχέση με άλλες μορφές έμμεσων φόρων που έχουν τη μορφή φόρων επί του κύκλου εργασιών. Με το μηχανισμό αυτό της έκπτωσης και επιστροφής που προβλέπει το σύστημα του ΦΠΑ, υλοποιούνται επίσης οι δύο βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το φορολογικό αυτό σύστημα, δηλαδή αφενός η αρχή της εξασφάλισης και διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό και αφετέρου η αρχή της αποφυγής της πολλαπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας, ενώ συγχρόνως μειώνονται οι κίνδυνοι για φοροδιαφυγή (Φινοκαλιώτης, 2001).

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 (Νόμος 2859/2000, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), ο υποκείμενος στο ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών τις οποίες ενεργεί (φόρος εκροών), το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε απ' αυτόν (φόρος εισροών). Ο υποκείμενος δηλαδή στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το φόρο που επιβάρυνε όλες τις εισροές του (αγορές ή εισαγωγές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών, υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν κλπ.). Το δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται μόνο στον υποκείμενο και όχι στον υπόχρεο του φόρου.

Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο, είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγορασθεί ή έχουν εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Όπως τόνισε το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το δικαίωμα έκπτωσης πρέπει να ασκείται όταν συντρέχουν και οι δύο προϋποθέσεις που

προβλέπει η διάταξη, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών και ο υποκείμενος να έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου.

Αντίθετα στο μέτρο που τα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί για φορολογητέες και απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά το μέρος που ο φόρος των εισροών αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις.

Επιπλέον σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθ. 30 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων 18', κ, κα, κγ, κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας "δέκα (10) ευρώ" και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

Ακόμα, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.4 του άρθ. 30 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,  
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.»

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Το άρθρο 32 §1 του ΚΦΠΑ ορίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,  
δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,  
ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επιπλέον, όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

Τέλος στο άρθρο 34 του ΚΦΠΑ ορίζονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η επιστροφή του ΦΠΑ. Έτσι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο δημόσιο, δηλαδή χωρίς να οφείλεται, β) είναι αδύνατον να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που η επιχείρηση διακόπτει την δραστηριότητά της, γ) αφορά πράξεις κατά την εξαγωγή και εξομοιούμενες με αυτή και δ) αφορά σε αγαθά επένδυσης. Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η επιστροφή και οι προϋποθέσεις της σε υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. (Νόμος 2859/2000, Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας).

### **3.3 ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ ΤΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ**

Για τα νησιά των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, Κυκλάδων και για τα νησιά του Αιγαίου Βόρειες Σποράδες, Σκύρο, Θάσο, Σαμοθράκη οι συντελεστές που εφαρμόζονται είναι μειωμένοι κατά 30%.

Οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. εφαρμόζονται σε αγαθά, με εξαίρεση τα καπνοβιομηχανία προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα, εφ' όσον αυτά (Κορομηλάς, κ.α., 2013):

- ✓ βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά, ή
- ✓ 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, ή
- ✓ αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, ή
- ✓ εισάγονται στα νησιά αυτά.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών, οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α.

- ισχύουν, εφ' όσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:
- ✓ Οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκειμένους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές. Στην έννοια της εγκατάστασης περιλαμβάνεται η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού ή υποκαταστήματος που λειτουργεί μόνιμα και όχι ευκαιριακά, από τα οποία πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών.
  - ✓ Η εκτέλεση των υπηρεσιών ολοκληρώνεται υλικά εντός των περιοχών αυτών.

**Πίνακας 3.2: Συντελεστές Φόρου Προστιθεμένης Αξίας νησιών Αιγαίου – Διαχρονική Αναπροσαρμογή**

Περίοδος	Συντελεστές *			Σχετικές διατάξεις
	Κανονικός	Μειωμένος	Υπερμειωμένος	
Από 1.4.2005 Εως 14.3.2010	13%	6%	3%	Άρθρο 12 Ν. 3336/2005
Από 15.3.2010 Εως 30.6.2010	15%	7%	4%	Άρθρο 12 Ν. 3833/2010
Από 1.7.2010 Εως 31.12.2010	16%	<b>8%</b>	4%	Άρθρο 4 Ν. 3845/2010
<b>Από 1.1.2011</b>	<b>16%</b>	<b>9%</b>	<b>5%</b>	Άρθρο 4 Ν. 3899/2010

Πηγή: Κορομηλάς, κ.α., 2013.

### 3.3.1 Κατάργηση μειωμένων συντελεστών

Στις εκθέσεις του Δ.Ν.Τ. (Πίνακας 9), μεταξύ των άλλων θεμάτων, προτείνεται η κατάργηση των μειωμένων συντελεστών Φ.Π.Α. για τα νησιά του Αιγαίου

**Πίνακας 3.3 : Εκθέσεις Α.Ν.Τ. - (I.M.F. Country Report)**

Οκτώβριος 2011	Δεκέμβριος 2011	Μάιος 2012
Σελίδες 46-48 (Ζητά την κατάργηση του καθεστώτος)	Σελίδα 17 (Γενική αναφορά σε προνομιακά καθεστώτα)	Σελίδα 110 (Ζητά εκ νέου την κατάργηση)

Πηγή: Κορομηλάς, κ.α., 2013.

Κύριο επιχείρημα των εισηγητών της κατάργησης του ειδικού καθεστώτος είναι ότι το «προνομιακό» αυτό καθεστώς που απολαμβάνουν τα νησιά του Αιγαίου δημιουργεί κίνητρο για «φορολογικό αρμπιτράζ» και αποτελεί «φαινόμενο ασυνήθιστης κατάχρησης». Επισημαίνεται ότι, το τεχνικό κλιμάκιο του Δ.Ν.Τ. συμπεραίνει ότι, ένα τέτοιο καθεστώς δεν παράγει ένα καλά στοχευμένο όφελος, οπότε και κρίνεται σκόπιμη η κατάργησή του, με στόχο τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και κατ' επέκταση της αύξησης των φορολογικών εσόδων (Κορομηλάς, κ.α., 2013).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΑΛΛΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ**

#### **4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Πέρα από το Φόρο προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος αποτελεί τον σημαντικότερο φόρο της έμμεσης φορολογίας υπάρχει μια σειρά από άλλους φόρους των οποίων η πορεία θα μελετηθεί παρακάτω.

#### **4.2 ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ**

Με την Οδηγία 92/12/ΕΟΚ (ήδη 2008/118) ρυθμίσθηκε το καθεστώς κατοχής και διακίνησης προϊόντων που υπόκεινται στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ενώ με άλλες οδηγίες ρυθμίσθηκε το καθεστώς συγκεκριμένων ειδικών φόρων (των πετρελαιοειδών προϊόντων, των καπνικών προϊόντων των οινοπνευματωδών προϊόντων και της μπύρας). Συγχρόνως όμως αναγνωρίσθηκε στα κράτη-μέλη η δυνατότητα να διατηρήσουν ή να θεσπίσουν ειδικούς φόρους κατανάλωσης για ένα μεταβατικό στάδιο. Έτσι η χώρα μας όχι μόνο εισήγαγε τους εναρμονισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ν. 2127/93 και ν. 2682/99), αλλά διατήρησε αρκετούς ειδικούς φόρους κατανάλωσης, αν και ήδη από το 1987, έτος εισαγωγής του ΦΠΑ, είχε καταργηθεί ένας μεγάλος αριθμός ειδικών φόρων κατανάλωσης. Ο προηγούμενος ν. 1479/84 είχε ενοποιήσει σειρά ειδικών φόρων πολυτελείας.

Βασική ρύθμιση της οδηγίας 2008/118/ΕΚ είναι ότι σε αντίθεση με το ΦΠΑ, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καταβάλλονται στη χώρα προορισμού του προϊόντος. Με στόχο την αποφυγή περιττών διαδικασιών και την ελευθέρωση της διακίνησης μεταξύ των κρατών-μελών, η οδηγία αυτή προβλέπει τη διακίνηση των προϊόντων αυτών υπό καθεστώς αναστολής του φόρου, μέχρι τη θέση τους σε ανάλωση, οπότε και καθίσταται απαιτητός ο φόρος (Φινοκαλιώτης, 2001).

