

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Δημοσιονομικά βάρη

Επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα

Φόροι

Φορολογικές κυρώσεις

Επιβαρύνσεις μη φορολογικού χαρακτήρα

Ανταποδοτικά τέλη

Χρηματικές κυρώσεις

Παράβολα

Κοινωνικές εισφορές

Κοινωνικοί πόροι

Sui generis μέτρα διοικητικού ελέγχου

ΦΟΡΟΣ: είναι η αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα οριστική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα ΝΠΔΔ προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Ο φόρος ως:

παροχή χρηματική

Διάκριση από το φόρο σε είδος

Επίταξη προσωπικής εργασίας

παροχή οριστική

Διάκριση από το δημόσιο δάνειο

- Εκούσιο δημόσιο δάνειο
- Αναγκαστικό δημόσιο δάνειο

παροχή υποχρεωτική

Δημόσια εξουσία ως imperium

Maurice Duplessis: "The power to tax is the power to govern"

Μονομερής καθορισμός του φόρου

Φορολογική έννομη σχέση

Φορολογική εξουσία:

- Πρωτογενής (Κράτος)
- Παράγωγη (ΟΤΑ, ΝΠΔΔ)

παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα

Ο φόρος είναι βάρος γενικής θυσίας

Δεν υφίσταται υποχρέωση του Κράτους για αντάλλαγμα

Η αντιπαροχή του Κράτους είναι γενική, όχι ειδική

Διάκριση φόρου από ανταποδοτικό τέλος

Δεν είναι δεσμευτικός ο νομοθετικός χαρακτηρισμός

Ορισμός **ανταποδοτικού τέλους:**

Μονομερώς επιβαλλόμενη χρηματική υποχρέωση, η καταβολή της οποίας συνδέεται με την παροχή ειδικής ωφέλειας στον υπόχρεο

Παραδείγματα:

1. Φόροι:

- Τέλος πυροπροστασίας
- Τέλος αντιρρύπανσης
- «Ανταποδοτικό τέλος» παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές (τέλος ΑΠΕ)
- «Ανταποδοτικό τέλος» υπέρ της ΕΡΤ
- Τέλος χαρτοσήμου

Παραδείγματα:

2. Ανταποδοτικά τέλη:

Εισφορά υπέρ του Αυτόνομου Σταφιδικού Οργανισμού
Δικαιώματα Εκτέλεσης Τελωνειακών Εργασιών (ΔΕΤΕ)
Τέλος ιχθυόσκαλας
Τέλος χρήσης λιμένα

Νομολογιακά πορίσματα για το ανταποδοτικό τέλος:

Αντικρύζει ειδική παροχή του Δημοσίου ή ενός ΝΠΔΔ
Δεν ωφελεί αόριστο κύκλο προσώπων
Αντιστοιχία μεταξύ υποχρέωσης και παροχής
Δεν απαιτείται η πραγματική χρήση της παροχής

Άρθρο 53 παρ. 1 Ν. 4021/2011

Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.)

1. Για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος που συνίστανται στην άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, επιβάλλεται ειδικό τέλος υπέρ του Δημοσίου στις ηλεκτροδοτούμενες για οικιστική ή εμπορική χρήση δομημένες επιφάνειες των ακινήτων που υπάγονται κατά τη 17η Σεπτεμβρίου κάθε έτους στο τέλος ακίνητης περιουσίας που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν.2130/1993 (Α' 62) σύμφωνα με τις επόμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου.

ΣτΕ 1972/2012

«... εφ' όσον δηλαδή το επίδικο τέλος δεν επιβάλλεται σε ανταπόδοση συγκεκριμένης υπηρεσίας παρεχομένης από το Κράτος προς τους επιβαρυνομένους με αυτό, τα δε έσοδα από την είσπραξή του περιέρχονται στον κρατικό προϋπολογισμό προς κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος, ήτοι προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού, δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος, αλλά φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος. Αλλωστε, η επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων, από την οποία, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, εξαρτάται απολύτως η πραγματική αξία της βαρυνομένης με το επίδικο τέλος ακίνητης περιουσίας, συνιστά μεν σκοπό δημοσίου συμφέροντος, όχι, όμως παροχή ειδικής ωφελείας προς τους βαρυνομένους με αυτό, ώστε να αναιρείται ο χαρακτήρας του εν λόγω "τέλους" ως φορολογικής επιβαρύνσεως.»

ως παροχή των ιδιωτών προς το Κράτος ή τα ΝΠΔΔ

Φορολογικά υποκείμενα:

- φυσικά ή νομικά πρόσωπα
- Έλληνες ή αλλοδαποί

Μη υπαγωγή του Κράτους και των ΝΠΔΔ όταν ενεργούν ως φορείς δημόσιας εξουσίας
Φορολόγηση του Κράτους και των ΝΠΔΔ όταν ενεργούν ως fiscus

ως παροχή προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών

Ταμειευτικός σκοπός του φόρου

Οικονομικός σκοπός του φόρου
Κοινωνικός σκοπός του φόρου

Μη ταμειευτικές λειτουργίες του φόρου

Ανακατανομή του εισοδήματος
Αναπτυξιακή πολιτική
Προστασία ευπαθών κοινωνικών ομάδων
Προστασία του περιβάλλοντος
Προστασία της υγείας

Το πρόβλημα του χαρακτηρισμού οικονομικού βάρους ως ανταποδοτικού τέλους

Παρατηρήσεις με αφορμή την απόφαση 3990/2000 του Σ.τ.Ε.

ΤΟ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΕΡΙ ΑΝΤΑΠΟΔΟΤΙΚΩΝ ΤΕΛΩΝ.

Σημασία αποδίδεται στην πρόβλεψη συγκεκριμένης παροχής δημόσιας υπηρεσίας και όχι στη γενικότερη ωφέλεια που αντανάκλα το επιβαλλόμενο οικονομικό βάρος.

Τα τέλη ή οι εισφορές που δεν ανταποκρίνονται σε συγκεκριμένη παροχή δημόσιας υπηρεσίας, αποτελούν πράγματι φόρους, για την επιβολή των οποίων απαιτείται τυπικός νόμος. Αντίθετα, προκειμένου περί τελών ή εισφορών που επιβάλλονται για την κάλυψη δαπάνης χρησιμοποίησης παρεχόμενων υπηρεσιών, είναι επιτρεπτή η νομοθετική εξουσιοδότηση και συνεπώς ο καθορισμός του αντικειμένου και του συντελεστού της επιβάρυνσης με κανονιστική πράξη.

Η καταβολή του τέλους δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη την πραγματική χρησιμοποίηση της δημόσιας υπηρεσίας, αλλά αρκεί απλώς η δυνατότητα (ετοιμότητα) παροχής αυτής.

Σημασία έχει αν παρέχεται (ή είναι δυνατό) να παρασχεθεί η υπηρεσία στους υπόχρεους καταβολής του τέλους, ανεξάρτητα από τη γενικότερη ωφέλεια που προκύπτει όπως π.χ. στην περίπτωση υγειονομικών ελέγχων προϊόντων και για το ευρύ κοινό.

Η αρχή της ανταποδοτικότητας των τελών επιβάλλει τη βασική διευκρίνιση ότι η παροχή υπηρεσίας πρέπει να είναι δυνατή από τη φύση των πραγμάτων *in abstracto*, δηλαδή συμβατή με το αντικείμενο στο οποίο αφορά.

Σχολιάζεται η απόφαση του Σ.τ.Ε. με την οποία κρίθηκε ότι νόμιμα επιβάλλεται τέλος ιχθυόσκαλας στα κατεψυγμένα αλιεύματα και για τα οποία η αντίρρηση συνίστατο στο ότι τα προϊόντα αυτά από τη φύση τους δεν ήταν δεκτικά υπηρεσιών ιχθυόσκαλας.

Σκοπός της ιχθυόσκαλας είναι μεταξύ άλλων, η συντήρηση των αλιευμάτων υπό υγιεινούς όρους και η διασφάλιση του ελέγχου υγιεινής κατάστασης αυτών. Για την επίτευξη των σκοπών αυτών καθώς και για λόγους δημοσίου συμφέροντος και κυρίως για την προστασία του καταναλωτικού κοινού θεσπίζεται η υποχρεωτική προσκομιδή των αλιευμάτων στην ιχθυόσκαλα και η δι' αυτής περαιτέρω διακίνησή τους.

Για τις υπηρεσίες που παρέχονται στις ιχθυόσκαλες, είναι δυνατή η επιβολή στους συναλλασσόμενους ειδικού τέλους, ως ποσοστού επί της αξίας των νωπών, ψυγμένων και κατεψυγμένων αλιευμάτων που διακινούνται σ' αυτές.

Καθίσταται υποχρεωτική η προσκομιδή στην ιχθυόσκαλα και η περαιτέρω διακίνηση από αυτές όλων των αλιευμάτων (νωπών, ψυγμένων, κατεψυγμένων) προερχομένων από την Ευρωπαϊκή Ένωση ή εισαγομένων.

Ως προς το ειδικό τέλος ιχθυόσκαλας το οποίο επιβάλλεται με κοινές αποφάσεις των αρμοδίων υπουργών, ορίζεται ότι η καταβολή αυτού η οποία βαρύνει τους

συναλλασσόμενους και λοιπούς υπόχρεους, πραγματοποιείται χάριν δημόσιου συμφέροντος, ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση ή μη των υπηρεσιών που προσφέρουν οι ιχθυόσκαλες για τα αλιεύματα και ότι είναι επιτρεπτή η κλιμάκωση του τέλους, ανάλογα με την ιδιότητα των βαρυνόμενων προσώπων.

Καθορίζεται το ειδικό τέλος καταβαλλόμενο από συναλλασσόμενους στις ιχθυόσκαλες: α) σε ποσοστό 2% επί της αξίας των νωπών αλιευμάτων και β) σε ποσοστό 0,7% επί της αξίας των κατεψυγμένων προσκομιζόμενων στην ιχθυόσκαλα ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσης και το μέσο μεταφοράς αυτών.

Η επιχείρηση ισχυρίσθηκε ότι στην προκείμενη περίπτωση η παροχή υπηρεσιών ιχθυόσκαλας αφορά μόνο την πρωτογενή αλιεία (νωπά αλιεύματα) είναι δε ασυμβίβαστη με τη φύση των κατεψυγμένων αλιευμάτων που διακινούνται ή εισάγονται και τοποθετούνται σε θαλάμους κατάψυξης για την περαιτέρω χονδρική πώληση.

Η σχολιαζόμενη απόφαση, χωρίς να διαμορφώνει ρητά, ανάλογα με τον κανόνα αυτό τη μείζονα σκέψη της, δεν υπεισέρχεται στη διερεύνηση πραγματικών στοιχείων ως προς την παροχή των σχετικών υπηρεσιών ιχθυόσκαλας και απορρίπτει ως αβάσιμους τους λόγους που αναφέρονται σε αντικειμενική αδυναμία τέτοιας παροχής.

ΣτΕ 1972/2012 ΕΕΤΗΔΕ

Περίληψη

Έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών μέσω λογαριασμών ΔΕΗ - Συνταγματικότητα ρύθμισης - Υπουργική απόφαση περί διακοπής παροχής ηλεκτρικού ρεύματος - Αντισυνταγματικότητα ρύθμισης -. Ακύρωση διατάξεων απόφασης του αναπληρωτή υπουργού οικονομικών που προβλέπουν τη διακοπή παροχής ηλεκτρικού ρεύματος σε περίπτωση μη καταβολής του ειδικού τέλους ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών μέσω του λογαριασμού κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος. Η εν λόγω ρύθμιση είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική (Απόψεις μειοψηφίας). Επιβολή του εν λόγω τέλους για την αντιμετώπιση του δημοσιονομικού ελλείμματος της Χώρας. Το ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος, αλλά φόρο. Έχει έκτακτο και προσωρινό χαρακτήρα (Αντίθετη μειοψηφία). Αντικείμενο και υποκείμενο της εν λόγω φορολογικής επιβάρυνσης. Κρίθηκε ότι η επιβολή του ΕΕΤΗΔΕ συνιστά υπό τις δεδομένες συνθήκες ανεκτό περιορισμό της προστασίας της περιουσίας και δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, ούτε την προστασία της ιδιοκτησίας (Συγκλίνουσες και αντίθετες μειοψηφούσες απόψεις). Φορολογικές επιβαρύνσεις για την αντιμετώπιση της οικονομικής κατάστασης της Χώρας. Τρόπος θεβαίωσης του τέλους. Κρίθηκε ότι δεν αντίκειται στην αρχή της διάκρισης των εξουσιών.

ΣτΕ 2909/1988 Ε.Π.Τ.

Καθορισμός ύψους ανταποδοτικού τέλους υπέρ της Ε.Π.Τ. με πράξη του Υπ. Συμβουλίου. Αίτηση ακύρωσης αυτής. Καθορισμός του ύψους του τέλους ανάλογα με την αξία της μηνιαίας κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος και αποσύνδεση αυτού από τις παρεχόμενες στο πρόσωπο υπηρεσίες της Ε.Π.Τ. προσδίδει στο εν λόγω τέλος την ιδιότητα του φόρου. Ακυρωτέα η σχετική απόφαση λόγω υπερβάσεως της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως.

3293/2005 ΣΤΕ (τέλος ΑΠΕ)

Δημοτική και κοινοτική φορολογία. Αίτηση ακύρωσης της ΚΥΑ περί καθορισμού του ύψους και της διαδικασίας απόδοσης ανταποδοτικού τέλους υπέρ ΟΤΑ από παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας με χρήση ανανεωσίμων πηγών ενέργειας. Το τέλος αυτό δεν έχει

ανταποδοτικό χαρακτήρα, αλλά αποτελεί βάρος και η διάταξη του άρθρου 38 παρ. 7 του Ν. 2773/1999 αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος. Δεκτή η αίτηση ακύρωσης.

3990/2000 ΣΤΕ

Τέλος ιχθυόσκαλας. Το προβλεπόμενο από το άρθρο 50 παρ. 6 του ν. 2538/1997 τέλος επί της αξίας των κατεψυγμένων αλιευμάτων που επιβάλλεται στους συναλλασσόμενους στις ιχθυόσκαλες έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Η εκδοθείσα βάσει της ανωτέρω διάταξης σχετική υπουργική απόφαση δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος. Η πραγματική χρησιμοποίηση της δημόσιας υπηρεσίας δεν απαιτείται για την επιβολή του τέλους, αλλά αρκεί και η ετοιμότητα της παροχής της υπηρεσίας αυτής. Αντίθετη μειοψηφία. Επιβολή του τέλους τόσο στα εγχώρια όσο και στα εισαγόμενα αλιεύματα, που προσκομίζονται υποχρεωτικά στην ιχθυόσκαλα. Η επιβολή αυτή δεν αντίκειται στα άρθρα 9, 12 και 95 της Συνθήκης Ε.Κ. Απορρίπτεται η αίτηση ακύρωσης.

