
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους της νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας. Ειδικότερα, οι κανόνες του φορολογικού δικαίου καθορίζουν το πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσης, ενώ προβλέπουν πλέγμα ρυθμίσεων για την καταπολέμηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Το φορολογικό δίκαιο αποτελεί τη θεσμική και νομική διάσταση του φορολογικού συστήματος, το οποίο έχει ιδιαίτερη πολιτική και οικονομική σημασία.

Το φορολογικό δίκαιο αποτελεί αναντίρρητα τμήμα του δημοσίου δικαίου καθότι αφορά την άσκηση δημόσιας εξουσίας. Οι σχέσεις του φορολογικού δικαίου αποτελούν ιδιόζουσες σχέσεις δημοσίου δικαίου, δεδομένης της ανισότητας ανάμεσα στα δύο μέρη, το Κράτος και τον φορολογούμενο. Το φορολογικό δίκαιο αναδεικνύεται πλέον ως αυτονομία κλάδος του δημοσίου δικαίου, παραμένουν ωστόσο ιδιαίτερα ισχυροί οι δεσμοί του με το δημοσιονομικό και το διοικητικό δίκαιο.

Από την άποψη της ύλης που ρυθμίζει, το φορολογικό δίκαιο θα μπορούσε να ενταχθεί συστηματικά στο δημοσιονομικό δίκαιο. Το δημοσιονομικό δίκαιο είναι η υποδιαίρεση του δημοσίου δικαίου που καταπιάνεται με τα δημόσια οικονομικά του Κράτους, δηλαδή το δίκαιο του δημοσίου λογιστικού, που διέπει τον κρατικό προϋπολογισμό. Ωστόσο παρά την εννοιολογική τους κοινότητα, το φορολογικό δίκαιο παρουσιάζει αυτοτέλεια σχετικά με το δημοσιονομικό.

Το φορολογικό δίκαιο θα μπορούσε τέλος να ενταχθεί συστηματικά στο διοικητικό δίκαιο ως ειδικός “χειραφετημένος” κλάδος του. Η ιδιαιτερότητα το φορολογικού δικαίου συνεπάγεται ορισμένες διαφοροποιήσεις από τα ισχύοντα για τον κορμό του διοικητικού δικαίου, όπως η περιορισμένη έκταση της κανονιστικής εξουσίας, η απαγόρευση αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων και η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων. Παρόλ’ αυτά οι γενικές αρχές που διέπουν τη νόμιμη δράση της δημόσιας διοίκησης εφαρμόζονται κατ’ αρχήν και στις σχέσεις της φορολογικής διοίκησης με τους φορολογούμενους.

Τέλος το φορολογικό δίκαιο συνδέεται στενά και με το ποινικό, το οικονομικό και το λογιστικό δίκαιο.

2. Η ΑΥΤΟΝΟΜΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Το φορολογικό δίκαιο, ως δημόσιο δίκαιο και ενόψει του σκοπού του να καταπολεμάει την φοροδιαφυγή, δεν δεσμεύεται κατά κανόνα από της νομική

¹ Παλαιότερα το φορολογικό δίκαιο θεωρούνταν τμήμα του ιδιωτικού δικαίου και συγκεκριμένα του εμπραγμάτου, καθότι επηρέαζε τα εμπράγματα δικαιώματα των φορολογούμενων.

σημαντική του ιδιωτικού δικαίου.² Η αυτονομία αυτή επιβάλλεται και από τον ρεαλισμό του φορολογικού δικαίου, όπως αναλύεται παρακάτω. Έτσι το φορολογικό δίκαιο χρησιμοποιεί συχνά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου ως βοηθητικό μέσο για την ανεύρεση της *αντικειμενικής αλήθειας*.

Στο φορολογικό δίκαιο είναι γνωστό το φαινόμενο της *μετάπλασης νομικών εννοιών*, δηλαδή της προσαρμογής νομικών εννοιών του ιδιωτικού δικαίου, και της αυτόνομης για τις ανάγκες του φορολογικού δικαίου ρύθμισης του περιεχομένου τους. Έτσι ενώ ορισμένες πράξεις δεν θεωρούνται εμπορικές κατά τον ΕμπΝ είναι δυνατό να προβλέπονται ως εμπορικές από τη φορολογική νομοθεσία και το εισόδημα που παράγεται από αυτές να φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ακόμη και η έννοια της νομικής προσωπικότητας ή της κατοικίας (Αρθρ. 51 ΑΚ) για την επιβολή φορολογίας εκτιμάται διαφορετικά στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου.