##### **4.2.1 Βασικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης**

###### **4.2.1.1 Τέλος Ταξινόμησης Αυτοκινήτων**

Μέχρι το έτος 1999 προβλέπονταν η επιβάρυνση της αγοράς αυτοκινήτων, εκτός του ΦΠΑ, και με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η συνεισφορά του οποίου στα έσοδα του κράτους ήταν σημαντική. Ειδικότερα ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβατικών αυτοκινήτων, εισέφερε στο ελληνικό δημόσιο το 1996 έσοδα 96 δισ. δρχ. Οι βασικές ρυθμίσεις της φορολογίας αυτής περιέχονταν στο ν. 363/76, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 1573/85 και στη συνέχεια το ν. 1882/90, που θέσπισε μειωμένη φορολογική επιβάρυνση για τα καινούργια αυτοκίνητα αντιρρυπαντικής τεχνολογίας.

Με το ν. 2682/99 καταργήθηκαν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης και το τέλος ταξινόμησης, και αντί αυτών εισήχθη το Τέλος Ταξινόμησης. Η εξέλιξη αυτή πραγματοποιήθηκε ενόψει της αναμενόμενης κατάργησης των ειδικών φόρων

κατανάλωσης εκτός των εναρμονισμένων (Φινοκαλιώτης, 2001).

Στα τέλη του έτους 2001, εν όψει της αλλαγής νομίσματος για τη χώρα μας, με βάση το ν. υπ' αριθμ. 2948 (ΦΕΚ.242/Α'/19-10-2001) «Κυκλοφορία τραπεζογραμματίων και κερμάτων ευρώ και φορολογικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή του ευρώ» τα τέλη κυκλοφορίας ορίζονταν ως εξής (Ν. 2948/2001):

**A. Αυτοκίνητα οχήματα Ιδιωτικής Χρήσης.**

α) Επιβατικά, δίκυκλες - τρίκυκλες μοτοσικλέτες

**Πίνακας 4.1: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά, δίκυκλες - τρίκυκλες μοτοσικλέτες**

Κατηγορία	Κινητήρας σε κυβ. εκατ	Τέλη Κυκλοφορίας
A	51-300	11,74 €
B	301-785	29,35€
Γ	786-1357	73,37€
Δ	1358-1928	132,06€
E	1929-2357	293,47€
ΣΤ	2358 και άνω	381,51€

Για τα Ε.Ι.Χ. ρυμουλκούμενα, ημιρρυμουλκούμενα (τροχόσπιτα): 73,37 ευρώ.

Στα παραπάνω αυτοκίνητα περιλαμβάνονται και τα επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που εισάγονται από το αλλοδαπό προσωπικό των εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων των εγκαταστημένων στην Ελλάδα με βάση τον Α.Ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'). Επίσης περιλαμβάνονται και τα τύπου Jeep αυτοκίνητα, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό τους ως επιβατικών ή φορτηγών.

β) Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες.

**Πίνακας 4.2: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες**

Κατηγορία	Μικτό βάρος σε χιλιόγραμμα	Τέλη Κυκλοφορίας
A	Εως 3.500	73€
B	3.501-10.000	205€
Γ	10.001-20.000	410€
Δ	20.001-30.000	645€
E	30.001-40.000	909€
ΣΤ	40.001 και άνω	1.027€

Για τα ρυμουλκά (τράκτορ): 205 ευρώ.

γ) Λεωφορεία

**Πίνακας 4.3: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία**

Κατηγορία	Θέσεις καθημένων	Τέλη Κυκλοφορίας
A	Εως 33	146
B	34-50	278
Γ	51 και άνω	352

δ) Αυτοκίνητα που δεν ανήκουν στις πιο πάνω κατηγορίες: 366 ευρώ.

**B. Αυτοκίνητα οχήματα Δημόσιας Χρήσης.**

α) Επιβατικά (με ή χωρίς μετρητή): 196,60 ευρώ.

**Πίνακας 4.4: Τέλη κυκλοφορίας Επιβατικά**

β) Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλές.Κατηγορία	Μικτό βάρος σε χιλιόγραμμα	Τέλη Κυκλοφορίας
A	εως 3.500	88€
B	3.501-10.000	132€
Γ	10.001-20.000	234€
Δ	20.001-30.000	410€
E	30.001-40.000	586€
ΣΤ	40.001 και άνω	733€

Για τα ρυμουλκά (τράκτορ): 205 ευρώ

γ) Λεωφορεία

**Πίνακας 4.5: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία**

Κατηγορία		Θέσεις καθημένων κυκλοφορίας	Τέλη και ορθίων
Αστικά	A	εως 50	146€
	B	51 και άνω	264€
Υπεραστικά	A	εως 50	146€
	B	51 και άνω	205€
Τουριστικά		εως 40	293€
		41 και άνω	410€

δ) Αυτοκίνητα που δεν ανήκουν στις πιο πάνω κατηγορίες: 205 ευρώ.

Γ. Για τα αλλοδαπά φορτηγά αυτοκίνητα για κάθε ταξίδι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τις ειδικές συμβάσεις της χώρας μας με άλλα κράτη: 18,30 ευρώ.

Δ. Για τη χορήγηση προσωρινής άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτων οχημάτων: 1,90 ευρώ την ημέρα.

Ε. Για τη δοκιμαστική κυκλοφορία των αυτοκινήτων οχημάτων: α) για μοτοσικλές 19 ευρώ, β) για λοιπά οχήματα 95,30 ευρώ.

ΣΤ. Τα τέλη κυκλοφορίας των διτροχών, τριτροχών μοτοποδηλάτων ορίζονται σε 7,30 ευρώ.

Τα παραπάνω τέλη όμως άλλαξαν, καθώς με άρθρο του νόμου 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012–2015» (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011) η παράγραφος 1 του άρθρου 20 του Ν. 2948/2001 (Α' 242), αντικαταστάθηκε και έχει ως εξής:

**Α.** Αυτοκίνητα οχήματα ιδιωτικής χρήσης.

α) Επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν ταξινομηθεί για πρώτη φορά στην Ελλάδα έως την 31.10.2010 και δίκυκλες και τρίκυκλες μοτοσικλές ανεξαρτήτως της ημερομηνίας πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα, με βάση τον κυλινδρισμό του κινητήρα αυτών:



**Πίνακας 4.6: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα**

Κατηγορία	Κυλινδρισμός κινητήρα (κυβ. εκατ.)	Ετήσια τέλη κυκλοφορίας
Α΄	Έως - 300	22€
Β΄	301 - 785	55€
Γ΄	786- 1.071	120€
Δ΄	1.072- 1.357	135€
Ε΄	1.358- 1.548	240€
ΣΤ΄	1.549- 1.738	265€
Ζ΄	1.739- 1.928	300€
Η΄	1.929- 2.357	660€
Θ΄	2.358- 3.000	880€
Ι΄	3.001 - 4.000	1.100€
Κ΄	4.001 και άνω	1.320€

β) Επιβατικά αυτοκίνητα που ταξινομούνται για πρώτη φορά στην Ελλάδα από την 1.11.2010 και μετά, αποκλειστικά με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα (γραμμάρια CO<sub>2</sub> ανά χιλιόμετρο).

Λαμβάνονται υπόψη οι εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα, όπως αυτές αναγράφονται στην άδεια του οχήματος, ως εξής:

**Πίνακας 4.7: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα**

Κλιμάκιο εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα (γρμ. CO <sub>2</sub> ανά χιλιόμετρο)	Ετήσια τέλη κυκλοφορίας ανά γραμμάριο εκπομπών CO <sub>2</sub>
0-100	0,00€
101 -120	0,90€
121 -140	1,10€
141 -160	1,70€
161 -180	2,25€
181 -200	2,55€
201 -250	2,80€
άνω των 251	3,40€

Για τα Ε.Ι.Χ. ρυμουλκούμενα, ημιρυμουλκούμενα (τροχόσπιτα): 140 ευρώ.

Στα παραπάνω αυτοκίνητα περιλαμβάνονται και τα επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα που εισάγονται από το αλλοδαπό προσωπικό των εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων των εγκατεστημένων στην Ελλάδα με βάση τον α.ν. 89/1967 (Α΄ 132). Επίσης περιλαμβάνονται και τα τύπου Jeep αυτοκίνητα, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό τους ως επιβατικών ή φορτηγών.

γ) Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες:

**Πίνακας 4.8: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες**

Κατηγορία	Μικτό βάρος σε χιλιόγραμμα	Τέλη κυκλοφορίας
Α΄	εως 1.500	75€
Β΄	1.501-3.500	105€
Γ΄	3.501-10.000	300€
Δ΄	10.001-20.000	600€
Ε΄	20.001-30.000	940€
ΣΤ΄	30.001-40.000	1320€
Ζ΄	40.001 και άνω	1.490€

Για τα ρυμουλκά (τράκτορ): 300 ευρώ

δ) Λεωφορεία:

**Πίνακας 4.9: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες**

Κατηγορία	Θέσεις καθημένων	Τέλη κυκλοφορίας
Α΄	Έως 33	210€
Β΄	34-50	410€
Γ΄	51 και άνω	510€

ε) Αυτοκίνητα που δεν ανήκουν στις πιο πάνω κατηγορίες: 535 ευρώ.