Έννοια φορολογικού συστήματος:

Το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή

Το ιδανικό:

Λογική και συστηματική οργάνωση

Πραγματικότητα:

Πολλαπλοί διαφορετικοί φόροι

Πολυπλοκότητα

Αδιαφάνεια

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ:

Α. Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο

Φόροι επί του εισοδήματος:

Αντικείμενο: απόκτηση οικονομικών μέσων

Φόροι επί της περιουσίας (ή κεφαλαίου):

Αντικείμενο: κατοχή οικονομικών μέσων

Φόροι επί της δαπάνης:

Αντικείμενο: χρήση οικονομικών μέσων

Οικονομικός κύκλος:

Απόκτηση εισοδήματος → αποθησαύριση εισοδήματος → χρήση εισοδήματος

Φόρος εισοδήματος:

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων

Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων

Φόρος πλοίων

Έκτακτες εισφορές

Φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου:

Φόροι επί της κατοχής. Π.χ.:

- Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)

- Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Έπιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)

Φόροι επί της απόκτησης από χαριστική αιτία. Π.χ.:

- Φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

Φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης:

Γενικοί φόροι κατανάλωσης. Π.χ.:

- Φ.Π.Α.
- Δασμοί
- Τέλη χαρτοσήμου
-

Έιδικοί φόροι κατανάλωσης. Π.χ.:

- Στα αλκοολούχα ποτά
- Στα προϊόντα καπνού
- Στα ενεργειακά προϊόντα (πετρελαιοειδή, φυσικό αέριο, λιγνίτης, ηλεκτρική ενέργεια)

Β. Ανάλογα με το φορολογικό υποκείμενο

Αμεσοι και έμμεσοι φόροι

Κριτήριο:

- Εάν ο υποκείμενος στο φόρο είναι ο ίδιος με τον καταβάλλοντα το φόρο (μετακύλιση φορολογικής επιβάρυνσης)

Παραδείγματα άμεσων φόρων:

- Φόρος εισοδήματος
- Φόρος κληρονομίας

Παραδείγματα έμμεσων φόρων:

- Φ.Π.Α.
- Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Γ. Ανάλογα με το συντελεστή

Αναλογικοί φόροι: σταθερός συντελεστής. Π.χ.:

- Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
- Αναλογικά τέλη χαρτοσήμου
-

Προοδευτικοί φόροι: μεταβολή του συντελεστή ανάλογα με τη φορολογητέα ύλη. Π.χ.:

- Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
- Φόρος κληρονομίας
-

Πάγιοι φόροι: σταθερή χρηματική αξία. Π.χ.:

- Πάγια τέλη χαρτοσήμου

Δ. Ανάλογα με τη φορολογική βάση

Πραγματικοί φόροι: δεν λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Π.χ.:

- ΦΠΑ

- Ειδικοί φόροι κατανάλωσης
- Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Προσωπικοί φόροι: λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

Π.χ.:

- Φόρος εισοδήματος
- Φόρος κληρονομίας

Ε. Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού

Ειδικοί φόροι: η φορολογική βάση υπολογίζεται ποσοτικά. Π.χ.:

- Ειδικός φόρος πετρελαιοειδών (λίτρα)
- Ειδικός φόρος αλκοόλης (βαθμοί Plato)
- Ειδικοί φόροι επί των οиноπνευματωδών (βαθμοί Plato/hl)
-

Φόροι κατ' αξία: η φορολογική βάση υπολογίζεται σε χρήμα. Π.χ.:

- Φόρος εισοδήματος
- Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Παραδείγματα

	Φ.Εισ. Φ.Π.	Φ.Π.Α.	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΦΟΡ. ΚΛΗΡ.	ΕΕΤΗΔΕ
Αντικείμενο	Εισόδημα	Δαπάνη	Δαπάνη	Περιουσία	Περιουσία
Υποκείμενο	Άμεσος	Έμμεσος	Άμεσος	Άμεσος	Άμεσος/ έμμεσος
Υπολογισμός	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία
Φορ. Βάση	Προσωπικός	Πραγματικός	Πραγματικός	Προσωπικός	Προσωπικός
Συντελεστής	Προοδευτικός	Αναλογικός	Αναλογικός/ πάγιος	Προοδευτικός	Προοδευτικός

Αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας:

ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (Αρχή του κράτους δικαίου)

- Αρχή της νομιμότητας του φόρου
- Αρχή της βεβαιότητας του φόρου
- Αρχή της φορολογικής ισότητας
- Αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας
- Συνταγματικά ατομικά δικαιώματα

Άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος

«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας

Απαιτείται τυπικός νόμος

Δεν αρκεί ουσιαστικός νόμος

Ο νόμος πρέπει να ορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου:

- Φορολογικό υποκείμενο
- Φορολογικό αντικείμενο
- Συντελεστή
- Απαλλαγές ή εξαιρέσεις (φορολογική βάση)

Συνέπειες της αρχής της νομιμότητας

- Θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης μόνο σε τυπικό νόμο (όχι έθιμο)
- Επιβολή φόρου με πράξεις νομοθετικού περιεχομένου
- Στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων
- Έλλειψη διακριτικής ευχέρειας φορολογικής αρχής (όχι αυθαιρεσία)
- Δεν επιτρέπονται φορολογικές ρυθμίσεις με σύμβαση
- Επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων
- Απαγορεύεται η κανονιστική αρμοδιότητα για τον καθορισμό των ουσιωδών στοιχείων του φόρου
- Απαγορεύεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων

Απαγόρευση κανονιστικής αρμοδιότητας

Άρθρο 78 § 4 Σ:

«Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.»

Φορολογική κανονιστική αρμοδιότητα

	Ουσιώδη στοιχεία του φόρου	ΜΗ ουσιώδη στοιχεία του φόρου
ΧΩΡΙΣ νομοθετική εξουσιοδότηση	X	X
ΜΕ νομοθετική εξουσιοδότηση	X	ν

Απαγόρευση κανονιστικής αρμοδιότητας

Δεν είναι αντισυνταγματικός:

- Ο καθορισμός των συντελεστών καθαρού κέρδους

- Ο καθορισμός της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων
- Ο καθορισμός του συντελεστή εντός πλαισίων, εφόσον:
 - ο συγκεκριμένα και στενά πλαίσια
 - ο προκαθορισμένα κριτήρια

ΣΤΕ 909/2011 (ΦΠΑ στους έμμισθους δικηγόρους)

*“8. ... Εξ άλλου, η υπαγωγή των υπηρεσιών δικηγόρων στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ύψους 23% προκύπτει από την διάταξη του άρθρου 21 παρ.1 του ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α., όπως η διάταξη αυτή ισχύει μετά την αντικατάσταση των δύο πρώτων εδαφίων της με το άρθρο τέταρτο του ν. 3845/2010, και εφ’ όσον οι ως άνω υπηρεσίες δεν έχουν υπαχθεί ειδικώς σε μειωμένο συντελεστή. Συνεπώς, κατά το μέρος που το προσβαλλόμενο έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών αναφέρεται στην υπαγωγή των υπηρεσιών των δικηγόρων σε φόρο προστιθεμένης αξίας με συντελεστή 23%, **ουδεμία νέα ρύθμιση εισάγει και ουδεμία έννομη συνέπεια επάγεται, αλλά έχει χαρακτήρα εγκυκλίου και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως με την υπό κρίση αίτηση ακυρώσεως**”*

ΣΤΕ 909/2011 (ΦΠΑ στους έμμισθους δικηγόρους)

*“11. Επειδή, η προσβαλλομένη πράξη του Υπουργού Οικονομικών, **κατά το μέρος που απαλλάσσει από τον Φ.Π.Α. τους δικηγόρους που εργάζονται με πάγια αντιμισθία** για τις εν λόγω αμοιβές τους, και **έχει, κατά τα προεκτεθέντα, κανονιστικό χαρακτήρα**, επεβάλλετο από το Σύνταγμα και το άρθρο 5 παρ.2 του ν. 3469/2006 (ΦΕΚ Α’131) να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προκειμένου να λάβει νόμιμη υπόσταση. Όπως, όμως, προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η υπ’ αριθμ. ΠΟΛ 1100/24.6.2010 πράξη **δεν έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και, ως εκ τούτου, κατά το ως άνω κανονιστικό μέρος της, είναι ανυπόστατη**. Συνεπώς, προεχόντως για τον λόγο αυτόν ακυρώσεως, που λαμβάνεται υπ’ όψη αυτεπαγγέλτως, και **ανεξαρτήτως της υπάρξεως ή μη έγκυρης νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως για την θέσπιση της ανωτέρω ρυθμίσεως**, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει εν μέρει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλομένη πράξη, κατά το πληττόμενο μέρος αυτής, που θεσπίζει απαλλαγή των δικηγόρων που εργάζονται με πάγια αντιμισθία από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις σχετικές αμοιβές τους ...”*

Αναδρομική νομοθετική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων

Συνήθης πρακτική παλαιότερα

Υπουργικές αποφάσεις με ρήτρα: «να κυρωθεί διά νόμου»

Νομολογιακή στροφή (ΣΤΕ 3596-7/1991)

Ισχύς ex nunc

Ανεπίτρεπτο φορολογικών ρυθμίσεων με σύμβαση

Οι φορολογικές υποχρεώσεις δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συμφωνίας μεταξύ Διοίκησης και φορολογουμένου

Επιτρέπεται η νομοθετική κύρωση συμβάσεων μεταξύ Δημοσίου και ιδιωτών

Δεν έχουν συμβατικό χαρακτήρα:

- ο συμβιβασμός (εξωδικαστικός ή δικαστικός)
- η υποβολή φορολογικής δήλωσης

Αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων

Διαδεδομένη φράση: η «στενή γραμματική ερμηνεία»

Ορθό: η στενή ερμηνεία που εκκινεί από τη γραμματική μέθοδο

Δεν επιτρέπεται:

- Η διασταλτική ερμηνεία

- Η κατ' αναλογία εφαρμογή διατάξεως νόμου
- Η κατ' αντιδιαστολή ερμηνεία (argumentum a contrario)
- Η εκ της σιωπής του νόμου συναγωγή συμπεράσματος (argumentum a silentio)

Αμφισβητείται: η τελολογική ερμηνεία

- Στην πράξη χρησιμοποιείται από τη νομολογία

Επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

Προβλέπεται η έντοκη επιστροφή

Έναρξη τοκοφορίας

- Άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 1473/84: 6 μήνες από την επίδοση της απόφασης
- ΣτΕ 1274/2002: από την κατάθεση της προσφυγής

Επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

Επιτόκιο

- Άρθρο 21 ΚΝΔΔ (ΝΔ 26.6/10.7 1944): 6%
- ΕΔΔΑ 22.5.2008 (Μεϊδάνης κατά Ελλάδας): παραβίαση της ΕΣΔΑ
- ΣτΕ Ολομ. 1663/2009:
 - Αντισυνταγματικό το επιτόκιο 6%
 - Ισχύει το μεταξύ των ιδιωτών επιτόκιο (νόμιμο και υπερημερίας)
- ΕΣ 513/2009, 744/2010, 2812/2011: Αντισυνταγματικό το επιτόκιο
- ΑΠ 1127-8/2010: Συνταγματικό το επιτόκιο 6%
- ΣτΕ 1620/2011 (Τμήμα Στ'):
 - Συνταγματικό το επιτόκιο 6%
 - Παραπέμπει στην Ολομέλεια
- ΑΕΔ 25/2012: Συνταγματικό το επιτόκιο 6%

ΣτΕ 1663/2009 (Ολομ.)

“6. Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου». Με τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν καθιερώνεται, κατ' αρχήν, ισότητα μεταξύ ιδιωτών και του Δημοσίου, όταν τα όργανα του τελευταίου εκδίδουν πράξεις κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας. Η διάταξη όμως αυτή έχει πεδίο εφαρμογής και σε σχέσεις δημοσίου δικαίου, αν το Δημόσιο εξοπλίζεται αδικαιολόγητα, έναντι των ιδιωτών, με προνόμια δικονομικού περιεχομένου (βλ. Σ.τ.Ε. 2807/2002 Ολομ., 1476/2004 Ολομ.) ή αν, με συγκεκριμένη ουσιαστικού περιεχομένου ρύθμιση, που δεν ανάγεται στην άσκηση δημόσιας εξουσίας από τα όργανα του Δημοσίου, θεσπίζεται υπέρ αυτού έναντι των ιδιωτών αδικαιολόγητη προνομιακή μεταχείριση, χωρίς να συντρέχει προς τούτο λόγος δημόσιου συμφέροντος. Τέτοια **αδικαιολόγητη προνομιακή μεταχείριση συνιστά η θεσπιζόμενη με το άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων περί δικών του Δημοσίου διαφοροποίηση μεταξύ του γενικώς ισχύοντος επιτοκίου, νόμιμου και υπερημερίας, και του αντίστοιχου επιτοκίου για τις οφειλές του Δημοσίου**, εφόσον δεν συντρέχει λόγος δημόσιου συμφέροντος που θα δικαιολογούσε τη διαφοροποίηση αυτή. Τέτοιο δε λόγο δεν συνιστά το ταμειακό απλώς συμφέρον του Δημοσίου.”

ΣτΕ 1620/2011

“6. Επειδή, ο τόκος δεν αποτελεί μόνον το παρεχόμενο στο δανειστή αντάλλαγμα για τη χρήση από τον οφειλέτη του κεφαλαίου του χρέους (συναρτώμενος, μεταξύ άλλων, και από τη γενικότερη κατάσταση της οικονομίας και το χρόνο αποπληρωμής), αλλά καλύπτει, εξυπηρετώντας την ασφάλεια των συναλλαγών, και τον κίνδυνο, που διατρέχει ο δανειστής, της μη αποπληρωμής της οφειλής. ... Ως εκ τούτου, ... **δικαιολογημένα το ύψος του τόκου διαφοροποιείται ανάλογα με τη φερεγγυότητα (πιστοληπτική ικανότητα) του οφειλέτη. Το ελληνικό Κράτος διαχρονικά είναι, χωρίς αμφιβολία, πλέον αξιόπιστος οφειλέτης σε**

σχέση με τους ιδιώτες οφειλέτες. ... Τέλος, οι ιδιώτες οφειλέτες, φυσικά και νομικά πρόσωπα, δεν έχουν βεβαίως τη συνέχεια και διάρκεια ενός κράτους οφειλέτη. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι ο κίνδυνος, τον οποίο διαχρονικά διατρέχει το Δημόσιο ως δανειστής, όσον αφορά την καταβολή των προς αυτό οφειλών των ιδιωτών, είναι μεγαλύτερος από τον κίνδυνο που αναλαμβάνουν οι ιδιώτες δανειστές του. Κατά συνέπεια, η διαφοροποίηση του τόκου, νόμιμου ή υπερημερίας, που αφορά τις οφειλές του Δημοσίου και του αντίστοιχου γενικώς ισχύοντος τόκου που εφαρμόζεται στις οφειλές των ιδιωτών, είναι, χωρίς αμφιβολία, κατ' αρχήν, δικαιολογημένη."

ΑΕΔ 25/2012

"10. Επειδή, η θέσπιση και η διατήρηση σε ισχύ για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα (ουσιαστικά από το 1877) ρυθμίσεως, κατά την οποία το καταβαλλόμενο από το Δημόσιο, με την ιδιότητα του οφειλέτη, ποσοστό τόκου υπερημερίας είναι μικρότερο εκείνου που έχουν υποχρέωση να καταβάλλουν οι ιδιώτες οφειλέτες, δικαιολογείται από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, **καθ' όλο το διάστημα αυτό το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις**, οι οποίες έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα, αλλά και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται και σε περιόδους, κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της χώρας. Ενόψει τούτου, η κρινόμενη διάταξη του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου εισάγει **επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, η οποία αποβλέπει στην ορθή άσκηση της δημοσίας εξουσίας μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, με σκοπό την εκπλήρωση των, κατά το Σύνταγμα και τους νόμους, υποχρεώσεων του έναντι των πολιτών, και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος**, εφόσον, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, η συνταγματική αυτή διάταξη δεν έχει πεδίο εφαρμογής, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην όγδοη σκέψη."

Όρια της αρχής της νομιμότητας

Α. Άμεση εφαρμογή διατάξεων με την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή

- Άρθρο 78 § 3 Σ:

«Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.»

- Αφορά μόνο δασμούς και φόρους κατανάλωσης
- Σκοπός: αποφυγή κερδοσκοπίας

Β. Επιβολή φόρων με πράξεις νομοθετικού περιεχομένου

Παραδείγματα:

- ΠΝΠ 18/5/1977 «περί λήψεως μέτρων αποσκοπούντων στην περιστολή της πολυτελούς καταναλώσεως»
- ΠΝΠ 21/12/2001 «αρμοδιότητα των δικαστηρίων σε υποθέσεις αναγκαστικών απαλλοτριώσεων, φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις»
- ΠΝΠ 16/9/2009 «ρύθμιση θεμάτων ΦΠΑ, επισφαλών απαιτήσεων ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, αναπροσαρμογή ποσού οφειλών προς ασφαλιστικά ταμεία και αναστολή πλειστηριασμών από πιστωτικά ιδρύματα»

Διχογνωμία: είναι τυπικοί νόμοι οι ΠΝΠ;

Επικρατεί η άποψη ότι επιτρέπονται οι ΠΝΠ για την επιβολή φόρου

25/2012 ΑΕΔ (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Τόκος υπερημερίας οφειλών Δημοσίου. Αμφισβήτηση για τη συνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 21 ΚΝΔΔ. Αντίθετες αποφάσεις 1127/2010, 1128/2010 ΑΠ και 2812/2011 ΕΣ (Ολομ.). Ιστορική αναδρομή της σχετικής ρύθμισης. Δικαιολογητικοί λόγοι για τη διαφοροποίηση του Δημοσίου έναντι των ιδιωτών. Αποφαίνεται για τη συνταγματικότητα της διατάξεως αυτής. Μειοψηφία μελών.

1127/2010 ΑΠ (529258) (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Δημόσιο. Δικαστική εκπροσώπηση του Δημοσίου. Συνταγματική κατοχύρωση της αρχής της ισότητας και της παροχής έννομης προστασίας. Θεμιτή διάσπαση της αρχής της ισότητας για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Οφειλές του Δημοσίου. Τόκος υπερημερίας αυτών. Είναι μικρότερος αυτού που οφείλουν οι ιδιώτες. Συνιστά νόμιμη εξαίρεση.

Βασιλικό Διάταγμα 26.6/10.7.1944.

Περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου

Άρθρο: 21

Ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής, ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλω ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής.

N. 1473/1984

Μεταρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.

Μη επιβολή κυρώσεων (Άρθρο 38):

"1. Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται, όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και εφόσον, για την επιβολή του φόρου, δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος, η πρόστιμο που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιοδήποτε

βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμοδίου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για το επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογουμένου.

Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου για την υποβολή δηλώσεων με την κατάθεση των οποίων δημιουργείται υποχρέωση ταυτόχρονης καταβολής μέρους ή ολόκληρου, κατά περίπτωση, του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, η εξάμηνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης της οποίας η εκκαθάριση ή καταβολή του φόρου δεν ενεργείται συγχρόνως με την κατάθεση αυτής, η εξάμηνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της ημερομηνίας έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος του φόρου.

Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών, που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής ή του συμψηφισμού των ποσών, που καταβλήθηκαν, αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

744/2010 ΕΣ (ΟΛΟΜ) (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Τόκοι υπερημερίας πάσης οφειλής του Δημοσίου. Κρίση ότι η διάταξη του άρθρου 21 του Κώδικα Νόμων περί δικών του Δημοσίου, με την οποία θεσπίζεται, για τις οφειλές του Δημοσίου, επιτόκιο νόμιμο και υπερημερίας σε ποσοστό 6%, που είναι μικρότερο από το ποσοστό του γενικώς ισχύοντος αντίστοιχου επιτοκίου, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα καθόσον αντίκειται στο Σύνταγμα και την ΕΣΔΑ. Λόγοι. Περιστατικά.

2812/2011 ΕΣ (ΟΛΟΜ) (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Αγωγή αποζημίωσης συνταξιούχου δικαστικού λόγω άρνησης των συνταξιοδοτικών οργάνων να αναπροσαρμόσουν αυξητικώς τη σύνταξή του. Επιτόκιο οφειλών του Δημοσίου. Η διάταξη του άρθρου 21 του Κώδικα Νόμων περί δικών του Δημοσίου, με την οποία θεσπίζεται, για τις οφειλές του Δημοσίου, επιτόκιο νόμιμο και υπερημερίας σε ποσοστό 6%, που είναι μικρότερο από το ποσοστό του γενικώς ισχύοντος αντίστοιχου επιτοκίου, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα καθόσον αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 20 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α. και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου αυτής. Αντίθετες αποφάσεις Αρείου Πάγου. Παραπέμπει την επίλυση του ζητήματος στο Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο.

Αριθμός 909/2011 (Φ.Π.Α. στους έμμισθους δικηγόρους)

Δέχεται εν μέρει την υπό κρίση αίτηση και την απορρίπτει κατά τα λοιπά. Ακυρώνει την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1100/24.6.2010 πράξη του Υπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που ορίζει ότι «οι δικηγόροι που εργάζονται με πάγια αντιμισθία και, κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος θεωρούνται ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στο ΦΠΑ για τις εν λόγω αμοιβές».

Αριθμός 1274/2002 (Εναρξη τοκοφορίας κατά του Δημοσίου)

Περίληψη

Αρχή της νομιμότητας του φόρου - Επιστροφή εντόκως φόρου αχρεωστήτως καταβληθέντος - Παραπομπή σε Ολομέλεια -. Με τις το άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 προβλέπεται η επιστροφή εντόκως φόρου που αχρεωστήτως έχει καταβληθεί – επιστροφή η οποία είναι συνέπεια της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου. Η επιστροφή προβλέπεται μετά την πάροδο εξαμήνου, κατά κανόνα, από την πρώτη του μήνα του επομένου από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης. Η υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων προβλέπεται και στις εκκρεμείς περιπτώσεις, σε εκείνες δηλαδή κατά τις οποίες ο φόρος, που με βάση δήλωση ή δικαστική απόφαση αχρεωστήτως έχει καταβληθεί, δεν είχε επιστραφεί έως τη δημοσίευση του ν. 2120/1993 (4.3.1993). Υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων, νόμιμων ή υπερημερίας, από χρονικό σημείο προγενέστερο από το οριζόμενο στο άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 21 του Κ.Δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημόσιου δικαίου, όπως η φορολογική. Οι τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται και το αίτημα για επιστροφή φόρου που αχρεωστήτως έχει καταβληθεί. Οι διατάξεις των άρθρων 340 έως 346 του Αστικού Κώδικα δεν έχουν εφαρμογή για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιστροφή φόρου που αχρεωστήτως έχει καταβληθεί, αφού για το ζήτημα αυτό έχουν εφαρμογή οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Δ. της 26.6/10.7.1944 και του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε. Έτσι ερμηνευόμενη η διάταξη του άρθρου 21 του πιο πάνω κ. δ/τος συμβιβάζεται με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος. (Αντίθετες μειοψηφίες). Παραπέμπει σε Ολομέλεια.

1620/2011 ΣΤΕ (543652) (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Απαιτήσεις κατά του Δημοσίου και ύψος του οφειλόμενου επιτοκίου υπερημερίας. Η σχετική διάταξη του άρθρου 21 του ΚΝΔΔ αποτελεί ουσιαστική διάταξη και από τη διαφοροποίηση του οριζόμενου τόκου, σε σχέση με τον εκάστοτε γενικώς ισχύοντα τόκο για τις οφειλές των ιδιωτών, δεν αντίκειται στα άρθρα 4 παρ.1, 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ. Το ύψος του τόκου ευλόγως διαμορφώνεται ανάλογα και προς τον κίνδυνο της ενδεχόμενης αδυναμίας καταβολής του χρέους και δικαιολογημένα διαφοροποιείται ανάλογα με τη φερεγγυότητα του οφειλέτη. Η διαφοροποίηση του τόκου, που αφορά τις οφειλές του Δημοσίου και του αντίστοιχου γενικώς ισχύοντος τόκου που εφαρμόζεται στις οφειλές των ιδιωτών, είναι δικαιολογημένη για λόγους διασφάλισης "της δημοσιονομικής ισορροπίας του Κράτους". Παραπομπή του ζητήματος στην Ολομέλεια του ΣτΕ.

1663/2009 ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) (487002) (Συνταγματικό το επιτόκιο του Δημοσίου)

Υπερημερία του δημοσίου και οφειλόμενος τόκος κατά το οριζόμενο στο άρθρο 21 του ΚΝΔΔ ποσοστό επιτοκίου. Ο νόμιμος τόκος επί του ποσού που επιδικάζεται στο νικήσαντα διάδικο με δικαστική απόφαση εμπίπτει στην έννοια της περιουσίας που προστατεύεται από το άρθρο 1 του πρώτου προσθέτου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Όταν το δημόσιο οφείλει σε ιδιώτη χρηματική παροχή, η φύση της υποκείμενης αιτίας ως ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου έχει σημασία για να εκτιμηθεί αν είναι ανεκτή η εφαρμογή κρατικών προνομίων και

η διαφορετική μεταχείριση δημοσίου και ιδιώτη οφειλέτη. Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει επί αποζημίωσης που επιδικάζεται εις βάρος του δημοσίου κατά το άρθρο 105 του ΕισΝΑΚ. Η διάταξη του άρθρου 21 του ΚΝΔΔ αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 του συντάγματος και την ΕΣΔΑ, αφού δεν δικαιολογείται η διαφοροποίηση δημοσίου και ιδιώτη ως προς το ύψος του επιτοκίου. Αντίθετη μειοψηφία. Η υπόθεση παραπέμφθηκε στην ολομέλεια με την 3651/2002 απόφαση του Α' τμήματος του ΣτΕ. (Σημείωση Χ.Νικολαΐδη ΑΡΧΝ 2010,109).

3596/1991 ΣτΕ (Αναδρομική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων)

Ν 2338/1995: Κύρωση Σύμβασης Ανάπτυξης Αεροδρομίου Σπάτων

Άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος

«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Αρχή της φορολογικής ισότητας:

- Χωρίς διακρίσεις (Αρχή της καθολικότητας)
- Ανάλογα με τις δυνάμεις του (Αρχή της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα)

Αρχή της καθολικότητας

Συνώνυμο: αρχή του πανδήμου της φορολογίας

Έννοια: Η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική, δηλαδή να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων

Συνέπειες:

- απαγορεύονται αθέμιτες διακρίσεις
- επιτρέπονται διαφοροποιήσεις με αντικειμενικά κριτήρια

Αλλοδαποί: καταρχήν επιτρέπονται διαφοροποιήσεις (εκτός κοινοτικών)

Αρχή της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

Φοροδοτική ικανότητα: η ικανότητα των πολιτών να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη

Μέτρηση φοροδοτικής ικανότητας:

Αντικειμενικοί παράγοντες

- Απόκτηση εισοδήματος
- Κατοχή περιουσίας
- Πραγματοποίηση δαπανών

Υποκειμενικοί παράγοντες:

- Προσωπική κατάσταση (οικογένεια, αναπηρία κ.λπ.)
- Προσωπικές δαπάνες (νοσήλεια, δίδακτρα κ.λπ.)

Έκφραση της αρχής της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

- Αναλογική φορολογία
- Προοδευτική φορολογία

Έννοια της φοροδοτικής ικανότητας

- Δεν είναι φορολογικό αντικείμενο
- Είναι κριτήριο κατανομής της φορολογικής επιβάρυνσης

Όρια της φορολογικής ισότητας

Διαφοροποιήσεις με βάση τη διαφορά των καταστάσεων

- Αφορολόγητο όριο
- Διαφορετική φορολόγηση ορισμένων επαγγελματιών
- Διαφορετική φορολόγηση ορισμένων προσώπων

Διαφορετική φορολόγηση λόγω εξαιρετικών γεγονότων

- Φορολογικά κίνητρα
- Αντικειμενικά κριτήρια

ΣτΕ (Ολομ.) 668/2012

38. Επειδή, ... προβάλλεται ότι οι επίμαχες περικοπές των αποδοχών των εργαζομένων στο Δημόσιο και τον ευρύτερο δημόσιο τομέα και των χορηγουμένων σε συνταξιούχους παροχών συνιστά **παράβαση της κατοχυρωμένης από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, διότι το Κράτος, αντί να ενεργοποιήσει τους μηχανισμούς εισπράξεως των δημοσίων εσόδων, καταφεύγει στην τακτική της περαιώσεως των φορολογικών υποθέσεων**, με πλέον πρόσφατο σχετικώς το ν. 3888/2010, η οποία οδηγεί, εν τοις πράγμασι, στην είσπραξη υποπολλαπλασίων των πράγματι οφειλομένων, αλλά και στην οριστική απώλεια των υπολοίπων, **χορηγώντας «φορολογική αμνηστία» στους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας.**

ΣτΕ (Ολομ.) 668/2012

Ο λόγος αυτός, ..., είναι απορριπτέος εν πάση περιπτώσει. Και τούτο διότι υπό τα δεδομένα που ίσχυαν κατά τον χρόνο δημοσίευσής του ανωτέρω ν. 3845/2010 **δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιβολή του μέτρου της συγκεκριμένης μείωσης των αποδοχών των εν ενεργεία υπαλλήλων και των συνταξιοδοτικών παροχών παραβιάζει την κατοχυρωμένη από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών ως εκ της θεσπίσεως με το ν. 3888/2010 της περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, καθόσον ο προβλεφθείς με τον εν λόγω νόμο ειδικός τρόπος επιλύσεως των διαφορών αυτών αποβλέπει στην εντός συντόμου χρονικού διαστήματος εισροή εσόδων στο δημόσιο ταμείο, έως ότου αποδώσουν τα πάγια φορολογικά μέτρα, τα οποία είχαν ήδη θεσπισθεί με τον ν. 3842/2010 για την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης.**

ΣτΕ (Ολομ.) 668/2012

Η συγκεκριμένη δε αυτή μείωση των αποδοχών των εν ενεργεία υπαλλήλων και των συνταξιοδοτικών παροχών αποτελεί ένα από περισσότερα μέτρα, η συνδυασμένη εφαρμογή των οποίων είναι, κατά την ουσιαστική εκτίμηση του νομοθέτη, που υπόκειται μόνον σε οριακό δικαστικό έλεγχο, αναγκαία, εν όψει των συντρεχουσών περιστάσεων, για την άμεση αντιμετώπιση της υπ' αυτού διαπιστωθείσης κρίσιμης δημοσιονομικής καταστάσεως της Χώρας και την αποτροπή του υπ' αυτού διαπιστωθέντος κινδύνου χρεοκοπίας της Χώρας, αλλά και την εξαγγελία στο ίδιο Μνημόνιο ότι «Η κυβέρνηση δεσμεύεται σε δίκαιη κατανομή του κόστους προσαρμογής. ... Στην εξυγίανση των δημοσιονομικών, μεγαλύτερη θα είναι η συνεισφορά από όσους δεν έχουν κατά παράδοση συμβάλλει με το μερίδιο που τους αναλογεί στη φορολογική επιβάρυνση» ότι «θα καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια για τη δίκαιη κατανομή των βαρών».

ΣτΕ (Ολομ.) 1972/2012

Θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί της περιουσίας, **ο νομοθέτης απέβλεψε, επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ανωτέρω ακίνητης περιουσίας ως**

φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Ως εκ τούτου, **η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.** ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικίου τέλους, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

ΣτΕ (Ολομ.) 1972/2012

Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, ότι δηλαδή μόνον το εισόδημα μπορεί να αποτελέσει βάση φορολογίας και δείκτη προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών, δεν ευρίσκει έρεισμα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος **ούτε, άλλωστε, ανταποκρίνεται στην αρχή της φορολογικής ισότητας η απαλλαγή από την φορολογία κάθε απρόσοδης περιουσίας.**

Περίληψη

Έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών μέσω λογαριασμών ΔΕΗ - Συνταγματικότητα ρύθμισης - Υπουργική απόφαση περί διακοπής παροχής ηλεκτρικού ρεύματος - Αντισυνταγματικότητα ρύθμισης -. Ακύρωση διατάξεων απόφασης του αναπληρωτή υπουργού οικονομικών που προβλέπουν τη διακοπή παροχής ηλεκτρικού ρεύματος σε περίπτωση μη καταβολής του ειδικού τέλους ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών μέσω του λογαριασμού κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος. Η εν λόγω ρύθμιση είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική (Απόψεις μειοψηφίας). Επιβολή του εν λόγω τέλους για την αντιμετώπιση του δημοσιονομικού ελλείμματος της Χώρας. Το ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος, αλλά φόρο. Έχει έκτακτο και προσωρινό χαρακτήρα (Αντίθετη μειοψηφία). Αντικείμενο και υποκείμενο της εν λόγω φορολογικής επιβάρυνσης. Κρίθηκε ότι η επιβολή του ΕΕΤΗΔΕ συνιστά υπό τις δεδομένες συνθήκες ανεκτό περιορισμό της προστασίας της περιουσίας και δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, ούτε την προστασία της ιδιοκτησίας (Συγκλίνουσες και αντίθετες μειοψηφούσες απόψεις). Φορολογικές επιβαρύνσεις για την αντιμετώπιση της οικονομικής κατάστασης της Χώρας. Τρόπος βεβαίωσης του τέλους. Κρίθηκε ότι δεν αντίκειται στην αρχή της διάκρισης των εξουσιών.

ΠΠΡΑΘ 1101/2012

... Όμως, από μόνα τα προεκτεθέντα τρία στοιχεία (εμβαδόν, παλαιότητα, τιμή ζώνης) του ακινήτου, βάσει των οποίων, κατά την παρ. 8, γίνεται η βεβαίωση του φόρου με τις ανωτέρω μηχανογραφικές καταστάσεις, ασυνδέτως προς άλλα κριτήρια αντικειμενικά (προσδιοριστικά της αξίας ή και της αποδόσεως των ακινήτων) και κυρίως, υποκειμενικά (εισοδηματικά, περιουσίας, προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως), **δεν αποδεικνύεται, ούτε τεκμαίρεται κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, η ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας του κυρίου ή επικαρπωτού του ακινήτου** και η έκταση της ικανότητας αυτής, η μη λήψη δε υπ' όψιν της φοροδοτικής ικανότητας των βαρυνομένων με τον επίμαχο φόρο προσώπων για την επιβολή αυτού συνιστά, παραβίαση των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων, ...

ΠΠΡΑΘ 1101/2012 (ΕΕΤΗΔΕ)

Με τα δεδομένα αυτά οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4021/2011 αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος διότι επιβάλλουν ένα ακόμα φορολογικό βάρος στους Έλληνες πολίτες χωρίς να συνεκτιμάται διόλου, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νομού, τόσο για την επιβολή αυτού τούτου του φόρου όσο και για το ύψος του, η συνολική μέχρι σήμερα φορολογική τους επιβάρυνση, με την άθροιση τακτικών και εκτάκτων φορολογικών υποχρεώσεων, η οποία έχει δυσμενέστερες επιπτώσεις στη φοροδοτική ικανότητα και ως εκ τούτου στη διατήρηση ανεκτού βιοτικού επιπέδου για πολλές κατηγορίες κατηγοριών πολιτών, που έχουν ήδη υποστεί σοβαρότατες οικονομικές απώλειες, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι για τον επίδικο φόρο δεν προβλέπεται απαλλαγή ούτε καν της πρώτης κατοικίας που αποτελεί, ιδίως εν μέσω σοβούσας οικονομικής κρίσης, αναγκαίο στοιχείο για την αξιοπρεπή διαβίωση του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και για την προστασία της οικογένειας (άρθρο 21 Συντ.).