στ) Ειδικά, τα ετήσια τέλη κυκλοφορίας των ιδιωτικής χρήσης επιβατικών οχημάτων που τελούν στο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, υπολογίζονται αποκλειστικά με βάση τον κυλινδρισμό του κινητήρα αυτών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης α΄ της περίπτωσης Α΄ της παραγράφου 1.

ζ) Στα εκποιούμενα από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού (Ο.Δ.Δ.Υ. Α.Ε.) επιβατικά αυτοκίνητα οχήματα, τα οποία τίθενται από τους αγοραστές σε κυκλοφορία, ως ιδιωτικής χρήσης, τα τέλη κυκλοφορίας υπολογίζονται όπως και στην προηγούμενη υποπερίπτωση.

Προκειμένου για υβριδικά αυτοκίνητα οχήματα και υβριδικές δίκυκλες και τρίκυκλες μοτοσικλέτες, που εμπίπτουν στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, έως 1.929 κ.εκ., ανεξάρτητα από την ημερομηνία της πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα, αυτά απαλλάσσονται των τελών κυκλοφορίας. Για τα οχήματα της κατηγορίας αυτής άνω των 1.929 κ.εκ., τα τέλη κυκλοφορίας που επιβάλλονται αναλογούν στο ήμισυ των τελών των αντίστοιχων συμβατικών οχημάτων.

Ειδικά, προκειμένου για ηλεκτροκίνητα και υδρογόνου αυτοκίνητα οχήματα και ηλεκτροκίνητες και υδρογόνου δίκυκλες και τρίκυκλες μοτοσικλέτες, της πιο πάνω κατηγορίας, αυτά απαλλάσσονται των τελών κυκλοφορίας.

η) Για τα καινούργια ή μεταχειρισμένα επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκινούμενα τροχόσπιτα, ασθενοφόρα, νεκροφόρες και θωρακισμένα επιβατικά οχήματα, επειδή εξαιρούνται από τη μέτρηση εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα, τα τέλη κυκλοφορίας για τα οχήματα της κατηγορίας αυτής υπολογίζονται με βάση τον κυλινδρισμό του κινητήρα αυτών.

θ) Για τα μεταχειρισμένα επιβατικά ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα, με πρώτο έτος κυκλοφορίας στη διεθνή αγορά πριν από την 1.1.2002, ανεξάρτητα του χρόνου της πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα, επειδή για τα οχήματα αυτά δεν ήταν υποχρεωτική η μέτρηση των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα, τα τέλη

κυκλοφορίας για τα οχήματα της κατηγορίας αυτής υπολογίζονται με βάση τον κυλινδρισμό του κινητήρα αυτών.

ι) Για τα επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που αποκατακρίνονται και τίθενται σε κυκλοφορία, ως ιδιωτικής χρήσης, ως ημερομηνία για τον υπολογισμό των τελών κυκλοφορίας, νοείται η ημερομηνία της πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα.

κ) Για τα επιβατικά οχήματα ιδιωτικής χρήσης που είχαν ταξινομηθεί στη χώρα μας και μετά την διαγραφή τους από το Μητρώο του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων επαναταξινομούνται στη χώρα, ως ημερομηνία πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα, νοείται η ημερομηνία της πρώτης άδειας κυκλοφορίας στη χώρα μας, πριν από την διαγραφή τους.

**B. Αυτοκίνητα οχήματα δημόσιας χρήσης.**

α) Επιβατικά (με ή χωρίς μετρητή) που έχουν ταξινομηθεί για πρώτη φορά στην Ελλάδα έως την 31.10.2010: 290 ευρώ.

β) Επιβατικά (με ή χωρίς μετρητή) ταξινομούμενα για πρώτη φορά στην Ελλάδα από την 1.11.2010 και μετά, αποκλειστικά με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα (γραμμάρια CO<sub>2</sub> ανά χιλιόμετρο).

Λαμβάνονται υπόψη οι εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα, όπως αυτές αναγράφονται στην άδεια του οχήματος, ως εξής:

**Πίνακας 4.10: Τέλη κυκλοφορίας σε Επιβατικά αυτοκίνητα με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα**

Κλιμάκιο εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα (γρμ. CO <sub>2</sub> ανά χιλιόμετρο)	Ετήσια τέλη κυκλοφορίας ανά γρμ. Εκπομπών CO <sub>2</sub>
0-100	0,00€
101-150	2,25€
άνω των 151	2,80€

γ) Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες

**Πίνακας 4.11: Τέλη κυκλοφορίας σε Φορτηγά αυτοκίνητα και μοτοσικλέτες**

Κατηγορία	Μικτό βάρος σε χιλιόγραμμα	Τέλη κυκλοφορίας
A'	έως 3.500	125
B'	3.501 - 10.000	195
Γ'	10.001 - 19.000	340
Δ'	19.001 - 26.000	495
Ε'	26.001 - 33.000	650
ΣΤ'	33.001 - 40.000	925
Ζ'	40.001 και άνω	1.460

Για τα ρυμουλκά (τράκτορ): 300 ευρώ

δ) Λεωφορεία

**Πίνακας 4.12: Τέλη κυκλοφορίας σε Λεωφορεία**

Αστικά	Θέσεις καθημένων και όρθιων	Τέλη κυκλοφορίας
A	εως 50	210€
B	51 και άνω	385€
Υπεραστικά		
A	εως 50	215€
B	51 και άνω	300€
Τουριστικά		
A	εως 50	430€
B	51 και άνω	595€

ε) Αυτοκίνητα που δεν ανήκουν στις πιο πάνω κατηγορίες: 300 ευρώ.

Γ. Για τα αλλοδαπά φορτηγά αυτοκίνητα, για κάθε ταξίδι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τις ειδικές συμβάσεις της χώρας μας με άλλα κράτη: 100 ευρώ.

Δ. Για τη χορήγηση προσωρινής άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτων οχημάτων 4 ευρώ ανά ημέρα.

Ε. Για τη δοκιμαστική κυκλοφορία των αυτοκινήτων οχημάτων:

α) Για μοτοσικλέτες: 30 ευρώ.

β) Για λοιπά οχήματα: 150 ευρώ.

ΣΤ. Τα τέλη κυκλοφορίας των δίτροχων, τρίτροχων μοτοποδηλάτων ορίζονται σε 12 ευρώ.

Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα τέλη κυκλοφορίας έτους 2012 και επόμενων.

#### **4.2.1.2 Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών προϊόντων**

Ο ν. 1038/80, ενοποίησε σε ένα φόρο τους σχετικούς ειδικούς φόρους, ενώ ο ν. 2127/93 υλοποίησε τις ρυθμίσεις των οδηγιών 92/12/ΕΟΚ και 92/81/ΕΟΚ και 92/82/ΕΟΚ, τροποποιώντας τις ρυθμίσεις του προαναφερθέντος νόμου. Σήμερα ο φόρος αυτός διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 72-78 του Εθν. Τελωνειακού Κώδικα, ενώ ισχύουν και οι ρυθμίσεις του ν. 1038/80 στο μέτρο που δεν καταργήθηκαν (απαλλαγές των χρησιμοποιούμενων στα διυλιστήρια πρώτων υλών).

Ο ειδικός αυτός φόρος επιβάλλεται με βάση τη μονάδα μέτρησης (χιλιόλιτρο, μετρικός τόνος) καθενός συγκεκριμένου προϊόντος σε ευρώ. Εκτός των γενικών για όλους τους ειδικούς φόρους απαλλαγών, προβλέπονται και ειδικές, όπως η παράδοση προϊόντων για τον εφοδιασμό αεροσκαφών που διενεργούν αεροπορικές μεταφορές, προϊόντα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τους σκοπούς της ναυσιπλοΐας στα ύδατα της Ε.Ε, προϊόντα που χρησιμοποιούνται στην επαγγελματική αλιεία, κλπ. Δεν απαλλάσσονται οι παραδόσεις πετρελαιοειδών προϊόντων σε ιδιωτικά αεροσκάφη και σκάφη αναψυχής. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία οι σχετικές με απαλλαγές διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες. (ΣΤΕ 4413/96) (Φινοκαλιώτης, 2011).

#### 4.2.1.3 Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.

Με την οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, προβλέφθηκε ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο στα ενεργειακά προϊόντα, και στην ηλεκτρική ενέργεια, όπως αυτά ορίζονται κατά τρόπο λεπτομερή στο άρθρ. 2. Οι ρυθμίσεις της οδηγίας αυτής μεταφέρθηκαν στη χώρα μας με το ν.3336/2005.

Σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο ως ενεργειακά προϊόντα θεωρούνται τα ακόλουθα προϊόντα (Ν. 3336/2005):

- ✓ Σογιέλαιο και τα κλάσματα του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1507).
- ✓ Αραχιδέλαιο και τα κλάσματα του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1508).
- ✓ Ελαιόλαδο και τα κλάσματα του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1509).
- ✓ Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (κωδικός Σ.Ο. 1510).
- ✓ Φοινικέλαιο και τα κλάσματα του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1511).
- ✓ Λάδια ηλιοτρόπιου, κνήκου ή βαμβακιού και τα κλάσματα τους, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1512).
- ✓ Λάδια κοκοφοίνικα (λάδι κοπρά), λαχανοφοίνικα (φοινοκοπυρηνέλαιο) ή babassu και τα κλάσματα τους, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1513).
- ✓ Λάδια αγριογγύλης, αγριοκράμβης ή σιναπιού και τα κλάσματα τους, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1514).
- ✓ Άλλα λίπη και λάδια φυτικά (στα οποία περιλαμβάνεται και το λάδι jojoba) και τα κλάσματα τους, σταθερά, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 1515).
- ✓ Λίπη και λάδια ζωικά ή φυτικά και τα κλάσματα τους, μερικώς ή ολικώς υδρογονωμένα, διεστεροποιημένα, επανεστεροποιημένα ή ελαιδιτισμένα (με ισομέρεια λιπαρών οξέων), έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα (κωδικός Σ.Ο. 1516).
- ✓ Μαργαρίνη. Μείγματα ή παρασκευάσματα βρώσιμα από λίπη ή λάδια ζωικά ή φυτικά ή από τα κλάσματα διαφόρων λιπών ή λαδιών του κεφαλαίου αυτού, άλλα από τα λίπη και λάδια διατροφής και τα κλάσματα τους της κλάσης 1516 (κωδικός Σ.Ο. 1517).
- ✓ Λίπη και λάδια ζωικά ή φυτικά και τα κλάσματα τους, θερμικά επεξεργασμένα (βρασμένα ή ψημένα), οξειδωμένα, αφυδατωμένα, θειωμένα, εμφυσήματα, πολυμερισμένα με απλή θέρμανση ή αλλιώς χημικώς τροποποιημένα, με εξαίρεση εκείνα της κλάσης 1516. Μείγματα ή παρασκευάσματα μη βρώσιμα από λίπη ή λάδια ζωικά ή φυτικά ή από τα κλάσματα διαφόρων λιπών ή λαδιών του κεφαλαίου αυτού που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού (κωδικός Σ.Ο. 1518), εφόσον όλα τα ανωτέρω προϊόντα πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων.

- ✓ Λιθάνθρακες. Πλίνθοι, σφαίρες και παρόμοια στερεά καύσιμα που παίρνονται από το λιθάνθρακα (κωδικός Σ.Ο. 2701).
- ✓ Λιγνίτες, έστω και συσσωματωμένοι, με εξαίρεση το γαγάτη (κωδικός Σ.Ο. 2702).
- ✓ Οπτάνθρακας (κοκ) και ημιοπτάνθρακας από λιθάνθρακα, λιγνίτη ή τύρφη, έστω και συσσωματωμένοι. Άνθρακας αποστακτικού κέρατος (κωδικός Σ.Ο. 2704).
- ✓ Αέριο από λιθάνθρακα, υδραέριο, φτωχό αέριο και παρόμοια αέρια, με εξαίρεση τα αέρια πετρελαίου και άλλους αεριώδεις υδρογονάνθρακες (κωδικός Σ.Ο. 2705).
- ✓ Πίσσης από λιθάνθρακα, λιγνίτη ή τύρφη και άλλες ορυκτές πίσσης, έστω και αφυδατωμένες ή μερικώς αποσταγμένες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι πίσσης που έχουν ανασυσταθεί (κωδικός Σ.Ο. 2706).
- ✓ Λάδια και άλλα προϊόντα που προέρχονται από την απόσταξη σε υψηλή θερμοκρασία των πισσών από λιθάνθρακα. Ανάλογα προϊόντα στα οποία τα αρωματικά συστατικά υπερισχύουν κατά βάρος από τα μη αρωματικά συστατικά (κωδικός Σ.Ο. 2707).
- ✓ Πίσσα στερεή και οπτάνθρακας (κοκ) πίσσης, που παίρνονται από πίσσα λιθανθράκων ή από άλλες ορυκτές πίσσης (κωδικός Σ.Ο. 2708).
- ✓ Λάδια ακατέργαστα, από πετρέλαιο ή από ασφαλτούχα ορυκτά (ακατέργαστο πετρέλαιο), (κωδικός Σ.Ο. 2709).
- ✓ Λάδια από πετρέλαιο ή από ασφαλτούχα ορυκτά, άλλα από τα ακατέργαστα λάδια. Παρασκευάσματα που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού, που περιέχουν κατά βάρος 70% ή περισσότερο λάδια από πετρέλαιο ή ασφαλτούχα ορυκτά και στα οποία τα λάδια αυτά αποτελούντο βασικό συστατικό. Χρησιμοποιημένα λάδια (κωδικός Σ.Ο. 2710).
- ✓ Αέρια πετρελαίου και άλλοι αέριοι υδρογονάνθρακες (κωδικός Σ.Ο. 2711).
- ✓ Βαζελίνη. Παραφίνη, κεριό πετρελαίου μικροκρυστάλλινο, slack wax, οζοκηρίτης, κεριό από λιγνίτη, κεριό από τύρφη, άλλα ορυκτά κεριά και παρόμοια προϊόντα που παίρνονται με σύνθεση ή άλλες μεθόδους, έστω και χρω-ματισμένα (κωδικός Σ.Ο. 2712).
- ✓ Οπτάνθρακας (κοκ) από πετρέλαιο, άσφαλτος από πετρέλαιο και άλλα υπολείμματα των λαδιών πετρελαίου ή των ασφαλτούχων ορυκτών (κωδικός Σ.Ο. 2713).
- ✓ Άσφαλτοι εν γένει φυσικές. Σχιστές και άμμος, ασφαλτούχα. Ασφαλτίτες και πετρώματα ασφαλτούχα (κωδικός Σ.Ο. 2714).
- ✓ Μείγματα ασφαλτούχα με βάση τη φυσική άσφαλτο εν γένει, την πίσσα του πετρελαίου, την ορυκτή πίσσα ή το υπόλειμμα αυτής (π.χ. μαστίχες ασφαλτούχες, cut-backs) (κωδικός Σ.Ο. 2715).
- ✓ Υδρογονάνθρακες άκυκλοι (κωδικός Σ.Ο. 2901).
- ✓ Υδρογονάνθρακες κυκλικοί (κωδικός Σ.Ο. 2902).
- ✓ Μεθανόλη (μεθυλική αλκοόλη) (Κωδικός Σ.Ο. 2905 11 00), εφόσον δεν είναι συνθετικής προέλευσης και πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο θέρμανσης ή ως καύσιμο κινητήρων.
- ✓ Παρασκευάσματα λιπαντικά (στα οποία περιλαμβάνονται και τα λάδια κοπής, τα παρασκευάσματα για την απελευθέρωση του παξιμαδιού της βίδας, παρασκευάσματα αντισκωριακά ή αντιδιαβρωτικά και τα παρασκευάσματα για το ξεκαλούπωμα, με βάση τα λιπαντικά) και παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται στην επεξεργασία με λάδι ή με λίπος των υφαντικών υλών, του δέρματος, των γουνοδερμάτων ή άλλων υλών, με εξαίρεση εκείνα που περιέχουν

σαν βασικά συστατικά 70% ή περισσότερο κατά βάρος λάδια από πετρέλαιο ή από ασφαλτούχα ορυκτά (κωδικός Σ.Ο. 3403).

✓ Αντικροτικά παρασκευάσματα, ανασχετικά της οξείδωσης, προσθετικά εξουδετέρωσης καταλοίπων, βελτιωτικά του ιξώδους των λιπαντικών λαδιών, προσθετικά κατά της διάβρωσης και άλλα παρασκευασμένα προσθετικά, για ορυκτά λάδια (στα οποία περιλαμβάνεται και η βενζίνη) ή για άλλα υγρά που χρησιμοποιούνται για τους ίδιους σκοπούς μετά ορυκτά λάδια (κωδικός Σ.Ο. 3811).