Προστασία καταναλωτή. Συλλογική αγωγή. Δεσμευτικότητα της απόφασης έναντι πάντων. Αντικείμενο της αγωγής η διαπίστωση της αντικαταναλωτικής συμπεριφοράς προμηθευτή και η απαγόρευση της ή ρύθμιση κατάστασης κατά τρόπο που να μην προσβάλλει το συμφέρον του καταναλωτή. Χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης. Ειδικό τέλος ακινήτων (ΕΕΤΗΔΕ). Επιβολή και είσπραξη του, μέσω του λογαριασμού της ΔΕΗ. Δικαιοδοσία πολιτικών δικαστηρίων για κρίση της σχετικής διαφοράς, στο πλαίσιο συλλογικής αγωγής. Έννομη σχέση ιδιωτικού δικαίου (σύμβαση μεταξύ καταναλωτή και προμηθευτή). Μονομερής παράβαση της συμβατικής της υποχρέωσης της ΔΕΗ για συνεχή και ακώλυτη παροχή ηλεκτρικής ενέργειας. Έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων από τα δικαστήρια. Παράνομη και αντισυνταγματική η ρύθμιση για την επιβολή του επίμαχου τέλους. Υποχρέωση της ΔΕΗ να μη διακόπτει την ηλεκτροδότηση, να δέχεται την καταβολή μόνο του αντιτίμου του ηλεκτρικού ρεύματος και να μην ενσωματώνει το τέλος στους λογαριασμούς της. Δικονομικά θέματα. Προσεπίκληση Ελληνικού Δημοσίου - Παρέμβαση υπέρ της ΔΕΗ. Πρόσθετη παρέμβαση από καταναλωτή και από συνασπισμό κομμάτων υπέρ των ενώσεων καταναλωτών. Εκκρεμοδικία της υπόθεσης στο Συμβούλιο Επικρατείας δεν επηρεάζει την παρούσα δίκη.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ

Άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος

«Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Στοιχεία της απαγόρευσης της αναδρομικότητας

Περιλαμβάνει φόρους και ανταποδοτικά τέλη

Εκτείνεται σε όλα τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου (υποκείμενο,

αντικείμενο, συντελεστή, φορολογική βάση)

Δεν εκτείνεται πέραν του προηγούμενου οικ. Έτους

Έννοια οικονομικού έτους:

- Σύνταγμα: οικ. έτος = ημερολογιακό έτος
- Φορ. εισοδήματος: οικ. έτος = προηγούμενο ημερολογιακό έτος

- Χρήση (διαχειριστική περίοδος)
- Οικονομικό έτος: χρήση + 1
- Π.χ.: οικ. έτος 2011 = χρήση 2010

Παραδείγματα αναδρομικότητας

Αναδρομική κατάργηση ευνοϊκής φορολογικής ρύθμισης

- κατάργηση ευνοϊκού καθεστώτος
- κατάργηση απαλλαγής

Αναδρομική μεταβολή του τρόπου υπολογισμού

- μεταβολή ΣΚΚ
- κατάργηση εκπιπτομένων δαπανών
- εφαρμογή φορολογικού τεκμηρίου

Απαγόρευση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου

Αναδρομική αλλαγή του υποχρέου καταβολής

Αναδρομική εφαρμογή δυσμενέστερης διάταξης σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις

Δεν αποτελεί απαγορευμένη αναδρομικότητα:

- η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων
- η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής, εφόσον:
 - Γίνεται με τυπικό νόμο
 - Ο νόμος τίθεται σε ισχύ πριν από τη λήξη της παραγραφής

Ευμενέστερη αναδρομική ρύθμιση

Καταρχήν δεν απαγορεύεται

Δικονομική αναδρομή: τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής ηπιότερου νόμου σε εκκρεμείς υποθέσεις

Π.χ.: Άρθρο 24 παρ. 4 Ν. 2523/1997: αναδρομική εφαρμογή, εφόσον το παλαιότερο καθεστώς ήταν δυσμενέστερο

Έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009

Άρθρο 18:

«1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α'),

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.»

Έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009

ΔΠρ'Αθ 18440/2009: αντισυνταγματική

ΔΕφ'Αθ 1123/2010: δεν αντίκειται στο Σύνταγμα

- Το εισόδημα δεν αποτελεί το αντικείμενο της εισφοράς αλλά το κριτήριο βάσει του οποίου θεωρείται ότι υπάρχει φοροδοτική ικανότητα

- Κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου δεν ήταν γνωστά τα εισοδήματα του οικ. έτους 2009

ΣτΕ 693/2011:

- Αντισυνταγματική
- Παραπέμπει στην Ολομέλεια

Η ατομική ιδιοκτησία

Ο φόρος δεν επιτρέπεται να έχει δημευτικό χαρακτήρα

Δεν επιτρέπεται η υπέρμετρη φορολόγηση της κληρονομιαίας περιουσίας

Η αναγκαστική απαλλοτρίωση δεν συνιστά φορολόγηση

693/2011 ΣΤΕ (538008)

Φορολογία και έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του ν. 3758/2009. Παραδεκτά ασκείται η αίτηση αναίρεσης, έστω και αν το αντικείμενο της διαφοράς δεν υπερβαίνει τις 40.000 ευρώ, αφού προβάλλεται ότι η επίμαχη διάταξη θέτει σπουδαίο νομικό ζήτημα. Η ανωτέρω διάταξη, ορίζοντας ότι για τον υπολογισμό της "έκτακτης εισφοράς", λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2008, επιβάλλει αναδρομικά φόρο επί εισοδημάτων που έχουν προκύψει σε χρόνο προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεώς της έτους και αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Αντίθετη μειοψηφία. Οι διατάξεις αυτές δεν αντίκεινται στο άρθρο 79 του Συντάγματος. Η μη υπαγωγή στην επίδικη εισφορά των εισοδημάτων των νομικών προσώπων δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Αντίθετη μειοψηφία. Στην επίδικη εισφορά υπόκεινται και οι "αυτοτελώς φορολογούμενες ειδικές περιπτώσεις". Δεν απαιτείτο πριν από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος να κληθεί ο φορολογούμενος σε ακρόαση. Παραπομπή της υπόθεσης στην Ολομέλεια του ΣτΕ.

Ν 3091/2002: Βελτιώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, Κεφαλαίου, ΦΠΑ-Επενδύσεις κλπ.

Άρθρο 15

Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

"Διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 και δ' της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, απαιτούμενα δικαιολογητικά και ημερομηνία υποβολής των σχετικών αιτήσεων για το έτος 2011 και κάθε επόμενο."

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.

γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα

δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας,

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν για τον κοινωφελή, πολιτιστικό, θρησκευτικό, εκπαιδευτικό σκοπό, για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών, καθώς και για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.

ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία που εποπτεύονται από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη...

N 3758/2009: Εταιρείες Ενημέρωσης οφειλετών για ληξιπρ.απαιτήσεις Τραπεζών κλπ

Έκτακτη Οικονομική Εισφορά

1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς.

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.

γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 €) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 €)...

β. Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο.

γ. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που βεβαιώνεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1.

4.α. Η εισφορά που επιβάλλεται με αυτόν το νόμο καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις...

1123/2010 ΔΕΦ ΑΘ (517723)

Έκτακτη εισφορά προς τα φυσικά πρόσωπα με μεγάλα εισοδήματα (αρ. 18 του ν. 3758/2009). Φύση της εισφοράς. Δεν συνιστά φόρο. Κρίση ότι με την επιβολή αυτής της εισφοράς δεν παραβιάζεται η συνταγματικά καχυχυρωμένη αρχή της φορολογικής ισότητας. Προσδιορισμός του κριτηρίου για την επιβολή της εισφοράς. Η αναφορά ότι το κριτήριο βασίζεται στα εισοδήματα του 2007 δεν προσδίδει στο νόμο αυτόν αναδρομική ισχύ. Δικαιολογητικοί λόγοι.

18440/2009 ΔΠΡ ΑΘ (509959)

Έκτακτη εισφορά του ν. 3758/2009 για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης. Επιβολή εφάπαξ εισφοράς για το οικονομικό έτος του 2008 (δηλ. για κληθέντα εισοδήματα του 2007). Έννοια οικονομικού έτους κατά το σύνταγμα (άρ. 78, παρ. 2Σ). Κρίση ότι η συγκεκριμένη ρύθμιση είναι αντισυνταγματική. Αίτημα για επιστροφή της καταβληθείσας εισφοράς εντόκως. Γίνεται δεκτή η προσφυγή. Παρέμβαση σωματείου φορολογουμένων και επιστημονικής - επαγγελματικής οργάνωσης φοροτεχνών. Έννομο συμφέρον.

ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΑΤΟΜΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Η οικονομική ελευθερία

Δεν επιτρέπεται η φορολογία να περιορίζει υπέρμετρα την άσκηση επαγγέλματος

Τα τεκμήρια δεν προσκρούουν στο δικαίωμα της οικονομικής ελευθερίας εφόσον είναι:

- Γενικά
- Απρόσωπα
- μαχητά

Τα μέτρα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής σε σχέση με την οικονομική ελευθερία

- Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης
- Αφαίρεση πινακίδων, άδειας κυκλοφορίας, άδειας οδήγησης

Η προσωπική ελευθερία

Προσωποκράτηση ως μέσο αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη δημοσίων εσόδων (διοικητικό μέτρο)

- ΣτΕ (Ολομ.) 250-251/2008: αντισυνταγματική

- ΑΠ (Ολομ.) 1/2009: δεν αντίκειται στο Σύνταγμα
- **ΑΕΔ 1/2010: αντισυνταγματική**

Απαγόρευση εξόδου από τη χώρα: καταργήθηκε

Ποινική δίωξη λόγω μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο

- Άρθρο 25 Ν. 1882/1990 (αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο)
- Άρθρο 3 Ν. 3943/2011: Αυτόφωρο

Άρθρο 25 Ν. 1882/1990 (Ποινικό αδίκημα μη απόδοσης χρεών προς το Δημόσιο)

«1. Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα τελωνεία χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) έως ένα έτος, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, που αναφέρεται στην παράγραφο 5, υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β) ...

Χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής.»

«Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων. Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.»

Άρθρο 18 Ν. 2523/1997 (Αδίκημα μη απόδοσης ΦΠΑ)

«1. Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση β) ... γ) με κάθειρξη εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.»

1/2010 ΑΕΔ (Προσωποκράτηση αντισυνταγματική)

Προσωπική κράτηση για χρέη προς το Δημόσιο. Κρίση ότι το μέτρο της προσωπικής κρατήσεως διαφέρει των γνησίων μέσων εκτελέσεως (κατάσχεση κλπ), τα οποία συνιστούν άμεση επέμβαση του δημοσίου στην περιουσία του οφειλέτη προς είσπραξη του προς αυτό χρέους, διότι αποτελεί μέτρο καταναγκασμού όχι επί της περιουσίας, αλλά επ' αυτού τούτου του προσώπου του οφειλέτη, προκειμένου να εξαναγκασθεί στη δια παντός μέσου καταβολή του οφειλόμενου χρέους. Τούτο όμως είναι συνταγματικώς ανεπίτρεπτο, ως αντικείμενο στο άρθρο 2 παρ. 1 του συντάγματος. Λόγοι. Αντίθετη μειοψηφία. Λόγοι.

1/2009 ΑΠ (Προσωποκράτηση αντισυνταγματική)

Δικονομία πολιτική. Αποδεικτικά μέσα. Αναρριπτικοί λόγοι. Προϋποθέσεις παραδεκτού του λόγου περί μη λήψης υπόψη όλων των προσκομισθέντων αποδεικτικών μέσων. Λόγος περί μη συμμορφώσεως του δικαστηρίου της παραπομπής. Ερμηνευτικοί κανόνες των

δικαιοπραξιών. Παραδεκτοί λόγοι που ελέγχουν την παραβίασή τους. Προϋποθέσεις παραδεκτού του λόγου περί παραμόρφωσης του περιεχομένου εγγράφου. Προσωπική κράτηση. Προϋποθέσεις αυτής. Ειδικότερα η προσωπική κράτηση κατά εμπόρων.

250/2008 ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) (Προσωποκράτηση αντισυνταγματική)

Η προσωπική κράτηση ως μέσο είσπραξης δημοσίων εσόδων. Συνταγματικά ανεπίτρεπτο το μέτρο της προσωπικής κράτησης, ως αντικείμενο στα άρθρα 2 παρ. 1 και 5 παρ. 3 του Συντάγματος. Συνταγματικές οι σχετικές διατάξεις του Ν. 1867/1989. Διαφορετικές απόψεις ως προς τα άρθρα του Συντάγματος στα οποία προσκρούει το μέτρο της προσωπικής κράτησης. Αντίθετη μειοψηφία κατά την οποία είναι συνταγματική η σχετική ρύθμιση. Έφεση κατ' αποφάσεως του Προέδρου του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί αιτήσεως προσωποκρατήσεως. Αρμοδιότητα για την εκδίκαση της έφεσης. Απαράδεκτη η εκδίκαση της από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Εφετείου σε χρόνο πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 2717/1999. Αυτεπάγγελτη έρευνα της αρμοδιότητας. Αντίθετη μειοψηφία. Παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια με την υπ' αριθμ. 2820/2004 απ'φραση του ΣΤ' Τμήματος και απορρίπτει την αναίρεση της υπ' αριθμ. 81/1995 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Ομοια η 251/2008 ΣτΕ (Ολομ).

	Τυπική νομιμότητα	Ουσιαστική νομιμότητα
Αρχή της νομιμότητας	ν	
Αρχή της ισότητας		ν
Αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας	ν	
Ατομικά δικαιώματα		ν

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

α) Φυσικών β) Νομικών προσώπων

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ:

Συστηματική κατάταξη:

	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
Φορολογικό υποκείμενο	Άμεσος
Αντικείμενο	Εισόδημα
Συντελεστής	Προοδευτικός
Φορολογική βάση	Προσωπικός
Υπολογισμός	Κατ' αξία

Κριτήρια υπαγωγής στο φόρο εισοδήματος:

Α) Κριτήριο Πηγής β) Κριτήριο Κατοικίας

Φορολογικό υποκείμενο

- Φυσικά πρόσωπα:
 - ο που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα
 - ο που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα
- Ζώντες – θανόντες
- Σχολάζουσα κληρονομία
- Φορολογούνται σαν φυσικά πρόσωπα:
- Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.)
- Ενώσεις προσώπων (κοινοπραξίες, αστ. εταιρείες, κοινωνίες)

Φορολογικό αντικείμενο

Έννοια εισοδήματος:

- αστικό δίκαιο (ΑΚ 961)
 - ο Σταθερότητα της πηγής του εισοδήματος
 - ο Περιοδικότητα του προϊόντος
 - ο Χρηματικός χαρακτήρας

- Φορολογικό δίκαιο:

Θεωρία:

- Θεωρία των πηγών: αντίστοιχη της έννοιας του ΑΚ
- Θεωρία της περιουσιακής επαύξησης

Πράξη:

- αφίσταται της έννοιας του αστικού δικαίου
- εισόδημα ≠ φορολογητέο εισόδημα
- δεν υπάρχει νομοθετικός ορισμός
- περιπτωσιολογική ρύθμιση
- περιλαμβάνεται η προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία (§48 παρ. 3 ΚΦΕ)

Αρχή του φορολογικού διαφορισμού

Πηγές εισοδήματος

Α–Β: Εισόδημα από ακίνητα

Γ: Εισόδημα από κινητές αξίες

Δ: Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Ε: Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

ΣΤ: Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Ζ: Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή

Σύστημα φορολογίας

- Αναλυτικό
(Πηγή Α x Συντ.) + (Πηγή Β x Συντ.) + ... = Φόρος

- Συνθετικό

Εισόδημα από κάθε πηγή x Συντ. = Φόρος

- Ελλάδα:

1919- 2013: μικτό σύστημα (συνδυασμός αναλυτικού και συνθετικού)

Από το 2013: αναλυτικό

Φορολογικός συντελεστής

- Προοδευτικός (κλίμακα άρθρου 9 ΚΦΕ)
- Διαφορετικές κλίμακες:
 - ο Μισθωτοί – συνταξιούχοι
 - ο Μη μισθωτοί

- Εισοδήματα από ακίνητα - κινητές αξίες
- Αφορολόγητο όριο: καταργήθηκε
 - Πρακτικά παραμένει αφορολόγητο το εισόδημα μισθωτών μέχρι 9.545 ευρώ

Φορολογική κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής
0 - 25.000	22%
25.001 - 42.000	32%
άνω των 42.000	42%

Παράδειγμα:

Φορολογούμενος μισθωτός:

Φορολογητέο εισόδημα: $8.000 \times 42\% = 3.360$

$17.000 \times 33\% = 5.440$

$25.000 \times 22\% = 5.500$

Σύνολο 50.000 14.300

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238/94 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (ΦΕΚ Α'151)

Φορολογική κλίμακα μη μισθωτών

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
υπερβάλλον	33%			

Φορολογική κλίμακα εισοδημάτων από ακίνητα – κινητές αξίες

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
12.000	10%	1.200	12.000	1.200

υπερβάλλον	33%			
------------	-----	--	--	--

Συμπληρωματικός φόρος για εισοδήματα από ακίνητα

- 1,5%
- 3% (επιφάνεια κατοικίας άνω των 300 τ.μ. ή επαγγ. μίσθωση)

Φορολογικός συντελεστής μισθωτών - συνταξιούχων

Μείωση φόρου που προκύπτει από την κλίμακα

- Εισόδημα έως 21.000 €:
 - μείωση 2.100 €
- Εισόδημα άνω των 21.000 €:
 - Μείωση 100 € ανά 1.000 € εισοδήματος έως εξάντλησης των 2.100 €

Προϋπόθεση μείωσης: αποδείξεις δαπανών

- 25% του δηλούμενου εισοδήματος
- έως 10.500 ευρώ
- Εάν δεν προσκομισθούν αποδείξεις: φόρος (διαφορά X 22%)

Προσωπικός φόρος

Λήψη υπόψη συγκεκριμένων προσωπικών δαπανών

Συστήματα:

- Μείωση του φορολογητέου εισοδήματος
- Μείωση του τελικού φόρου

Ελλάδα

- Παλαιότερα: και τα δύο συστήματα
- Τώρα: μείωση του τελικού φόρου

Μειώσεις του φόρου: 10% για κάθε δαπάνη:

- Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης
- Έξοδα περίθαλψης ηλικιωμένων
- Διατροφή μεταξύ συζύγων
- Δωρεές στην Κυβέρνηση, θρησκευτικά και κοινωνικά ιδρύματα, νοσοκομεία κ.λπ.
- κ.ά.

Φορολογικός συντελεστής

Προοδευτικός

- Γενικός κανόνας
- Με βάση τις κλίμακες

Αναλογικός

- Κατ' εξαίρεση (περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης)
- Για συγκεκριμένα εισοδήματα

Παραδείγματα:

- Εισόδημα από τόκους καταθέσεων (15%)
- Υπεραξία από την πώληση μετοχών (20%)
- Αμοιβές αθλητών κατά την υπογραφή συμβολαίου (25%)
- Βραβεία, χορηγίες σε αθλητές εθνικών ομάδων (20%)
- Έπαθλα από την εκμετάλλευση δρομώνων ίππων (10%)
- Κέρδη από ραδιοφωνικούς-τηλεοπτικούς διαγωνισμούς (20%)

Προσωπικές εταιρείες, ενώσεις προσώπων

- Φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και όχι των εταίρων

- Εάν τηρούν απλογραφικά βιβλία (ακαθ. έσοδα έως 1.500.000 €)
 - ο Προοδευτικός συντελεστής (ίδια κλίμακα με μη μισθωτούς)
 - ο Εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων

Κλίμακιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
υπερβάλλον	33%			

- Εάν τηρούν διπλογραφικά βιβλία (ακαθ. έσοδα άνω των 1.500.000 €)
 - ο Αναλογικός συντελεστής 26%
 - ο Κατά τη διανομή κερδών παρακράτηση 10%
 - ο Εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων
 - ο Ίδια μεταχείριση με κεφαλαιουχικές εταιρείες (φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων)

Παρακράτηση φόρου στην πηγή

- Τρόπος υπολογισμού φόρου εισοδήματος
Ενιαία φορολόγηση όλων των εισοδημάτων από την ίδια πηγή
Αυτοτελής φορολόγηση
- Με την ετήσια δήλωση
- Με παρακράτηση στην πηγή (ειδική δήλωση)
 - ο Με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης
 - ο Χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

- Συνήθης ορολογία:

Αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής Υποχρέωσης
Αυτοτελής φορολόγηση χωρίς εξάντληση της φορολογικής Υποχρέωσης

- Αυτοτελής φορολόγηση
 - Αναλογικός συντελεστής
 - ο π.χ. τόκοι καταθέσεων: 15%
 - Προοδευτικός συντελεστής
 - ο π.χ. αποζημίωση απόλυσης: κλίμακα άρθρου 14 ΚΦΕ

Προσοχή: η αυτοτελής φορολόγηση δεν συνεπάγεται απαραίτητως αναλογικό συντελεστή

Λειτουργίες:

- Προκαταβολή φόρου = υπαγωγή στην κλίμακα
- Οριστική επιβάρυνση = εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

Σκοπός παρακράτησης φόρου στην πηγή

- Πρακτικότητα
- Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής
- Μείωση της φορολογικής αντίστασης

Φορολόγηση: (σχ.)

- Συνάθροιση με τα εισοδήματα ίδιας πηγής
- Αυτοτελής

- Παρακράτηση
 - Με εξάντληση της υποχρέωσης
 - Χωρίς εξάντληση της υποχρέωσης
- Με την ετήσια δήλωση

Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων:

Το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ανεξάρτητα για κάθε χρήση

Εξαιρέσεις:

- Μεταφορά ζημίας από εμπορικές/γεωργικές επιχειρήσεις και ελευθέριο επάγγελμα στα 5 επόμενα έτη (άρθρο 4 παρ. 3 ΚΦΕ)
- Αμοιβές αθλητών κατά την υπογραφή/ανανέωση συμβολαίου (άρθρο 46 παρ. 1 ΚΦΕ)
- Εφάπαξ προεξόφληση σύνταξης από αλλοδαπό ασφαλιστικό φορέα (άρθρο 46 παρ. 4 ΚΦΕ)
- Αμοιβές καλλιτεχνών (άρθρο 48 παρ. 7 ΚΦΕ)

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

- Αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος: φορολόγηση κατά την απόκτηση του δικαιώματος είσπραξης
- Αρχή του πραγματοποιούμενου εισοδήματος: φορολόγηση κατά την είσπραξη

Στην Ελλάδα:

Καταρχήν εφαρμόζεται η αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος

Εξαιρέσεις:

- Παροχή υπηρεσιών από ελεύθερους επαγγελματίες στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ (άρθρο 48 παρ. 7 ΚΦΕ)
- Αναδρομικά μισθωτών – συνταξιούχων (άρθρο 46 παρ. 1 ΚΦΕ)

Ατομικός και οικογενειακός προσδιορισμός

Οικογενειακός προσδιορισμός:

- Κοινή δήλωση των συζύγων
- Χωριστή φορολόγηση των συζύγων
- Εισοδήματα των τέκνων προστίθενται στον γονέα με το μεγαλύτερο εισόδημα

Πραγματικός

- Με βάση τα δηλούμενα εισοδήματα

Τεκμαρτός

- Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης
- Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες)

Σύγκριση πραγματικού – τεκμαρτού εισοδήματος

Προσδιορισμός των κερδών επιτηδευματιών

- Λογιστικός: Έσοδα μείον έξοδα
- Εξωλογιστικός: Έσοδα επί Μέσο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους
- Τεκμαρτός: Προσδιορισμός βάσει τεκμηρίων (π.χ. εισόδημα εργολάβων, γεωργών)
- Φορολόγηση με βάση το υψηλότερο αποτέλεσμα από τους 3 τρόπους προσδιορισμού

Παράδειγμα υπολογισμού φόρου από μισθωτές υπηρεσίες

Καθαρός μηνιαίος μισθός δημοσίου υπαλλήλου:	1.500,00
Μηνιαία παρακράτηση ΦΜΥ:	152,68
Καθαρός ετήσιος μισθός (1.500 X 12):	18.000,00
Ετήσιος φόρος εισοδήματος:	1.860,00
Μείον παρακρατηθείς φόρος (152,68 X 12):	1.832,10
Καταβλητέος φόρος:	27,90

Παράδειγμα υπολογισμού παρακράτησης φόρου

	Φυσικό πρόσωπο	Νομικό πρόσωπο
Τόκος τραπεζικής κατάθεσης	100	100
Παρακράτηση φόρου 15%	15	15
Εισπραττόμενος τόκος	85	85
Φόρος εισοδήματος	-	100 X 26% = 26
Μείον παρακρατηθείς φόρος	-	15
Τελικός καταβλητέος φόρος	-	11
Καθαρό κέρδος	85	100 – 15 – 11 = 74

Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος

- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων:
 - το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ανεξάρτητα για κάθε χρήση

Εξαιρέσεις:

- Μεταφορά ζημίας από εμπορικές/γεωργικές επιχειρήσεις και ελεύθεριο επάγγελμα στα 5 επόμενα έτη (άρθρο 4 παρ. 3 ΚΦΕ)
- Αμοιβές αθλητών κατά την υπογραφή/ανανέωση συμβολαίου (άρθρο 46 παρ. 1 ΚΦΕ)
- Εφάπαξ προεξόφληση σύνταξης από αλλοδαπό ασφαλιστικό φορέα (άρθρο 46 παρ. 4 ΚΦΕ)
- Αμοιβές καλλιτεχνών (άρθρο 48 παρ. 7 ΚΦΕ)

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

- Αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος: φορολόγηση κατά την απόκτηση του δικαιώματος είσπραξης
- Αρχή του πραγματοποιούμενου εισοδήματος: φορολόγηση κατά την είσπραξη

Στην Ελλάδα:

Καταρχήν εφαρμόζεται η αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος

Εξαιρέσεις:

- Παροχή υπηρεσιών από ελεύθερους επαγγελματίες στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ (άρθρο 48 παρ. 7 ΚΦΕ)
- Αναδρομικά μισθωτών – συνταξιούχων (άρθρο 46 παρ. 1 ΚΦΕ)

Ατομικός και οικογενειακός προσδιορισμός

Οικογενειακός προσδιορισμός:

- Κοινή δήλωση των συζύγων
- Χωριστή φορολόγηση των συζύγων
- Εισοδήματα των τέκνων προστίθενται στον γονέα με το μεγαλύτερο εισόδημα

Πραγματικός

- Με βάση τα δηλούμενα εισοδήματα

Τεκμαρτός

- Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης
- Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες)

Σύγκριση πραγματικού – τεκμαρτού εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ:

Τεκμαρτός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος

Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης (§ 16 ΚΦΕ)

- Δαπάνη ιδιοκατοίκησης ή μίσθωσης κατοικίας
 - ο Κύριας
 - ο Δευτερευουσών
- Δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ΐ.Χ.
- Δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία
- Δαπάνη για υπηρετικό προσωπικό
- Δαπάνη για σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης
- Δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα
- Δαπάνη για δεξαμενή κολύμβησης
- Ετήσια δαπάνη διαβίωσης
 - ο Άγαμοι: 3.000
 - ο Έγγαμοι: 5.000

Μαχητά τεκμήρια

Αντικειμενικές δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (§ 17 ΚΦΕ)

- Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση:
 - ο Αυτοκινήτων, διτροχών και τριτροχών
 - ο Πλοίων αναψυχής
 - ο Αεροσκαφών
 - ο Κινητών μεγάλης αξίας (>10.000 ευρώ)
- Αγορά, leasing ή κατασκευή ακινήτων
- Χορήγηση δανείων
- Δωρεές, γονικές παροχές, χορηγίες (εξαιρούνται αυτές προς το Δημόσιο και μη κερδοσκοπικά ιδρύματα)
- Απόσβεση δανείων
- Δεν είναι τεκμήριο η εισφορά κεφαλαίου σε εταιρεία
- Μαχητά τεκμήρια;
 - ο Δεν προβλέπεται ρητώς
 - ο Κατά γενική αρχή είναι μαχητά
 - ο Πολύ δυσχερής η απόδειξη
- Κάλυψη τεκμηρίων (άρθρο 19 ΚΦΕ)
 - ο Εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο
 - ο Εισοδήματα μη φορολογητέα
 - ο Ποσά από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων
 - ο Εισαγωγή συναλλάγματος
 - ο Ληφθέντα δάνεια

- Ληφθείσες δωρεές ή γονικές παροχές
- Ανάλωση κεφαλαίου από προηγούμενα έτη

Προσδιορισμός των κερδών επιτηδευματιών

Λογιστικός: Έσοδα μείον έξοδα

Εξωλογιστικός: Έσοδα επί Μέσο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους

Τεκμαρτός: Προσδιορισμός βάσει τεκμηρίων (π.χ. εισόδημα εργολάβων, γεωργών)

Φορολόγηση με βάση το υψηλότερο αποτέλεσμα από τους 3 τρόπους προσδιορισμού

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Φορολογικό υποκείμενο

Νομικά πρόσωπα

- Ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.
- Δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Συνεταιρισμοί
- Αλλοδαπές επιχειρήσεις με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα
- Μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα

Απαλλάσσονται:

- Δημόσιο, ΟΤΑ
- Ιεροί ναοί, μητροπόλεις, μονές, Πατριαρχεία (φορολογούνται μόνο για εισοδήματα από οικοδομές και εκμίσθωση γαιών)

Φορολογικός συντελεστής

Αναλογικός:

- Χρήση 2011
 - Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων: 20%
 - Παρακράτηση κατά τη διανομή: 21%
- Χρήση 2012
 - Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων: 20%
 - Παρακράτηση κατά τη διανομή: 25%
- Χρήση 2013
 - Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων: 26%
 - Παρακράτηση κατά τη διανομή: 10%

Σύστημα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

- Κλασικό σύστημα (διπλή φορολογία):
- Φορολογία νομικού προσώπου και εταίρου
- Συστήματα καταπολέμησης της διπλής φορολογίας
- Σύστημα εξαίρεσης
 - Είτε φορολογία μόνο του νομικού προσώπου
 - Είτε φορολογία μόνο του εταίρου
- Σύστημα πίστωσης
 - Συμψηφισμός του φόρου του νομικού προσώπου με το φόρο του εταίρου
- Σύστημα διπλού συντελεστή (split rate system)
- Διαφορετικός συντελεστής για διανεμόμενα και μη διανεμόμενα Κέρδη

Ισχύον σύστημα στην Ελλάδα (2013 και εξής)

Κλασικό σύστημα

Το νομικό πρόσωπο φορολογείται για όλα τα κέρδη (διανεμόμενα και μη διανεμόμενα) με ενιαίο συντελεστή 20%

Τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται **και** στο επίπεδο του μετόχου:

- Με παρακράτηση κατά τη διανομή 10%
- Η παρακράτηση εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση του Μετόχου

Παράδειγμα υπολογισμού

Κέρδος νομικού προσώπου προ φόρου:	100,00
Φόρος εισοδήματος ν.π. 26%:	26,00
Κέρδος νομικού προσώπου μετά το φόρο:	74,00
Μέρισμα:	74,00
Παρακράτηση φόρου 10%:	7,40
Καθαρό κέρδος εταίρου:	66,60

(Διάγραμμα)

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο

- **Φόροι επί του εισοδήματος**

Αντικείμενο: απόκτηση οικονομικών μέσων

- **Φόροι επί της περιουσίας (ή κεφαλαίου)**

Αντικείμενο: κατοχή οικονομικών μέσων

- **Φόροι επί της δαπάνης (ή επί των συναλλαγών)**

Αντικείμενο: χρήση οικονομικών μέσων

- **Φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης**

- Γενικοί φόροι κατανάλωσης

- Φ.Π.Α.
- Δασμοί
- Τέλη χαρτοσήμου
- Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων
- όρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων

- Ειδικοί φόροι κατανάλωσης:

- Στα αλκοολούχα ποτά
- Στα τσιγάρα
- Στα ενεργειακά προϊόντα (πετρελαιοειδή, φυσικό αέριο, λιγνίτης, ηλεκτρική ενέργεια)

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Ορολογία

Ο Φ.Π.Α. (όχι το Φ.Π.Α.)
Ξενόγλωσση ορολογία
Value Added Tax (VAT)
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
Mehrwertsteuer (MWSt.)

Ιστορική εξέλιξη

Παλαιότερα στην Ελλάδα: Φόρος Κύκλου Εργασιών (ΦΚΕ)
1954: Εφαρμογή του Φ.Π.Α. στη Γαλλία
1977: Εισαγωγή στην ΕΟΚ (Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, 6η Οδηγία)
1986: Εισαγωγή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (Ν. 1642/1986)
2000: Κώδικας Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000)
2006: Αναδιτύπωση της 6ης Οδηγίας (Οδηγία 2006/112/ΕΚ) (Recast Directive)

Κύρια στοιχεία του Φ.Π.Α.

Φορολογικό υποκείμενο

Οι ασκούντες ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα

Προσοχή: άλλο οι υποκείμενοι (επιτηδευματίες), άλλο οι βαρυνόμενοι (καταναλωτές)

Φορολογικό αντικείμενο

Οι συναλλαγές

Φορολογική βάση

Η αξία των συναλλαγών

Συντελεστής

23% - 13% - 6,5%

Σύστημα του Φ.Π.Α.