✓ Αλκυλοβενζόλια σε μείγματα και αλκυλοναφθαλένια σε μείγματα, άλλα από εκείνα των κλάσεων 2707 ή 2902 (κωδικός Σ.Ο. 3817).

✓ Χημικά προϊόντα και παρασκευάσματα των χημικών ή συναφών βιομηχανιών (στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα που αποτελούνται από μείγματα φυσικών προϊόντων), που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού και υπάγονται στον κωδικό της Σ.Ο. 3824 90 99, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή ως καύσιμα κινητήρων.

Οι συντελεστές του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης στα παραπάνω ενεργειακά προϊόντα ορίζονται ως ακολούθως:

**Πίνακας 4.13: Συντελεστές Ε.Φ.Κ.**

ΕΙΔΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ Σ.Ο	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ
α) Βενζίνη με μόλυβδο	2710 11 51 και 2710 11 59	337€	1.000 λίτρα
β) Βενζίνη χωρίς μόλυβδο - με αριθμό οκτανίων μέχρι και 96,5 - με αριθμό οκτανίων μεγαλύτερο των 96,5	2710 11 41 και EX 2710 11 45 EX 2710 11 45 316 και 2710 11 49	296€	1.000 λίτρα
γ) Βενζίνη χωρίς μόλυβδο με την προσθήκη ειδικών προσθέτων, που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί, προσφέρεται προς πώληση ή και χρησιμοποιείται ως ισοδύναμο καύσιμο αντί της μολυβδούχου βενζίνης των κωδικών της Σ.Ο. 2710 11 51 και 2711 11 59	2710 11 41, 2710 11 45 και 2710 11 49	337€	1.000 λίτρα
δ) Βενζίνη αεροπλάνων	2710 11 31	437€	1.000 λίτρα
ε) Ειδικό καύσιμο αεριωθουμένων τύπου βενζίνης	2710 1170	437€	1.000 λίτρα
στ) Πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων	271019 41 2710 19 45 και 2710 19 49	245€	1.000 λίτρα
ζ) Πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL), που χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης	2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49	245€	1.000 λίτρα
η) Πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) που	2710 19 41, 2710 19 45 και 2710 19	245€	1.000 λίτρα

χρησιμοποιείται για χρήσεις άλλες από αυτές που καθορίζονται στις παραπάνω περιπτώσεις στ' και ζ'	49		
θ) Πετρέλαιο εξωτερικής καύσης (FUELOIL - Μαζούτ)	2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69	19€	1.000 χιλιόγραμμα
ι) Φωτιστικό πετρέλαιο (κηροζίνη), που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων	2710 19 21 και 271019 25	245€	1.000 λίτρα
ια) Φωτιστικό πετρέλαιο (κηροζίνη), που χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης	271019 21 και 271019 25	245€	1.000 λίτρα
ιβ) Φωτιστικό πετρέλαιο (κηροζίνη), που χρησιμοποιείται για άλλες χρήσεις εκτός από αυτές που καθορίζονται στις παραπάνω περιπτώσεις ι' και ια'	2710 19 21 και 2710 19 25	245€	1.000 λίτρα
ιγ) Υγραέριο (LPG) που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων	2711 12 11 έως και 2711 19 00	100€	1.000 χιλιόγραμμα
ιδ) Υγραέριο (LPG) που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης	2711 12 11 έως και 2711 19 00	13€	1.000 χιλιόγραμμα
ιε) Υγραέριο (LPG) και Μεθάνιο που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις εκτός από αυτές που καθορίζονται στις παραπάνω περιπτώσεις ιγ' και ιδ'	2711 12 11 έως και 2711 19 00 και 27 11 29 00	13€	1.000 χιλιόγραμμα
ιστ) Φυσικό αέριο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων	2711 11 00 και 2711 21 00	0	μεικτήθερμογόνος δύναμη
ιζ) Φυσικό αέριο που χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης	2711 11 00 και 2711 21 00	0	Gigajoule μεικτήθερμογόνος δύναμη
ιη) Φυσικό αέριο που χρησιμοποιείται για άλλες χρήσεις εκτός από αυτές που καθορίζονται στις παραπάνω ιστ' και ιζ' περιπτώσεις	2711 11 00 και 2711 21 00	0	Gigajoule μεικτήθερμογόνος δύναμη
ιθ) Λιθάνθρακας, λιγνίτης και οπτάνθρακας (κοκ) που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης	2701, 2702 και 2704	0	Gigajoule
κ) Λιθάνθρακας, λιγνίτης και οπτάνθρακας (κοκ), που χρησιμοποιούνται για άλλες	2701, 2702 και 2704	0	Gigajoule



χρήσεις εκτός από αυτή που καθορίζεται στην παραπάνω ιθ' περίπτωση			
κα) Ηλεκτρική ενέργεια	2716	0	MWh
κβ) - Βενζόλιο (βενζένιο) - Τολουόλιο (τολουένιο) - Ξυλόλιο (ξυλένιο) - Άλλα μείγματα αρωματικών υδρογονανθράκων που αποστάζουν 65% ή περισσότερο του όγκου τους (με τις απώλειες) στους 250 O σύμφωνα με τη μέθοδο A3TM O 86 - Μείγματα από τα παραπάνω προϊόντα	2707	372€	1.000 χιλιόγραμμα
κγ) - Βενζόλιο - Τολουόλιο - ο- Ξυλόλιο - μ-Ξυλόλιο - π- Ξυλόλιο - Ισομερή του Ξυλολίου σε μείγμα - Αιθυλοβενζόλιο - Μείγματα από τα παραπάνω προϊόντα	2902	372€	1.000 χιλιόγραμμα
κδ) Ελαφρύ πετρέλαιο (WHITE SPIRIT)	2710 11 21	20€	1.000 χιλιόγραμμα
κε) Άλλα ελαφρά λάδια	2710 11 90	12€	1.000 χιλιόγραμμα

Τέλος, απαλλάσσονται ή υπόκεινται σε μειωμένους συντελεστές Ε.Φ.Κ. τα ενεργειακά προϊόντα στις ακόλουθες περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις σχετικές Α.Υ.Ο.:

✓ Όταν παραλαμβάνονται με σκοπό τον εφοδιασμό αεροσκαφών που εκτελούν αεροπορικές μεταφορές, με εξαίρεση τον εφοδιασμό αεροσκαφών που εκτελούν ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής.

✓ Όταν παραλαμβάνονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τους σκοπούς της ναυσιπλοΐας στα ύδατα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), συμπεριλαμβανομένης και της επαγγελματικής αλιείας, εκτός της χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής.

✓ Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) κίνησης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά ως ηλεκτρομονωτικό υλικό ηλεκτρικών μετασχηματιστών.

✓ Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) κίνησης, το φωτιστικό πετρέλαιο (κηροζίνη), το ελαφρύ πετρέλαιο (WHITE SPIRIT), καθώς και τα άλλα ελαφρά λάδια, που παραλαμβάνονται από βιομηχανίες ή βιοτεχνίες και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ως πρώτη ύλη για την παραγωγή των προϊόντων τους.

✓ Τα προϊόντα των περιπτώσεων κβ' και κγ' (αρωματικοί υδρογονάνθρακες), της παραγράφου 1, του άρθρου 73, που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από τις βιομηχανίες ή βιοτεχνίες ως πρώτες ύλες για την παραγωγή των προϊόντων τους.

✓ Ο λιθάνθρακας, λιγνίτης και οπτάνθρακας (κοκ) της Σ.Ο. 2701, 2702 και 2704 που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, για

ορυκτολογική κατεργασία, για χημική αναγωγή, ηλεκτρολυτική και μεταλλουργική κατεργασία.

- ✓ Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) κίνησης που χρησιμοποιείται από τις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς και από τα νοσηλευτικά και προνοιακά ιδρύματα.
- ✓ Η βενζίνη γεωργικής και δασικής χρήσης
- ✓ Η βενζίνη εκχύλισης (εξάνιο)
- ✓ Το υγραέριο και μεθάνιο που χρησιμοποιείται στη γεωργία
- ✓ Όταν έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα άλλο κράτος-μέλος και τα οποία περιέχονται στις κανονικές δεξαμενές καυσίμων εμπορικών οχημάτων με κινητήρα και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα από τα εν λόγω οχήματα καθώς και σε ειδικά εμπορευματοκιβώτια και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία, κατά τη διάρκεια μεταφοράς, των συστημάτων με τα οποία είναι εξοπλισμένα τα εμπορευματοκιβώτια.
- ✓ Η κηροζίνη θέρμανσης που χρησιμοποιείται κατά τη χρονική περίοδο από 15 Οκτωβρίου μέχρι και 30 Απριλίου κάθε έτους.
- ✓ Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης που χρησιμοποιείται κατά τη χρονική περίοδο από 15 Οκτωβρίου μέχρι και 30 Απριλίου κάθε έτους, με καθιέρωση διαδικασίας επιστροφής φόρου.
- ✓ Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης (DIESEL) κίνησης που χρησιμοποιείται στη γεωργία, με καθιέρωση διαδικασίας επιστροφής φόρου.
- ✓ Η ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται και χρησιμοποιείται για την ίδια χρήση εφόσον προέρχεται από αιολική, ηλιακή, γεωθερμική, παλιρροϊκή ενέργεια και ενέργεια κυμάτων.

#### **4.2.1.4 Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καπνικών προϊόντων**

Με το ν. 2127/93, η ελληνική νομοθεσία (ν. 1439/84) εναρμονίσθηκε προς τις διατάξεις των οδηγιών 92/12/ΕΟΚ, 92/78/ΕΟΚ, 92/79/ΕΟΚ και 92/80/ΕΟΚ. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται, συγχρόνως με το ΦΠΑ, από τον βιομήχανο ή τον εισαγωγέα, στο δημόσιο ταμείο, προ της εξαγωγής των προϊόντων από το εργοστάσιο, ή προ του εκτελωνισμού, οπότε και παραλαμβάνονται οι σχετικές ταινίες που αποδεικνύουν την καταβολή του ειδικού φόρου.

Σήμερα οι σχετικές με τον ειδικό αυτό φόρο διατάξεις περιέχονται στα άρθρα 97 επομ. του Ε.Τ.Κ. Στο άρθ. 95 καθορίζονται το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας. Σημειωτέον η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε με το ν. 3052/2002, προς υλοποίηση της οδηγίας 2002/10 /ΕΚ, η οποία εξεδόθη για την αντιμετώπιση προβλημάτων που γεννήθηκαν σε σχέση με την ένταξη των προϊόντων αυτών σε μια από τις κατηγορίες. Ως γνωστό ο φόρος αυτός επιβάλλεται στα τσιγάρα, στα πούρα, στα σιγαρίλλος, στο λεπτοκομμένο καπνό, και σε άλλα καπνά για κάπνισμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 96 του ΕΤΚ, για μεν τα τσιγάρα η φορολογική επιβάρυνση συντίθεται από ένα αναλογικό φόρο (ως ποσοστό επί της πλέον ζητούμενης τιμής πώλησης) και ένα πάγιο (ανά αριθμό τσιγάρων).

Κατά την αρχική οδηγία το άθροισμα των δύο αυτών επιβαρύνσεων δεν ήταν επιτρεπτό να είναι μικρότερο του 57%. Με βάση την οδηγία 2002/1 Ο/ΕΚ, ο συνολικός ελάχιστος συντελεστής διαμορφώνεται από 1/1/2005 σε 60 ευρώ και

από 1/1/2008 σε 64 ευρώ ανά 1000 τσιγάρα.

Αντίθετα, ο ειδικός φόρος στα λοιπά καπνικά προϊόντα (πούρα, σιγαρίλλος κλπ.) θεσπίζεται ως αναλογικός φόρος, επιβαλλόμενος με βάση την λιανική αξία των προϊόντων αυτών. Σημειώνεται ότι με την οδηγία 99/81/ΕΚ, καθορίζεται το ύψος του συνολικού φόρου που μπορεί να εισπραχθεί ανά κατηγορία προϊόντων. Σήμερα οι συντελεστές αυτοί στη χώρα μας έχουν διαμορφωθεί για μεν τα πούρα και τα σιγαρίλλος σε ποσοστό 26%, για δε το καπνό καπνίσματος σε 59%.

Το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων απασχόλησε η διαμόρφωση των τιμών των τσιγάρων στη χώρα μας. Ειδικότερα μετά από προσφυγή της Επιτροπής των ΕΕ κατά της χώρας μας, Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τον ορισμό κατώτατης τιμής λιανικής πώλησης των επεξεργασμένων καπνών με υπουργικές αποφάσεις, παραβίασε τις ρυθμίσεις της οδηγίας 95/59/ΕΚ, και ειδικότερα εκείνη του άρθ. 9, που προβλέπει ότι οι καπνοβιομήχανοι και οι εισαγωγείς καθορίζουν ελεύθερα τις τιμές πώλησης των προϊόντων. Απορρίπτοντας μάλιστα τον ισχυρισμό της χώρας μας ότι η επίδικη διάταξη επεδίωκε να προστατεύσει τη δημόσια υγεία, το Δικαστήριο επεσήμανε ότι αυτό ήταν εφικτό να επιτευχθεί με την αυξημένη φορολόγηση των προϊόντων καπνού, που θα διασφάλιζε συγχρόνως και την λειτουργία του ελεύθερου ανταγωνισμού. (ΔΕΚ αποφ. 19/10/2000). Η χώρα μας συμμορφούμενη προς την απόφαση αυτή, προβλέπει με το άρθ. 4 παρ. 1 του ν. 2892/2001, ότι οι τιμές λιανικής πώλησης των βιομηχανοποιημένων καπνών καθορίζονται ελεύθερα από τους καπνοβιομηχάνους (Φινοκαλιώτης, 2011).

#### **4.2.1.5 Ο φόρος στα οινοπνευματώδη ποτά και την μύρα**

Ο ειδικός αυτός φόρος επιβαρύνει την κατανάλωση αλκοολούχων ποτών και της αλκοόλης. Οι ρυθμίσεις του φόρου αυτού περιέχονταν καταρχάς στο β.δ της 19/2/1939, και στη συνέχεια στο ν. 2127/93, με τον οποίο η ελληνική νομοθεσία εναρμονίστηκε στο καθεστώς που θέσπισαν οι οδηγίες 92/12/ΕΟΚ, 92/83/ΕΟΚ και 92/84/ΕΟΚ. Πρέπει να σημειωθεί ότι η φορολόγηση των αλκοολούχων ποτών είχε απασχολήσει - προ της εναρμόνισης- ιδιαίτερα το Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπό το πρίσμα του άρθ. 95 (ήδη 90) Συνθ.ΕΚ, ενόψει των προστατευτικού χαρακτήρα διατάξεων των εθνικών νομοθεσιών. Σήμερα ο φόρος αυτός ρυθμίζεται στα άρθρα 79- 83 του ΕΤΚ.

Ο ειδικός αυτός φόρος επιβαρύνει την αιθυλική αλκοόλη, τη μύρα και τα ενδιάμεσα προϊόντα, το κρασί και τα ποτά που παρασκευάζονται με ζύμωση, εκτός από το κρασί και τη μύρα. Ο φόρος αυτός είναι ειδικευμένος δηλ. υπολογίζεται για μεν τα οινοπνευματώδη ποτά σε ευρώ ανά χιλιόγραμμο ανύδρου οινοπνεύματος και αποσταγμάτων, για δε τη μύρα με βάση τον αριθμό των εκατολίτρων του ζύθου και τους βαθμούς PLATO. Έτσι για την αιθυλική αλκοόλη ο συντελεστής του φόρου είναι 908 ευρώ ανά εκατόλιτρο άνυδρης αλκοόλης, ενώ για την περίπτωση της παραγωγής ούζου και τσίπουρου, ο συντελεστής αυτός μειώνεται κατά 50%. Για τη μύρα ο συντελεστής έχει ορισθεί σε 1, 13 ευρώ ανά εκατόλιτρο μύρας και ανά βαθμό PLATO. Για τα ενδιάμεσα προϊόντα, ο συντελεστής ορίζεται σε 45 ευρώ ανά εκατόλιτρο τελικού προϊόντος. Επισημαίνεται ότι η χώρα μας απαλλάσσει το κρασί και τα παραγόμενα με ζύμωση ποτά από το φόρο.

Τέλος, η Ελλάδα πέτυχε να εντάξει στην οδηγία 92/84/ΕΚ, ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία, δύναται να επιβάλλει μειωμένους συντελεστές ΕΦΚ στα νησιά του Αν. Αιγαίου τις Β. Σποράδες και τα Δωδεκάνησα. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 181/2000 γνωμοδότηση του ΝΣΚ απαλλάσσεται από τον ειδικό αυτό φόρο η αλκοόλη που χρησιμοποιείται άμεσα για την παρασκευή φαρμάκων, όταν δηλ. αποτελεί συστατικό του φαρμάκου και όχι όταν χρησιμοποιείται για την απολύμανση των συσκευών παραγωγής (Φινοκαλιώτης, 2011).