Χαρακτηριστικά:

- Φόρος επί της δαπάνης και όχι επί της συναλλαγής, γι' αυτό βαρύνει τον τελικό καταναλωτή
- Επιβάλλεται σε όλα τα στάδια των συναλλαγών, αλλά δεν είναι σωρευτικός φόρος χάρη στη δυνατότητα έκπτωσης
- Λόγω της δυνατότητας έκπτωσης δεν επιβαρύνει την αξία της συναλλαγής αλλά την προστιθέμενη αξία
- Λόγω της δυνατότητας έκπτωσης είναι ουδέτερος φόρος, δηλαδή δεν αποτελεί κόστος για τους υποκειμένους

Φορολογικό αντικείμενο

- Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας (γενικός φόρος κατανάλωσης)
- Επιβάλλεται σε όλες τις πράξεις εκτός από τις απαλλασσόμενες

Φορολογικό αντικείμενο

- Η παράδοση αγαθών
- Η παροχή υπηρεσιών
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών
- Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας

Όλα τα ανωτέρω:

- από επαχθή αιτία
- στο εσωτερικό της χώρας

- από υποκείμενο στο Φ.Π.Α.
- ο υποκείμενος ενεργεί υπό αυτή την ιδιότητα
- Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
- νοσοκομειακές και ιατρικές υπηρεσίες (ιατροί, οδοντίατροι, νοσοκόμες, δημόσια νοσοκομεία, όχι ιδιωτικά νοσοκομεία)
- υπηρεσίες εκπαίδευσης
- υπηρεσίες πολιτιστικής φύσης (συγγραφείς, καλλιτέχνες)
- χρηματοοικονομικές εργασίες (ασφαλιστικές, τραπεζικές, διαχείρισης κεφαλαίων)
- έως 31.12.2005: η παράδοση ακινήτων
- έως 30.6.2010: νομικές υπηρεσίες (δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, δικ. επιμελητές, άμισθοι υποθηκοφύλακες)
- η εξαγωγή αγαθών εκτός Κοινότητας, κ.λπ.

Πράξεις υπαγόμενες – φορολογητέες

- Φορολογητέες πράξεις:
 - ο από υποκείμενους
 - ο στα πλαίσια της επαγγελματικής τους δραστηριότητας
- Μη φορολογητέες πράξεις:
 - ο από μη υποκείμενους (ιδιώτες) ή
 - ο από υποκείμενους που ενεργούν ως ιδιώτες
 - ο ευκαιριακά

Παραδείγματα:

- ✓ Έμπορος ξυλείας πωλεί το ιδιωτικό του αυτοκίνητο
Μη φορολογητέα πράξη
- ✓ Έμπορος ξυλείας πωλεί το ιδιωτικό του αυτοκίνητο σε έμπορο αυτοκινήτων
Μη φορολογητέα πράξη
- ✓ Ο έμπορος αυτοκινήτων μεταπωλεί το αυτοκίνητο που αγόρασε από τον έμπορο ξυλείας
Φορολογητέα πράξη

Παροχή υπηρεσιών

Παροχή υπηρεσιών: κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών

Αποτελούν πράξη παροχής υπηρεσιών:

- Μεταβίβαση άυλου περιουσιακού στοιχείου
- Η διάθεση τροφής και ποτών σε εστιατόρια για επιτόπια κατανάλωση (η διάθεση σε πακέτο αποτελεί παράδοση αγαθών)
- Πώληση λογισμικού κατόπιν παραγγελίας (διαφορετικά αποτελεί παράδοση αγαθών)
- Ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών

Φορολογικό υποκείμενο

Υποκείμενος στο Φ.Π.Α.:

- Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα

- Κάθε πρόσωπο που πραγματοποιεί περιστασιακά ενδοκοινοτική παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου
 - ο Έως 6 μήνες από την πρώτη κυκλοφορία
 - ο Έως 6.000 χλμ.
- Κάθε πρόσωπο που πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις ακινήτων και εντάσσεται με δήλωσή του στο καθεστώς Φ.Π.Α.
- Κοινοπραξία ή κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητα

Μη υποκείμενοι στο Φ.Π.Α.

- Οι παρέχοντες εξαρτημένη εργασία
 - Ελληνικό Δημόσιο, Δήμοι, Ν.Π.Δ.Δ.
 - παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας: απαλλάσσονται
 - ο απόκτηση αγαθών, λήψη υπηρεσιών: επιβαρύνονται (τελικοί καταναλωτές)
 - ο παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών σε περιβάλλον ανταγωνισμού: δεν απαλλάσσονται
- Π.χ. πώληση αυτοκινήτων από τον Ο.Δ.Δ.Υ., εκμετάλλευση δημοτικών αναψυκτηρίων, χώρων στάθμευσης*

Φορολογική βάση

Φορολογητέα αξία: η αντιπαροχή (αντίτιμο)

Σε περίπτωση:

- αυτοπαράδοσης αγαθών
 - αυτοπαροχής υπηρεσιών
 - ανταλλαγής αγαθών
 - μη χρηματικής αντιπαροχής
- Αγοραία αξία, Κόστος ή Κανονική αξία*

Περιλαμβάνονται:

- παρεπόμενα έξοδα (ασφάλιση, μεταφορά κ.λπ.)
- φόροι, τέλη, δασμοί

Εισαγωγή αγαθών: δασμολογητέα αξία

Φορολογικός συντελεστής

- Κανονικός συντελεστής: 23%
- Χαμηλός συντελεστής: 13%
 - Είδη πρώτης ανάγκης (π.χ. γαλακτοκομικά, κρέατα, νερό, γλυκά, φαρμακευτικά είδη κ.λπ.)
 - ο Τυποποιημένα αγαθά ευρείας κατανάλωσης: 23%
 - ο Εκμετάλλευση καφενείων, ζαχαροπλαστέων, μπαρ, εστιατορίων κ.λπ.: 23%)
 - Χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων
- Υπερμειωμένος συντελεστής: 6,5%
 - Βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά
 - Θεατρικές παραστάσεις
- Ορισμένα νησιά του Αιγαίου: μείωση συντελεστών κατά 30%

Συμψηφισμός - επιστροφή Φ.Π.Α.

Ορολογία:

Πιστωτικός – χρεωστικός Φ.Π.Α.

Πιστωτικό – χρεωστικό υπόλοιπο

Ο χρεωστικός Φ.Π.Α. καταβάλλεται άμεσα

Ο πιστωτικός Φ.Π.Α.

- συμψηφίζεται με μελλοντικά χρεωστικά υπόλοιπα
- επιστρέφεται εάν δεν μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό

Για την επιστροφή απαιτείται έλεγχος

Ειδικά καθεστώτα

Παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών

Μικρές επιχειρήσεις

Ανακυκλώσιμα απορρίμματα

Κατ' αποκοπή καταβολή φόρου

Αγρότες

Πρακτορεία ταξιδίων

Καπνοβιομηχανικά προϊόντα

Μεταπωλήσεις μεταχειρισμένων, συλλεκτικών κ.λπ. αγαθών

Πωλήσεις σε δημοπρασία

Επενδυτικός χρυσός

Άσκηση

Λογιστής είχε δαπάνες και έσοδα ως εξής:

Δαπάνες:

Αγορά φορολογικών βιβλίων:..... 100 €

Αγορά μυθιστορήματος: 50 €

Τηλέφωνο γραφείου: 100 €

Έσοδα

Υπηρεσίες προς νομικό πρόσωπο: 200 €

Υπηρεσίες προς ιδιώτη: 100 €

Από την περιοδική δήλωση ΦΠΑ προκύπτει πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο;

ΔΑΣΜΟΙ

Γενικά

Δασμοί: φόροι επί της δαπάνης που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή ή εξαγωγή των προϊόντων.

Δικαιολογητική βάση:

- Εισαγωγές: προστασία των εγχώριων προϊόντων
- Εξαγωγές: εξασφάλιση επάρκειας στην εγχώρια αγορά

Ορολογία

Εισαγωγικοί – εξαγωγικοί δασμοί

Δασμολογικοί συντελεστές

Δασμολόγιο (ονοματολογία των εμπορευμάτων): κατάταξη των εμπορευμάτων σε κατηγορίες και δασμολογικούς συντελεστές

Τελωνειακή Ένωση με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας

Κατάργηση των εσωτερικών συνόρων της Κοινότητας
Δασμοί καταβάλλονται μόνο στα εξωτερικά σύνορα (σύνορα με τρίτες χώρες)
Ειδικά προτιμησιακά καθεστώτα για ορισμένες τρίτες χώρες
Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (Καν. 2913/1992/ΕΟΚ)
Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας (Ν. 2960/2001)
Κοινό Δασμολόγιο (συνδυασμένη ονοματολογία)

ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Γενικά

Φόροι ειδικοί και όχι κατ' αξία
Παλαιότερα φόροι πολυτελείας
Σήμερα βασίζονται στην κοινοτική νομοθεσία
ΕΦΚ επί αγαθών και υπηρεσιών
Οι ΕΦΚ επί αγαθών προβλέπονται από τον Τελωνειακό Κώδικα (Ν. 2960/2001)

Διάφοροι ΕΦΚ

ΕΦΚ επί αγαθών

ΕΦΚ ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας
ΕΦΚ αιθυλικής αλκοόλης και οινοπνευματωδών ποτών
ΕΦΚ βιομηχανοποιημένων καπνών
ΕΦΚ Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων

- Τέλος ταξινόμησης
- Τέλος άδειας οχήματος
- Τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτου

ΕΦΚ επί υπηρεσιών

Ειδικός φόρος τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών διαφημίσεων
Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας
Τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με Παιγνιόχαρτα

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Συστηματική κατάταξη (Φινοκαλιώτης)

Φόροι εισοδήματος

Φόροι περιουσίας

- Φόροι κατοχής περιουσίας
 - ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
 - ο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)
 - ο Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)
- Φόροι μεταβίβασης περιουσίας
 - ο Εκ χαριστικής αιτίας: φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών
 - ο Εξ επαχθούς αιτίας: Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)

Φόροι κατανάλωσης

Συστηματική κατάταξη (Φορτσάκης)

Φόροι εισοδήματος

Φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου

- Φόροι κατοχής περιουσίας
 - ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
 - ο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)
 - ο Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)
- Φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

Φόροι επί της δαπάνης

- Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)

Συστηματική κατάταξη (με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα)

Επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας

- Φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

Κατοχή της φοροδοτικής ικανότητας

- Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)
- Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)

Χρήση της φοροδοτικής ικανότητας

- Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)

Πρακτική κατάταξη στις ΔΟΥ

Τμήμα Εισοδήματος

Τμήμα Κεφαλαίου

- Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)
- Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)
- Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)
- Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών

Τμήμα ΦΠΑ και Παρακρατούμενων Φόρων

Πρακτική κατάταξη της φορολογίας ακίνητης περιουσίας

Φορολογία κατοχής ακίνητης περιουσίας

- Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)
- Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ)

Φορολογία του εισοδήματος από την ακίνητη περιουσία

- Φόρος εισοδήματος

Φορολογία της απόκτησης ακίνητης περιουσίας

- Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)
- ΦΠΑ στη μεταβίβαση νεόδμητων οικοδομών
- Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΟΧΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Ιστορική αναδρομή

1923: Έκτακτος φόρος στην κινητή και ακίνητη περιουσία (Ν.Δ. της 3.3.1922)

1975: Φόρος στην ακίνητη περιουσία (Ν. 11/1975)

1980: Κατάργηση του φόρου στην ακίνητη περιουσία (Ν. 1078/1980)

1982: ΦΑΠ (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας) (Ν. 1249/1982)

1993: Αντικατάσταση του ΦΑΠ από το ΤΑΠ (Τέλος Ακίνητης Περιουσίας) (Ν. 2130/1993)

1997: Εισαγωγή του ΦΜΑΠ (Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας) Ν. 2459/1997

2008: Αντικατάσταση του ΦΜΑΠ με το Ε.Τ.ΑΚ (Ενιαίο Τέλος Ακινήτων) (Ν. 3634/2008)
2010: Αντικατάσταση του Ε.Τ.Α.Κ. με τον ΦΑΠ (Ν. 3842/2010)
2011: Εισαγωγή του ΕΕΤΗΔΕ (Ν. 4021/2011)
2013: Εισαγωγή του Φόρου Πολυτελούς Διαβίωσης (Ν. 4011/2013)
2013: Εξαγγελία παράτασης της ισχύος του ΕΕΤΗΔΕ

ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΤΑΠ)

Νομική βάση: Άρθρο 24 Ν. 2130/1993

Φορολογικό υποκείμενο: Κύριος/επικαρπωτής ακινήτου

Φορολογικό αντικείμενο:

- Εντός σχεδίου πόλεως/ορίων οικισμού: πάσης φύσεως ακίνητα
- Εκτός σχεδίου πόλεως/ορίων οικισμού: κτίσματα

Απαλλαγές:

- Ακίνητα του Δημοσίου, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, θρησκευτικών, φιλανθρωπικών ιδρυμάτων
- Κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών
- Νεκροταφεία, ιστορικά μνημεία, σταύλοι κ.λπ.

Φορολογική βάση: Η αξία των ακινήτων

Υπολογίζεται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού (τιμή ζώνης, συντελεστής παλαιότητας)

Συντελεστής: 0,25 – 0,35‰ (με απόφαση Δημοτ. Συμβουλίου)

Είσπραξη:

- Μέσω των λογαριασμών της ΔΕΗ
- Εάν καταβάλλει ο μισθωτής, το ΤΑΠ αφαιρείται από το μίσθωμα

ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΦΑΠ)

Νομική βάση: άρθρο 27 επ. Ν. 3842/2010

Φορολογικό υποκείμενο: Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα

Φορολογικό αντικείμενο:

- Εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων:
- πλήρης κυριότητα
- ψιλή κυριότητα
- Επικαρπία
- Οίκηση
- αποκλειστική χρήση θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων κ.λπ.

Απαλλαγές:

- ακίνητα που ανήκουν στο Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, κοινωφελή ιδρύματα
- ναοί
- μνημεία, μουσεία κ.λπ.

Φορολογική βάση: η αξία των ακινήτων

Ειδικός τρόπος υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας για φυσικά πρόσωπα (ώστε να υπολογίζεται με βάση το Ε9)

Συντελεστής:

- Νομικά πρόσωπα: αναλογικός συντελεστής

6‰ (κανονικός συντελεστής)
3‰ (μη κερδοσκοπικά ν.π.)
1‰ (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα)

➤ Φυσικά πρόσωπα: προοδευτικός συντελεστής

Έως 200.000 0

200.000 – 500.000 0,2%

500.000 – 600.000 0,3%

600.000 – 700.000 0,6%

700.000 – 800.000 0,9%

Άνω των 800.000 1%

ΕΚΤΑΚΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΤΕΛΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΟΤΟΥΜΕΝΩΝ ΕΠΙΦΑΝΕΙΩΝ

Νομική βάση: Άρθρο 53 Ν. 4021/2011

Φορολογικό υποκείμενο: Κύριος/επικαρπωτής ακινήτου

Φορολογικό αντικείμενο:

Ηλεκτροδοτούμενες για οικιστική ή εμπορική χρήση δομημένες επιφάνειες των ακινήτων

Απαλλαγές:

- Ακίνητα του Δημοσίου, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, θρησκευτικών, φιλανθρωπικών ιδρυμάτων
- Κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών
- Νεκροταφεία, ιστορικά μνημεία, αθλητικές εγκαταστάσεις,
- Γεωργικά, κτηνοτροφικά, βιοτεχνικά, βιομηχανικά ακίνητα
- Ιδιοκατοικούμενα ακίνητα που ανήκουν σε ανέργους κ.λπ.

Φορολογική βάση: Η επιφάνεια των ακινήτων

Συντελεστής:

- 0,5 – 16 ευρώ / τ.μ. (ανάλογα με την τιμή ζώνης)
- 1 – 1,25% (συντελεστής παλαιότητας)

Είσπραξη:

- Μέσω των λογαριασμών της ΔΕΗ
- Μπορεί να «αποκοπεί» από το λογαριασμό της ΔΕΗ ύστερα από αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ
- Εάν καταβάλλει ο μισθωτής, το ΕΕΤΗΔΕ αφαιρείται από το μίσθωμα

ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΦΜΑ)

Σύστημα φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων:

1η μεταβίβαση (νεόδμητο): Φ.Π.Α.