#### 4.2.2 Τέλη Χαρτοσήμου

Με το π. δ της 28/7/1931 «περί κώδικος νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» (Κ.Ν.Τ.Χ), επιβλήθηκε φόρος επί των συναλλαγών και ειδικότερα επί των εγγράφων που περιέχουν αστικές ή εμπορικές πράξεις ή συναλλαγές, με την ονομασία «τέλος χαρτοσήμου». Όπως γίνεται φανερό η επιβολή των τελών χαρτοσήμου, που είναι κατ' ουσία φόρος, προϋποθέτει κατ' αρχή, την ύπαρξη εγγράφου (σύμβασης, δανείου κλπ.). Ως «έγγραφο» όμως το οποίο αποδεικνύει την ύπαρξη σύμβασης λογίζεται και κάθε σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, είτε αυτά είναι επίσημα είτε ανεπίσημα, από την οποία αποδεικνύεται ότι καταρτίστηκε σύμβαση, σχέση ή συναλλαγή που υποβάλλεται στο τέλος χαρτοσήμου.

Το τέλος χαρτοσήμου δεν συνιστά ανταποδοτικό ή διοικητικό τέλος, αλλά είναι φόρος, όπως ρητά ορίζεται στο άρθ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ, ο οποίος ανήκει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων που επιβάλλεται επί των εγγράφως καταρτιζόμενων συναλλαγών.

Η φορολογία του χαρτοσήμου είναι αυστηρά τυπική και υποβάλλει στο φόρο τα έγγραφα κατά την κατάρτισή τους, ανεξάρτητα αν θα επέλθουν ή όχι τα δια της συναπτόμενης σύμβασης επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

Ο νόμος περί τελών χαρτοσήμου, ως φορολογικός νόμος είναι δημόσιας τάξης, και συνεπώς τα δικαστήρια οφείλουν να εξετάζουν αυτεπάγγελτα τις περί τελών χαρτοσήμου διατάξεις σε κάθε στάση της δίκης.

Το χαρτόσημο επιβάλλεται επί των εγγράφως καταρτιζόμενων στην Ελλάδα συναλλαγών μεταξύ οποιωνδήποτε προσώπων, φυσικών και νομικών, ανεξάρτητα από εθνικότητα, κατοικία, διαμονή, ή έδρα. Επιβάλλονται επίσης τέλη και επί των συντασσομένων και εκδιδόμενων στην αλλοδαπή εγγράφων - υπό ορισμένες προϋποθέσεις - και εφόσον εισαχθούν στην Ελλάδα.

Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται σε *αναλογικά* και *πάγια*. Αναλογικά είναι τα τέλη χαρτοσήμου που υπολογίζονται σε ποσοστό (π.χ. 2%, 3% κλπ.) επί της χρηματικής αξίας που αναγράφεται στο έγγραφο. Όπως όμως έγινε δεκτό, εάν η πραγματική αξία είναι μεγαλύτερη της αναγραφόμενης στο έγγραφο, τότε ο φόρος επιβάλλεται επί της πραγματικής (ΣτΕ 1879/94). Σε αναλογικά τέλη υπάγονται κατά κανόνα οι συμβάσεις και γενικά τα παραστατικά συμβάσεων, εξοφλήσεων ή των σχετικών προς της συμβάσεις αποδείξεις.

Πάγια είναι τα τέλη χαρτοσήμου που ορίζονται από το νόμο σε ορισμένο ποσό και όχι ποσοστό (π.χ. 2 ευρώ), ανεξάρτητα από την αξία που τυχόν παρίσταται στο σημεινόμενο έγγραφο. Σε πάγια τέλη χαρτοσήμου υπόκεινται τα γενικής φύσης έγγραφα (αιτήσεις, αντίγραφα, καταστατικά μη κερδοσκοπικών σωματείων), οι διοικητικές άδειες (διπλώματα), οι βεβαιώσεις δημοσίων υπηρεσιών, τα δικόγραφα

κλπ.

Με την καθιέρωση όμως με τον ν. 1642/1986 του ΦΠΑ συρρικνώθηκε το πεδίο εφαρμογής των τελών χαρτοσήμου. Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1β του ν. 1642/1986 προβλέφθηκε η μη επιβολή των τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ (ΣτΕ 1550/95). Αντίθετα εξακολουθούσαν να επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου, στα μισθώματα ακινήτων, στην απόδειξη πληρωμής ασφαλιστρών και αποζημιώσεων, στα δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής, στις εξαγορές ασφαλιστηρίων ζωής κλπ.. Με νεώτερες ρυθμίσεις έχει επέλθει περαιτέρω συρρίκνωση της εφαρμογής των τελών χαρτοσήμου (έτσι ο ν. 2873/2000, και η ΠΝΠ της 21/12/2001, που κυρώθηκε με το ν. 2990/2002, ο ν.2320/2004). Αλλά και ο ν. 3296 /2004 προβλέπει την κατάργηση της επιβολής τελών χαρτοσήμου που πρόβλεπε η διάταξη του άρθ. 15 παρ.5, γ, για τα καθαρά κέρδη των ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, κλπ. (Φινοκαλιώτης, 2011).

#### **4.2.3 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων**

Με τις ρυθμίσεις των άρθρων 17-30 του ν. 1676/86 επιβλήθηκε από την 1/1/1987 ο «φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων». Μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού στις εισφορές κεφαλαίου επιβάλλονταν τέλη χαρτοσήμου, τα οποία έπαυσαν να επιβάλλονται από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού.

Με το ν. 1676/1986, προσαρμόστηκε η ελληνική νομοθεσία στην κοινοτική, που προβλέπει την επιβολή φόρου στην εισροή κεφαλαίων, με την ονομασία «φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων (Ρέππας, 1995).

Υποκείμενο του φόρου κατ' άρθρο 17 είναι οι:

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

Αντικείμενο του φόρου, κατ' άρθρο 18, αποτελούν η σύσταση των νομικών προσώπων που αναγράφονται στο άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, η μετατροπή προσώπου, που δεν υπόκειται στο φόρο σε πρόσωπο που υπόκειται, η διάθεση από αλλοδαπή εταιρία παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης στο υποκατάστημά της στην Ελλάδα κλπ. Ως σύσταση κερδοσκοπικού νομικού προσώπου θεωρείται και η μεταφορά της πραγματικής ή καταστατικής έδρας στη χώρα μας εταιρίας που εδρεύει σε τρίτο κράτος, η μεταφορά της πραγματικής ή καταστατικής έδρας από κράτος της Ε.Ε, εφόσον δεν υπόκειται στο φόρο. Σε σχέση με την αύξηση του κεφαλαίου έγινε δεκτό ότι δεν υπόκειται η αύξηση που δεν πραγματοποιείται με κεφαλαιοποίηση κερδών αλλά με την καταβολή μετρητών.

Στο φόρο αυτό υπόκειται η μετατροπή νομικού προσώπου μη υποκείμενου στο φόρο σε πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο, καθώς και η συγχώνευσή του με πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο. Τέλος στο φόρο αυτό υπόκειται τα δάνεια που συνάπτουν τα παραπάνω πρόσωπα καθώς και η διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκαταστήματα στη χώρα μας από αλλοδαπή εταιρία στην οποία ανήκουν.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι υπήρξαν ερωτηματικά κατά πόσο υπάγονταν στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται με το ν.δ. 1297/72 και το ν. 2166/93, ενόψει της ρητής πρόβλεψης για απαλλαγή από κάθε φόρο ή τέλος. Ο ν. 2166/93 πρόβλεψε ότι οι μετασχηματισμοί αυτοί υπόκεινται στο φόρο αυτό και μάλιστα ως βάση επιβολής του φόρου προβλέπονταν η προκύπτουσα υπεραξία. Όμως με το ν. 2954/2002, προβλέφθηκε ότι θα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 16 17, με συνέπεια ο ΦΣΚ να επιβάλλεται πλέον μόνο εάν λαμβάνει χώρα εισφορά νέου κεφαλαίου, που δεν είχε υπαχθεί στο φόρο αυτό.

Επιπλέον το Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έκρινε αντίθετη προς τις διατάξεις της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, τη ρύθμιση του άρθ. 117 του ν. 2238/94, η οποία πρόβλεπε την επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αδιανέμητων κερδών ημεδαπών Α.Ε και συνεταιρισμών που είχαν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου. Το Δικαστήριο, ορθά, έκρινε ότι ο φόρος αυτός δεν ήταν φόρος εισοδήματος, αλλά φόρος που έπληττε την κεφαλαιοποίηση των κερδών της επιχείρησης, και παραβίαζε τις ρυθμίσεις της Οδηγίας για τη συγκέντρωση κεφαλαίων.