Επόμενες μεταβιβάσεις: ΦΜΑ

Νομική θεμελίωση: ΑΝ 1521/1950 (κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950)

Φορολογικό υποκείμενο: ο αγοραστής

Φορολογικό αντικείμενο: το μεταβιβαζόμενο εμπράγματο δικαίωμα

Φορολογική βάση:

- Αξία της μεταβίβασης
- Δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αντικειμενική αξία

Φορολογικός συντελεστής:

- 8% (μέχρι τις 20.000 ευρώ)
- 10% (για το τμήμα άνω των 20.000 ευρώ)

ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ**Φορολογικό υποκείμενο φόρου κληρονομιών**

Νομική βάση: Ν. 2961/2001

Κληρονόμοι / κληροδόχοι

- Διαχωρισμός σε τάξεις:
- Α' κατηγορία
 - ο σύζυγος του κληρονομουμένου
 - ο συμβληθείς με σύμφωνο συμβίωσης
 - οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα),
 - οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού (εγγόνια)
 - οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς)
- Διαχωρισμός σε τάξεις:
- Β' κατηγορία
 - οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών (δισέγγονα)
 - Οι ανιόντες εξ αίματος δευτέρου και επόμενων βαθμών (παππούδες)
 - Τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα
 - Οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος
 - Οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς)
 - Οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου
 - πατριοί και μητριοί
 - τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου
 - τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και
 - ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί – πεθερές)
- Γ' κατηγορία
 - οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομουμένου
 - εξωτικός

Φορολογικό αντικείμενο φόρου κληρονομιών

Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου από:

- Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο
- Νέμηση ανιόντος
- Σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου (εφόσον δεν ορίζεται στο ασφαλιστήριο ο δικαιούχος)
- Αυτασφάλιση του κληρονομουμένου

Φορολογική βάση φόρου κληρονομιών

- Καθαρή αξία: ενεργητικό - παθητικό
- Αξία των στοιχείων της κληρονομιάς
 - Ακίνητα:
 - ο Αντικειμενική αξία
 - ο Αγοραία αξία (συγκριτικά στοιχεία)
 - Κινητά: αγοραία αξία
- Συνυπολογισμός προηγούμενων δωρεών ή γονικών παροχών

Φορολογικός συντελεστής φόρου κληρονομιών

Α' Κατηγορία

Έως 150.000	0
150.000 – 300.000	1%
300.000 – 600.000	5%
Άνω των 600.000	10%

Β' Κατηγορία

Έως 30.000	0
30.000 – 100.000	5%
100.000 – 300.000	10%
Άνω των 300.000	20%

Γ' Κατηγορία

Έως 6.000	0
6.000 – 72.000	20%
72.000 – 267.000	30%
Άνω των 267.000	40%

Φορολογικό υποκείμενο φόρου δωρεών

- Δωρεοδόχος
- Διαχωρισμός σε τάξεις: ίδιος με το φόρο κληρονομιών

Φορολογικό αντικείμενο φόρου δωρεών

Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς:

- Σύμβαση δωρεάς
- Κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο (άτυπη δωρεά)
- Ποσά ή συντάξεις από ασφάλεια ζωής (όταν στο ασφαλιστήριο ορίζεται ρητώς ο δικαιούχος)

Φορολογική βάση φόρου δωρεών

- Αξία των δωρηθέντων
 - Ακίνητα:
 - ο Αντικειμενική αξία
 - ο Αγοραία αξία (συγκριτικά στοιχεία)
 - Κινητά: αγοραία αξία
- Συνυπολογισμός προηγούμενων δωρεών ή γονικών παροχών

Φορολογικός συντελεστής φόρου δωρεών

Ίδιος με το φόρο κληρονομιών

Κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτει ο φόρος προηγούμενων δωρεών ή γονικών παροχών

Φορολογία γονικών παροχών

Γονική παροχή: παροχή περιουσίας σε τέκνο από οποιονδήποτε γονέα

Φορολογικό υποκείμενο: τέκνο

Φορολογικό αντικείμενο: το δωρηθέν (κυρίως ακίνητο)

Φορολογική βάση: ίδια με το φόρο δωρεών

Συντελεστής:

- ίδιος με το φόρο δωρεών
- απαλλαγή της πρώτης κατοικίας (άρθρο 43 Ν. 2961/2001):
 - ο Άγαμοι: έως 200.000 €
 - ο Έγγαμοι: έως 250.000 €
 - ο Κάθε παιδί (έως δύο): 25.000 €
 - ο Τρίτο παιδί και επόμενα: 30.000 €

Συνυπολογίζονται προηγούμενες γονικές παροχές

ΕΚΤΑΚΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΛΟΓΩ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ

Έκτακτη εφάπαξ εισφορά φυσικών προσώπων (§ 18 Ν. 3758/2009)

Έκτακτη εισφορά νομικών προσώπων (§ 5 Ν. 3845/2010)

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (§ 29 Ν. 3986/2011)

Έκτακτη εισφορά σε αντικειμενικές δαπάνες (§ 30 Ν. 3986/2011)

Τέλος επιτηδεύματος (§ 31 Ν. 3986/2011)

ΕΕΤΗΔΕ

Εισφορά αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων (§ 43 Ν. 4011/2013)

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης (§ 44 Ν. 4011/2013)

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στους παραγωγούς Η/Ε από ΑΠΕ (παρ. Ι Ν. 4093/2012)

Έκτακτη εφάπαξ εισφορά Ν. 3758/2009

Φορολογικό υποκείμενο: φυσικά πρόσωπα

Αντικείμενο: εισοδήματα άνω των 60.000 ευρώ

Έκτακτος χαρακτήρας: μόνο για το εισόδημα που προκύπτει από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008

Νομολογία

ΔΠρΑθ 18440/2009: αντισυνταγματική

ΔΈφΑθ 1123/2010: δεν αντίκειται στο Σύνταγμα

ΣτΕ 693/2011: αντισυνταγματική

ΣτΕ Ολομ. (αδημοσίευτη): συνταγματική

Έκτακτη εισφορά νομικών προσώπων (§ 5 Ν. 3845/2010)

Φορολογικό υποκείμενο: νομικά πρόσωπα

Αντικείμενο: εισοδήματα άνω των 100.000 ευρώ

Συντελεστής:

1 – 300.000 : 4%

300.001 – 1.000.000 : 6%

1.000.001 – 5.000.000 : 8%

5.000.001 και άνω : 10%

Έκτακτος χαρακτήρας: μόνο για το οικ. έτος 2010

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρ. 29 Ν. 3986/2011)

Φορολογικό υποκείμενο: φυσικά πρόσωπα

- Εξαιρούνται: τυφλοί, ανάπηροι, άνεργοι

Αντικείμενο: εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ

Συντελεστής:

12.001 – 20.000 : 1%

20.001 – 50.000 : 2%

50.001 – 100.000 : 3%

100.001 και άνω : 4%

Προσοχή: ο συντελεστής εφαρμόζεται επί ολόκληρου του ποσού

Βάση υπολογισμού: Καθαρό εισόδημα

- Πραγματικό ή τεκμαρτό
- Φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο

Έκτακτος χαρακτήρας: μόνο για τα οικ. έτη 2011 – 2015

Από 1.1.2012: Παρακράτηση από τους εργοδότες κατά την καταβολή μισθών

Έκτακτη εισφορά σε αντικειμενικές δαπάνες

Νομική βάση: άρθρο 30 Ν. 3986/2011

Φορολογικό υποκείμενο: φυσικά πρόσωπα

Αντικείμενο: ποσά αντικειμενικής δαπάνης κατοχής περιουσιακών στοιχείων:

- Επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ
- Σκαφών αναψυχής
- Αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμοπτέρων
- Δεξαμενών κολύμβησης

Συντελεστής: 5% επί της αντικειμενικής δαπάνης

Έκτακτος χαρακτήρας: μόνο στις δηλώσεις οικ. έτους 2011

Τέλος επιτηδεύματος

Νομική βάση: άρθρο 31 Ν. 3986/2011

Φορολογικό υποκείμενο: επιτηδευματίες

Υπολογισμός φόρου

- Έδρα σε:
 - ο Τουριστικές πόλεις ή πόλεις έως 200.000 κατοίκους: 400 ευρώ
 - ο Πόλεις άνω των 200.000 κατοίκων: 500 ευρώ

Εξαιρούνται:

- Επιτηδευματίες με έδρα σε:
 - ο Χωριά έως 500 κατοίκους
 - ο Νησιά έως 3.000 κατοίκους

Είναι κεφαλικός φόρος;

Εισφορά αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων

Άρθρο 25 Ν. 27/1975:

- Αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα απαλλάσσονται από κάθε φόρο (εκτός ΦΠΑ)

- Υποχρεούνται να εισάγουν συνάλλαγμα τουλάχιστον 50.000\$ ετησίως

Άρθρο 43 Ν. 4011/2013

- Επιβάλλεται έκτακτη εισφορά στο ετήσιο εισαγόμενο συνάλλαγμα

- Έκτακτος χαρακτήρας: 2012-2015

Κλίμακα:

Εισαγόμενο συνάλλαγμα σε \$ Συντελεστής

Έως 200.000 10%

200.000 – 400.000 8%

Άνω των 400.000

Απαλλάσσονται:

- Αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις με πλοία έως 500 κόρους
- Αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις με πλοία που εκτελούν πλόες εσωτερικού
- Ημεδαπές και αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο ή υποκατάστημα του Ν. 27/1975

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης

Άρθρο 44 Ν. 4011/2013

Επιβάλλεται στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη από κυριότητα ή κατοχή:

- Επιβατικών αυτοκινήτων με κυβισμό άνω των 1.929 κ.ε.
- Αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμοπτέρων
- Δεξαμενών κολύμβησης

Φορολογικό αντικείμενο: κατοχή περιουσίας

Κοινά γνωρίσματα

- ✓ Είναι φόροι (ανεξαρτήτως ονομασίας)
- ✓ Έκτακτα δημόσια έσοδα
 - ο Περιορισμένη χρονική διάρκεια
 - ο Σκοπός: ικανοποίηση των κριτηρίων δημοσιονομικής πειθαρχίας
- ✓ Είναι άμεσοι φόροι (και όχι έμμεσοι)
 - ο Σκοπός: η πρόβλεψη της αποδοτικότητας
 - Μη δυνατότητα μετακύλισης στην κατανάλωση
 - Μη δυνατότητα μεταβολής καταναλωτικής συμπεριφοράς
- ✓ Επιβάλλονται αναδρομικά σε γνωστή φορολογική ύλη
- ✓ Η νομολογία τους χαρακτηρίζει συνταγματικά ανεκτούς

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ΑΠΕ

Φορολογικό υποκείμενο: παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας από ΑΠΕ και ΣΥΘΗΑ

ΑΠΕ: Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας

ΣΥΘΗΑ: Συμπαράγωγή Ηλεκτρισμού & Θερμότητας Υψηλής Απόδοσης

Φορολογική βάση: Τίμημα πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας

Υπολογισμός φόρου

- 25%: Φωτοβολταϊκοί σταθμοί έως 31.12.2011
- 30%: Φωτοβολταϊκοί σταθμοί μετά την 1.1.2012
- 27%: Φωτοβολταϊκοί σταθμοί μετά την 1.1.2012 και αποζημίωση με βάση την τιμή αναφοράς
- 10%: Λοιποί σταθμοί ΑΠε και ΣΥΘΗΑ

Προσωρινός χαρακτήρας: 2012-2014

Φορολογικό αντικείμενο;

Έννοια: Το σύνολο των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν τη φορολόγηση της διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας

Πηγές

- Πολυμερείς διεθνείς συνθήκες
- Διμερείς συμβάσεις
- Διεθνή έθιμα και γενικές αρχές του δικαίου
- Νομολογία διεθνών δικαστηρίων

Τα ανωτέρω υπό στενή έννοια

- Εσωτερικό διεθνές φορολογικό δίκαιο

Υπό ευρεία έννοια

Σχέση με το εθνικό φορολογικό δίκαιο

Άρθρο 28 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος:

“Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. “

Συνέπειες:

- Σε περίπτωση σύγκρουσης οι εθνικές διατάξεις είναι ανίσχυρες
- Δεν είναι δυνατή η μεταβολή των όρων της διεθνούς σύμβασης με κοινό νόμο (treaty overriding)

Εθνική φορολογική εξουσία

Κριτήρια επιβολής φόρου:

α) Υποκειμενικά:

- Κατοικία / έδρα
- Υπηκοότητα

β) Αντικειμενικά:

- πηγή του εισοδήματος
- θέση του ακινήτου

Τα κριτήρια εφαρμόζονται σωρευτικά

Σύγκρουση κριτηρίων → διπλή φορολογία

Ορολογία: κράτος πηγής – κράτος κατοικίας/έδρας

Διπλή φορολογία

- Νομική διπλή φορολογία:
 - Το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο
- Οικονομική διπλή φορολογία:
 - Δύο διαφορετικά πρόσωπα υποβάλλονται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο
- Διάκριση σε εσωτερική και διεθνή διπλή φορολογία

Γνώρισμα	Νομική	Οικονομική
Ταυτότητα φορολογικού υποκειμένου	✓	X

Ταυτότητα φορολογικού αντικειμένου	✓	✓
Ταυτότητα χρονικής περιόδου	✓	✓
Συνάφεια φόρου	✓	✓

Σχέδια

Μέθοδοι εξάλειψης της διπλής φορολογίας

➤ Μέθοδος της εξαίρεσης (exemption method)

Το αλλοδαπό εισόδημα απαλλάσσεται της φορολογίας στην ημεδαπή

➤ Μέθοδος της πίστωσης (credit method)

Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή εκπίπτει από το φόρο που οφείλεται για τα ίδια εισοδήματα στην ημεδαπή

Παρατήρηση: το κράτος κατοικίας καταπολεμά τη διπλή φορολογία

	Κράτος πηγής	Κράτος κατοικίας	Σύνολο
Διπλή φορολογία	Φόρος 80	Φόρος 100	Φόρος 180
Μέθοδος εξαίρεσης	Φόρος 80	Φόρος 100	Φόρος 80
Μέθοδος πίστωσης	Φόρος 80	Φόρος 100-80=20	Φόρος 100

Παράδειγμα: Κράτος πηγής – Συντελεστής 20%
Κράτος κατοικίας – Συντελεστής 30%

		Εξαίρεση	Πίστωση
Κράτος Πηγής	Μέρισμα	100	100
	Παρακράτηση	20	20
	Εισπραττόμενο μέρισμα	80	80
Κράτος κατοικίας	Φορολογητέο εισόδημα	-	100
	Φόρος εισοδήματος	0	(30-20=) 10
	Τελικό εισόδημα	80	70

Μέθοδοι εξάλειψης της διπλής φορολογίας

- Μονομερή: Εθνικό δίκαιο
- Διμερή : Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας
- Πολυμερή : Συνθήκες στα πλαίσια διεθνών οργανισμών

Ιστορική ανασκόπηση

1899 – Πρώτη διμερής φορολογική σύμβαση μεταξύ της Πρωσίας και της Αυστροουγγαρίας

1921 – Κοινωνία των Εθνών: Έναρξη μελέτης των οικονομικών συνεπειών της διπλής φορολογίας

1928 – Κοινωνία των Εθνών: υιοθέτηση σειράς συμβάσεων

1933 – Κοινωνία των Εθνών: Πολυμερής συνθήκη για την κατανομή του εισοδήματος

1943 – Πρότυπη Σύμβαση του Μεξικό

1946 – Πρότυπη Σύμβαση του Λονδίνου

1958 – Ο Οργανισμός για την Ευρωπαϊκή Οικονομική Συνεργασία αρχίζει μελέτες για τις φορολογικές συμβάσεις

1961 – Διαδοχή του Οργανισμού για την Ευρωπαϊκή Οικονομική

Συνεργασία από τον Οργανισμό για την Οικονομική

Συνεργασία και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

1963 – Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ (ΣυμβΟΟΣΑ)

1977 – Αναθεώρηση της ΣυμβΟΟΣΑ

1980 – Πρότυπο Σύμβασης του ΟΗΕ

1981 – Πρότυπο Σύμβασης των ΗΠΑ

1992-2011 – Αναθεωρήσεις της ΣυμβΟΟΣΑ

Διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Ορολογία:

- Διμερείς συμβάσεις
- Φορολογικές συμβάσεις
- ΣΑΔΦ

Αγγλικά: tax treaties, Double Taxation Conventions (DTC)

Γαλλικά: conventions fiscales, conventions bilaterales de double imposition (CDI),

Γερμανικά: Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Νομική φύση: συμβάσεις του δημοσίου διεθνούς δικαίου

Βασίζονται σε συγκεκριμένα Πρότυπα

- Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ (ΣυμβΟΟΣΑ)
- Πρότυπη Σύμβαση του ΟΗΕ (ΣυμβΟΗΕ)
- Πρότυπη Σύμβαση των ΗΠΑ, κ.λπ.
- Τα συμβαλλόμενα κράτη διαπραγματεύονται τους όρους ανάλογα με τις ανάγκες τους

Νομική φύση Προτύπων Συμβάσεων

- Προσοχή: Οι Πρότυπες Συμβάσεις δεν είναι Συμβάσεις
- Δεν έχουν κανονιστική ισχύ
- Αμφισβητείται: ερμηνευτικό βοήθημα; εθιμικό δίκαιο; soft law;

Σκοπός

Αποφυγή της διπλής φορολογίας

Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Αντικείμενο:

Φορολογία εισοδήματος

Φορολογία κεφαλαίου

Φορολογία κληρονομιών και δωρεών

Ελλάδα:

Φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου

- Συμβάσεις με 47 χώρες (σε ισχύ)
- Βασίζονται στη ΣυμβΟΟΣΑ
- <http://www.gsis.gr/ddos/b.html>

Φορολογία κληρονομιών και δωρεών

- Συμβάσεις με 5 χώρες
- Συνήφθησαν πριν από τη σχετική ΣυμβΟΟΣΑ

ΔΙΜΕΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

Σύστημα των διμερών συμβάσεων

- Δεν επιβάλλουν φόρο
- Δεν μοιράζουν τη φορολογική ύλη
- Κατανέμουν τη φορολογική εξουσία
 - Μόνο στο κράτος πηγής
 - Μόνο στο κράτος κατοικίας
 - Και στα δύο κράτη
 - Το κράτος πηγής **δικαιούται** να διενεργήσει παρακράτηση
 - Το κράτος κατοικίας **οφείλει** να λάβει υπόψη την παρακράτηση του κράτους πηγής μέσω:

- Εξαίρεσης του αλλοδαπού εισοδήματος
- Πίστωσης του αλλοδαπού φόρου

Προσοχή: η καταπολέμηση της διπλής φορολογίας εναπόκειται πάντα στο κράτος κατοικίας

- Το κράτος που έχει τη φορολογική εξουσία δύναται αλλά δεν υποχρεούται να φορολογήσει

Σύστημα της ΣυμβΟΟΣΑ

Παρακράτηση στο κράτος πηγής

- Το κράτος πηγής διενεργεί παρακράτηση, **εάν θέλει**
- Η διμερής σύμβαση ορίζει ανώτατο συντελεστή
 - ο Εάν ο εθνικός συντελεστής είναι ανώτερος, επικρατεί ο συντελεστής της διμερούς σύμβασης
 - ο Εάν ο εθνικός συντελεστής είναι χαμηλότερος, εφαρμόζεται αυτός

Παράδειγμα:

Άρθρο 10 της ΣΑΔΦ Κορέας: Παρακράτηση έως 15% στα μερίσματα

Άρθρο 54 ΚΦΕ: παρακράτηση στα μερίσματα:

- Έως το 2008: 0%
- 2012: 25%
- 2013: 10%

Ελληνική εταιρεία διανέμει κέρδη σε Κορεάτη μέτοχο. Παρακράτηση:

- 2007: 0%
- 2012: 15%
- 2013: 10%

Διάρθρωση της ΣυμβΟΟΣΑ

Πεδίο εφαρμογής: Άρθρα 1-2

Βασικές έννοιες: Άρθρα 3-5

Φορολογία εισοδήματος: Άρθρα 6-21

Φορολογία κεφαλαίου: Άρθρο 22

Μέθοδοι για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας: Άρθρα 23Α-23Β

Ειδικές διατάξεις: Άρθρα 24-29

Τελικές διατάξεις: Άρθρα 30-31

Κατανομή (σύμφωνα με τη ΣυμβΟΟΣΑ)

Κατανομή (σύμφωνα με τη ΣυμβΟΟΣΑ)

Φορολογία	Κράτος πηγής	Κράτος κατοικίας
Εισόδημα μόνιμης εγκατάστασης	✓	
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις		✓
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	✓	✓
Αεροσκάφη και πλοία σε διεθνή δρομολόγια		✓
Μερίσματα	✓	✓
Τόκοι	✓	✓
Αποζημιώσεις	✓	✓
Ωφέλεια από κεφάλαιο	✓	✓
Συντάξεις		✓

Άρθρο 5 – Μόνιμη εγκατάσταση

Μόνιμη εγκατάσταση: Καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου οι εργασίες μίας επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει.

- *Συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση:*
 - Έδρα διοίκησης
 - Υποκατάστημα
 - Γραφείο
 - Εργοστάσιο
 - Εργαστήριο
 - Ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή άλλος τόπος εξόρυξης φυσικών πόρων
 - Εργοτάξιο, εάν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες
 - Εξαρτημένος πράκτορας
- *Δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση:*
 - Εγκαταστάσεις αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών
 - Διατήρηση αποθέματος αγαθών με σκοπό την επεξεργασία
 - Διατήρηση εγκατάστασης με σκοπό την αγορά αγαθών ή τη συλλογή πληροφοριών
 - Δραστηριότητα προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα
 - Ανεξάρτητος πράκτορας
 - θυγατρική εταιρεία

Άρθρο 8 – Εισόδημα από πλοία και αεροσκάφη

Ιδιαίτερη σημασία για την Ελλάδα

- Συμβούλια: Φορολόγηση στο κράτος της πραγματικής διοίκησης
- Ελλάδα: Φορολόγηση στο κράτος νηολογίου (κράτος σημαίας)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

➤ *Νομική φύση της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

- Ένωση κρατών με ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα, όργανα και πεδίο δράσης
- Πρωταρχικός στόχος της ΕΕ η ενιαία εσωτερική αγορά

Θεμελιώδεις ελευθερίες:

- Ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων
- Ελευθερία εγκατάστασης
- Ελευθερία παροχής υπηρεσιών
- Ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων

➤ *Η Ενωσιακή δράση στον τομέα της φορολογίας*

- Εκχώρηση εξουσιών από τα κράτη μέλη
- Όρια της Ενωσιακής δράσης
 - Αρχή της δοτής αρμοδιότητας
 - Αρχή της επικουρικότητας
 - Αρχή της αναλογικότητας
- Έκταση της Ενωσιακής δράσης
 - Ενοποίηση
 - Εναρμόνιση
 - Συντονισμός

Πράξεις της ΕΕ:

- Ενοποίηση: Κανονισμός

- Εναρμόνιση: Όδηγία
- Συντονισμός: Σύσταση, Γνώμη
- ΔΕΕ: «μοχλός της εναρμόνισης» μέσω της αρνητικής ενσωμάτωσης
- Άμεση φορολογία: εναρμόνιση (περιπτωσιολογική)
- Έμμεση φορολογία:
 - Φ.Π.Α., ΕΦΚ: εναρμόνιση (πλήρης)
 - Δασμοί: ενοποίηση
- Επικάλυψη – αλληλεπίδραση
- Αρχή της καλόπιστης συνεργασίας (άρθρο 4 ΣυνθΛΕΕ)
- Pacta sunt servanda (άρθρο 351 ΣυνθΛΕΕ)
- Οι κοινοτικές διατάξεις υπερισχύουν των διμερών συμβάσεων
 - Διμερείς συμβάσεις μετά την ίδρυση της ΕΟΚ ή την ένταξη στην Κοινότητα
 - Προκοινοτικές - προενταξιακές διμερείς συμβάσεις

Νομικό πλαίσιο (έμμεση φορολογία)

- Πρωτογενές δίκαιο:
 - Άρθρα 28 επ. ΣυνθΛΕΕ (δασμοί)
 - Άρθρο 113 ΣυνθΛΕΕ (ΦΠΑ, ΕΦΚ)
- Παράγωγο δίκαιο:
 - Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (ΚΑΝ 2913/1992/ΕΟΚ)
 - Εκσυγχρονισμένος Τελωνειακός Κώδικας (ΚΑΝ 450/2008/ΕΚ)
 - Οδηγίες ΦΠΑ (κυριότερη η 6η Όδηγία)
 - Οδηγίες ΕΦΚ (κυριότερη η Όδηγία 2008/118/ΕΚ)

Νομικό πλαίσιο (άμεση φορολογία)

- **ΣυνθΛΕΕ** (πρωτογενές δίκαιο)
 - Δεν προβλέπεται ρητώς η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας
 - Νομική βάση εναρμόνισης: άρθρο 115 ΣυνθΛΕΕ

«Με την επιφύλαξη του άρθρου 114, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.»

- Διατάξεις με κανονιστική ισχύ στο πεδίο της άμεσης φορολογίας:
 - Άρθρο 45: Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων
 - Άρθρα 49, 54: Ελευθερία εγκατάστασης
 - Άρθρο 56: Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών
 - Άρθρο 63: Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων
 - Άρθρο 107: Απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων
- Παράγωγο δίκαιο
 - Οδηγία Συγχωνεύσεων
 - Οδηγία Μητρικών-Θυγατρικών
 - Σύμβαση Διαιτησίας
 - Οδηγία Τόκων Αποταμιεύσεων
 - Οδηγία Τόκων και Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων

Ιστορική αναδρομή

*Πρώτα έτη της ΕΟΚ: προτεραιότητα στους έμμεσους φόρους
1962: Έκθεση Neumark*

1967: Πρόγραμμα της Επιτροπής για την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας
 1958-1968: Προσπάθειες μιας ευρωπαϊκής σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας
 1969: Πρόταση της Επιτροπής για Οδηγίες για συγχωνεύσεις και διανομές κερδών
 1975: Πρόταση της Επιτροπής για την εναρμόνιση των φορολογικών Συστημάτων
 1976: Πρόταση της Επιτροπής για Όδηγία Διαιτησίας
 1977: Όδηγία για αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών
 1984: Πρόταση της Επιτροπής για Όδηγία συμψηφισμού ζημιών
 1988: Σχέδιο πρότασης της Επιτροπής για εναρμόνιση της φορολογικής βάσης
 1990: Το «πακέτο» τριών μέτρων
 1990: Προτάσεις της Επιτροπής για Όδηγίες για συμψηφισμό ζημιών, τόκους και δικαιώματα
 1992: Έκθεση της Επιτροπής Ruding
 2003: Το «πακέτο» δύο μέτρων
 1990: Προτάσεις της Επιτροπής για Όδηγίες για συμψηφισμό ζημιών, τόκους και δικαιώματα
 2007: Ίδρυση του Κοινού Ευρωπαϊκού Φόρουμ για την Ενδοομιλική Τιμολόγηση
 2011: Πρόταση Όδηγίας για την Κοινή ενοποιημένη βάση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)

Οδηγία συγχωνεύσεων

Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

- Ενσωμάτωση στην Ελλάδα: άρθρα 1-7 Ν. 2578/1998

Πρόβλημα

Δυσμενής φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών σε σύγκριση με τους εθνικούς μετασχηματισμούς

Σε εθνικό επίπεδο:

- Αναπτυξιακοί νόμοι για μετασχηματισμούς
- Ελλάδα:
 - ο Ν. 1297/72
 - ο Ν. 2166/93

Σε διασυνοριακό επίπεδο: φορολόγηση των αφανών αποθεματικών (υπεραξίας)

Σκοπός: Φορολογική ουδετερότητα διασυνοριακών μετασχηματισμών

Λύση

Αναβολή της φορολογίας της υπεραξίας

Εξασφάλιση του δικαιώματος φορολογίας μέσω της δημιουργίας πλασματικής μόνιμης εγκατάστασης

Ρύθμιση

Ο μετασχηματισμός δεν συνεπάγεται φορολογία της υπεραξίας

Το κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας διατηρεί το δικαίωμα να φορολογήσει την υπεραξία κατά την πραγματοποίησή της

Η λήπτρια εταιρεία υποκαθιστά την εισφέρουσα

Η μεταφορά ζημιών συνεχίζεται από τη λήπτρια

Σε περίπτωση ανταλλαγής μετοχών:

- Δεν φορολογούνται τα κέρδη κατά τη στιγμή της μεταβίβαση των μετοχών
- Μπορούν να φορολογηθούν σε μεταγενέστερη μεταβίβαση

Παρατηρήσεις

Προβληματική εφαρμογή της Οδηγίας

Αδυναμία του εταιρικού δικαίου των κρατών μελών να υλοποιήσει τις φορολογικές ρυθμίσεις

Πρόσδος όσον αφορά την Ευρωπαϊκή Εταιρεία (Societas Europaea ή SE) και την ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (Societas Cooperative Europaea ή SCE)

Εφαρμογή στην Ελλάδα:

Στην πράξη δεν εφαρμόζεται λόγω μη έκδοσης σχετικής εγκυκλίου !!!

Οδηγία μητρικών – θυγατρικών

Οδηγία 90/435/ΕΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς των διανεμομένων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών

Ενσωμάτωση στην Ελλάδα: άρθρα 8 -11 Ν. 2578/1998

Πρόβλημα

Διπλή φορολόγηση των διασυνοριακών διανομών κερδών

Δυσμενής μεταχείριση της διασυνοριακής σε σύγκριση με την εθνική επιχειρηματική δραστηριότητα

Σκοπός:

Φορολογική ουδετερότητα διασυνοριακών διανομών κερδών

Λύση

Κράτος πηγής (κράτος της θυγατρικής)

- Απαλλαγή από κάθε παρακράτηση φόρου

Κράτος κατοικίας (κράτος της μητρικής)

- Αποφυγή διπλής φορολογίας:
 - ο Είτε μέθοδος εξαίρεσης
 - ο Είτε μέθοδος πίστωσης

Παρατηρήσεις

Πεδίο εφαρμογής

- Μητρικές-θυγατρικές
 - ο Ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής: 10%
 - ο Ελάχιστη διάρκεια συμμετοχής: 2 έτη (συνεχή)
- Διαφορετικών κρατών-μελών
- Δεν υπάγονται οι προσωπικές εταιρείες
- υπάγονται ακόμη οι ΙΚΕ

Η Οδηγία έχει εμπεδωθεί στην ευρωπαϊκή φορολογική πρακτική

Μεγάλη σπουδαιότητα στην πράξη

Σταδιακή εξέλιξη:

- Αυξήθηκαν οι τύποι εταιρειών που υπάγονται:
 - ο ΕΠΕ (Ελλάδα)
 - ο Μόνιμες εγκαταστάσεις
- Μειώθηκε το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής: από 25% σε 10%

Ερμηνεία της 2ετούς ελάχιστης διάρκειας συμμετοχής

Οδηγία τόκων - αποταμιεύσεων

Οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις

Ενσωμάτωση στην Ελλάδα: άρθρα 3-13 Ν. 3312/2005

Πρόβλημα

Απελευθέρωση της κυκλοφορίας κεφαλαίων στην ΕΕ
Ανταγωνισμός των κρατών μελών
Στρεβλώσεις στην αγορά των προϊόντων αποταμίευσης

Σκοπός:

Ουδετερότητα της φορολογίας των τραπεζικών καταθέσεων φυσικών προσώπων
Εξασφάλιση των δημοσιονομικών εσόδων των κρατών μελών

Λύση

Φορολόγηση στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου
Απαλλαγή από παρακράτηση φόρου στο κράτος πηγής
Σύστημα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών
Προσοχή: αφορά μόνο καταθέσεις φυσ. Προσώπων

Συνέπειες

- Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών συνεπάγεται την κατάργηση του τραπεζικού απορρήτου
- Ανεφάρμοστη η Όδηγία εφόσον διατηρείται το απόρρητο σε τρίτα κράτη (π.χ. Ελβετία, Λιχτενστάιν)
- Συμφωνίες με τρίτα κράτη
 - Παρακράτηση φόρου
 - Απαλλαγή από παρακράτηση φόρου σε περίπτωση εθελοντικής γνωστοποίησης πληροφοριών
- Μεταβατική περίοδος για Αυστρία, Λουξεμβούργο, Βέλγιο
 - Παρακράτηση φόρου αντί για ανταλλαγή πληροφοριών
 - Συντελεστής: 15% - 20% - 30% ανά τρία έτη της μεταβατικής περιόδου
 - Απόδοση του 75% στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου
- Συμφωνία με Ελβετία
 - Ίδιοι όροι όπως για Αυστρία κ.λπ.
 - Ισχύς από 1.1.2005

Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών

Ενσωμάτωση στην Ελλάδα: άρθρα 14-16 Ν. 3312/2005

Έννοιες

Φοροδιαφυγή

Παραβίαση της νομοθεσίας με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης

Φοροαποφυγή

Εκμετάλλευση των κενών της νομοθεσίας (χωρίς ευθεία παραβίαση) με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης

Φορολογικός σχεδιασμός

- Αξιοποίηση των κινήτρων της που παρέχει η νομοθεσία με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης
- Επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός = φοροαποφυγή
- Οι όροι συνήθως χρησιμοποιούνται αδιακρίτως

	Νόμιμο	Θεμιτό
Φοροδιαφυγή	X	X
Φοροαποφυγή	✓	X
Φορολογικός Σχεδιασμός	✓	✓

Παραδείγματα φοροαποφυγής

Google

- Διατηρεί μόνιμες εγκαταστάσεις σε όλα τα κράτη-μέλη της ΕΕ
- Οι συναλλαγές διεξάγονται μόνο από την Ιρλανδική θυγατρική
- Τα κέρδη της Ιρλανδικής μεταφέρονται στην Ολλανδική
- Από την Ολλανδική μεταφέρονται στις Μπαχάμες

Apple

- Έχει χρηματικά διαθέσιμα 145 δισ. Δολλάρια
- Το 2013 έλαβε δάνειο 17 δισ. δολλάρια (το πρώτο εδώ και 20 έτη)
- Το δάνειο προορίζεται για διανομή στους μετόχους
- Τα χρηματικά διαθέσιμα βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους εκτός ΗΠΑ
- Εάν εισαχθούν τα χρηματικά διαθέσιμα, θα καταβληθεί φόρος
- Αντίθετα, για το δάνειο δεν καταβάλλεται φόρος, ενώ εκπίπτουν και οι τόκοι

Starbucks

- Αμερικανική αλυσίδα
- Στη Μ. Βρετανία από το 2008 ως το 2012:
 - είχε τζίρο 3 δις λίρες
 - πλήρωσε φόρο εισοδήματος 8,6 εκ. λίρες
 - το 2011 ο φόρος ήταν μηδενικός
- Υπό την πίεση της κοινής γνώμης συμφώνησε να πληρώσει επιπλέον 20 εκ. λίρες