Εξίσου ενδιαφέρουσα είναι και η απόφαση του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σε σχέση με τη ρύθμιση της ελληνικής νομοθεσίας για την ίδρυση ΑΕ και ΕΠΕ, και ειδικότερα την πρόβλεψη ως αναγκαίου τύπου του συμβολαιογραφικού εγγράφου, ποσοστό των εξόδων του οποίου εισπράττεται από το Ταμείο Νομικών.

Το Δικαστήριο επεσήμανε ότι η οδηγία 69/335/ΕΚ, απαγορεύει την επιβολή οποιουδήποτε φόρου πλην της εισφοράς, και δη ανεξαρτήτως του χρησιμοποιούμενου όρου ή του χαρακτηρισμού της από το εθνικό δίκαιο. Ενόψει αυτού το Δικαστήριο έκρινε ότι η εισφορά αυτή συνδεόμενη με τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας, έχει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου, και ως εκ τούτου δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Οδηγίας

Τον ισχυρισμό δε της Ελληνικής Κυβέρνησης ότι η επιβάρυνση αυτή συνιστά ανταποδοτικό τέλος η επιβολή του οποίου δεν απαγορεύεται από την Οδηγία, το Δικαστήριο απέρριψε, σημειώνοντας ότι κατά την πάγια νομολογία του ως τέλη θεωρούνται οι επιβαρύνσεις που συνδέονται με το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας, πράγμα που δεν συμβαίνει στην επίδικη περίπτωση. Άλλωστε η επίμαχη επιβάρυνση δεν συνιστά αμοιβή για την υπηρεσία που παρέχουν οι δικηγόροι και οι συμβολαιογράφοι, στο μέτρο που εισπράττονται από τα ταμεία και όχι στους παρέχοντες την υπηρεσία. Ενόψει των παραπάνω το Δικαστήριο έκρινε ότι η εισφορά αυτή συνιστά φορολογική επιβάρυνση απαγορευμένη από το άρθρ. 10 της οδηγίας 69/335/ΕΚ.

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

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο Φ.Π.Α. (επονομαζόμενος και φόρος κύκλου εργασιών) είναι από τους κυριότερους έμμεσους φόρους και εφαρμόζεται στα κράτη μέλη από το 1970.

Η πορεία των φορολογικών συντελεστών διεθνώς τα τελευταία χρόνια δείχνει ξεκάθαρα ότι οι κυβερνήσεις προσπαθούν να ισορροπήσουν μεταξύ της ανάγκης για αυξημένα δημοσιονομικά έσοδα και του διεθνούς ανταγωνισμού για προσέλκυση επενδύσεων».

Όμως, η αύξηση των συντελεστών φορολογίας δεν σημαίνει περισσότερα έσοδα. Αντίθετα, η απόδοση ενός φορολογικού συστήματος εξαρτάται από δύο βασικούς παράγοντες: τον οικονομικό κύκλο και την αποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Χαρακτηριστικό παράδειγμα που επιβεβαιώνει τα παραπάνω αποτελεί η Ελλάδα της οποίας οι εισπράξεις από έμμεσους φόρους (Φ.Π.Α.) ως ποσοστό των συνολικών εσόδων είναι σταθερές μολονότι οι συντελεστές έχουν αυξηθεί. Στην πρόσφατη έκθεσή της για τη νομισματική πολιτική το 2013-2014 η Τράπεζα της Ελλάδος παρατηρεί ότι η αποδοτικότητα του ΦΠΑ μειώνεται τα τελευταία χρόνια παρά την αύξησή του από το 19% στο 23%. Σύμφωνα με την ΤτΕ, αιτία αυτής της ασυμβατότητας είναι ο οικονομικός κύκλος, δηλαδή αν αυξάνεται ή όχι το μέγεθος της οικονομίας. Όταν αυξάνεται το ΑΕΠ, αυξάνονται και τα φορολογικά έσοδα και το αντίστροφο. Επίσης, υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ φορολογικών ελέγχων και φορολογικών εσόδων, κοινώς όσο πιο αναποτελεσματικός ο μηχανισμός πάταξης της φοροδιαφυγής, τόσο μεγαλύτερη είναι αυτή. Ένας ακόμη παράγοντας είναι η στροφή από τα είδη «πολυτελείας» που είχαν υψηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. σε είδη βασικής ανάγκης που έχουν χαμηλότερο συντελεστή.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι τα μέχρι στιγμής «πειράματα» οικονομικής πολιτικής στην εφαρμογή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, όχι μόνο δεν έχουν οδηγήσει σε αύξηση των δημοσίων εσόδων, αλλά έχουν επιβαρύνει το μειωμένο διαθέσιμο εισόδημα των ελλήνων πολιτών.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Διγκαβέ Κ., (1988), *Ελληνικό και διεθνές Αλμανάκ*, Αθήνα: Μπαρμπουνάκη.
- Καούνης Π. Δ., (2006), *Φορολογική Λογιστική II*, Αθήνα: του ιδίου.
- Καράγιωργας Δ., (1981), *Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*, Αθήνα: Παπαζήση.
- Κρόκος Ν. Σ., (1996), *Στοιχεία Δημόσιας Οικονομίας*, Αθήνα: Υπουργείο Δημόσιας Τάξης.
- Ρεκλείτης Π. και Φίλης Αθ., (1999), *Φορολογική Λογιστική*, Αθήνα: Οργανισμός Εκδόσεων Διδακτικών Βιβλίων.
- Ρέππας Θ. Π., (1995), *Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των εταιρειών εν γένει*, Αθήνα: Σάκκουλας.
- Φινοκαλιώτης Δ. Κ., (2011) *Φορολογικό Δίκαιο (Δ' Έκδοση)* Αθήνα: Σάκκουλα.



## ΑΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Έμμεση φορολογία: φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ), (2014), Θεματολογικά δελτία για την Ευρωπαϊκή Ένωση, (Ηλεκτρονική έκδοση) [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU\\_5.11.4.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/el/FTU_5.11.4.pdf) [πρόσβαση 10/05/2014].

Επενδυτικός Νόμος 3299/2004, Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.ependyseis.gr/sub/nomos3299/n3299.htm> [πρόσβαση 10/05/2014].

Καραγιάννης Κ., (2014), *Η αύξηση των φόρων δεν εξασφαλίζει πάντα υψηλότερα έσοδα*, (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.kathimerini.gr/773953/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/h-ay3hsh-twn-forwn-den-e3asfalizei-panta-gghloter-esoda> [πρόσβαση 20/10/2014].

Κιτσόπουλος Η., (2013), *Ιστορικότητα ΦΠΑ στην Ελλάδα*, (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.abcit.gr/index.php/news-feeds/vat-greece-history>, [πρόσβαση 22/05/2014].

Κορομήλας Γ., Γουσέτης Δ., Πάφος Θ., Αλωνιάτης Απ., Τσιαουσίδου Μ., Γιαννόπουλος Χρ. και Ευστρατιάδης Δ., (2013), *Μελέτη –Έκθεση (Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. των νησιών του Αιγαίου*, Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.lsr.gr/html/wp-content/uploads/2013/12/20131211-meletifra.pdf> [πρόσβαση 10/05/2014].

Νόμος 2859/2000, *Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*, (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/5> [πρόσβαση 20/05/2014].

Νόμος 2948/2001, *Κυκλοφορία τραπεζογραμματίων και κερμάτων ευρώ και φορολογικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή του ευρώ*, (Ηλεκτρονική έκδοση) [http://www.hellastax.com/HTML/2001-N/La242\\_01.pdf](http://www.hellastax.com/HTML/2001-N/La242_01.pdf) [πρόσβαση 25/05/2014].

Νόμος 3366/2005, *Εναρμόνιση της Ελληνικής Νομοθεσίας προς την Οδηγία 2003/96/Εκτου Συμβουλίου της 27ης Οκτωβρίου 2003 περί επιβολής Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης και άλλες διατάξεις*, (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/137> [πρόσβαση 25/05/2014].

KPMG: *Στροφή των κυβερνήσεων στην έμμεση φορολογία*, (2014), (Ηλεκτρονική έκδοση) <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/801998/kpmg-strofi-ton-kuberniseon-stin-emmesi-forologia> [πρόσβαση 10/05/2014].

Ράπανος Θ. Β. και Καπλάνογλου Γ., (2013), *Φορολογία και οικονομική Ανάπτυξη – Η περίπτωση της Ελλάδας*, (Ηλεκτρονική έκδοση)

<http://62.1.43.74/5Ekdosis/UplPDFs//sylltomos14/609-638%20Rapanos%202014.pdf> [πρόσβαση 20/05/2014].

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, (Ηλεκτρονική έκδοση)  
[http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82\\_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82\\_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82](http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82) [πρόσβαση 20/05/2014].