Η αποδέσμευση του φορολογικού δικαίου από τις κοινές νομικές ρυθμίσεις και έννοιες είναι γνωστή ως *αυτονομία* του δικαίου αυτού. Εξηγείται από τ ότι το φορολογικό δίκαιο, ως δημόσιο δίκαιο επιδιώκει την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος με την πρόληψη και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

3. Ο ΡΕΑΛΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Η πραγματική και ουσιαστική θεώρηση των φορολογητέων καταστάσεων από το φορολογικό δίκαιο, που χαρακτηρίζεται ως *ρεαλισμός* του φορολογικού δικαίου ή είναι γνωστή ως *οικονομική ερμηνεία* ή θεωρείται ότι αποτελεί έκφανση του κανόνα σύμφωνα με τον οποίο η ουσία υπερέχει του τύπου. Παράλληλα ο ρεαλισμός αυτός του φορολογικού δικαίου έχει γίνει γνωστός και ως *αμοραλισμός* του κλάδου αυτού.

Αφενός ο ρεαλισμός αυτός έγκειται στο ότι η παρανομία των υποκειμένων στη φορολογία πράξεων ή καταστάσεων, δεν ασκεί επιρροή σχετικά με την επιβολή του φόρου. Π.χ. αν συλληφθεί αδήλωτη ιερόδουλη, αυτή μπορεί να φορολογηθεί για τις παράνομες υπηρεσίες που παρείχε.

Αφετέρου ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου έγκειται στο ότι, εφόσον ο νόμος παρέχει σχετική εξουσία, η φορολογική διοίκηση δεν δεσμεύεται από τις νομικές μορφές με τις οποίες οι φορολογούμενοι ενδύουν εικονικά τις πραγματικές ενέργειές τους. Έτσι καθιερώνεται συνυπολογισμός του εισοδήματος του συζύγου που προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, έστω και αν τυπικά εμφανίζεται ως ξεχωριστό εισόδημα. Περαιτέρω κάθε προσπάθεια καταστρατήγησης του φορολογικού νόμου και αποφυγής της φορολογίας με τη χρησιμοποίηση νομικών τύπων του κοινού δικαίου των συναλλαγών πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το πνεύμα και τον σκοπό των φορολογικών ρυθμίσεων, οι δε φορολογικές αρχές πρέπει να αναζητούν την πραγματική και όχι την τυπική νομική σχέση. Ωστόσο η αναζήτηση αυτή περιορίζεται από τον κανόνα της στενής ερμηνείας των φορολογικών κανόνων.

4. Ο ΕΜΠΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Αν αποτελεί βασική αρχή του κράτους δικαίου ότι η φορολογία είναι συνάρτηση της πραγματικής οικονομικής και φοροδοτικής δυνατότητας των πολιτών, τότε ο φορολογικός κανόνας που αναφέρεται στα γενεσιουργά περιστατικά του φόρου,

² Η παράνομη *φοροδιαφυγή* διακρίνεται από την καταχρηστική αλλά όχι παράνομη *φοροαποφυγή*, η οποία είναι αποτέλεσμα των επιδέξιων και στρατηγικών επιλογών του φορολογούμενου να επιλέγει την λιγότερο φορολογούμενη οδό.

δηλαδή το εισόδημα, την περιουσία, ή την δαπάνη, πρέπει να διαμορφώνεται και να ερμηνεύεται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και με τα πορίσματα της δημοσιονομικής και οικονομικής επιστήμης. Το φορολογικό δίκαιο πρέπει να προσαρμόζεται ώστε να επιτυγχάνει όσο το δυνατόν καλύτερα τον στόχο του, δηλαδή την είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Ωστόσο, η φορολογική απεικόνιση των πορισμάτων των οικονομικών επισημών έχει συνήθως στην πράξη, για την διαμόρφωση των διατάξεων των φορολογικών νόμων εμπειρικό-πολιτικό χαρακτήρα. Εξάλλου τα όργανα της φορολογικής διοίκησης κατά τη λήψη υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας για την εφαρμογή και ερμηνεία των φορολογικών νόμων περιορίζονται στην επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φόρος είναι η χρηματική, οριστική, υποχρεωτική, χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα ΝΠΔΔ προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Όπως φαίνεται από τον ορισμό του, ο φόρος έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- i. Παροχή
- ii. Χρηματική
- iii. Οριστική
- iv. Υποχρεωτική
- v. Χωρίς ειδικό αντάλλαγμα
- vi. Παροχή ιδιωτών προς το Κράτος ή ΝΠΔΔ
- vii. Προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών (δημόσια έσοδα)

Τα Δημοσιονομικά βάρη διακρίνονται σε:

- Επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα
 - i. Φόροι
 - ii. Φορολογικές κυρώσεις
- Επιβαρύνσεις μη φορολογικού χαρακτήρα
 - i. Ανταποδοτικά τέλη
 - ii. Χρηματικές κυρώσεις
 - iii. Παράβολα
 - iv. Κοινωνικές εισφορές
 - v. Κοινωνικοί πόροι
 - vi. Sui generis μέτρα διοικητικού ελέγχου

2. Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ

Ο φόρος είναι κατεξοχήν παροχή σε χρήματα σε χρήματα. Διακρίνεται από την παροχή σε είδος (π.χ. η 10^η) και την επίταξη προσωπικής εργασίας. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις είναι δυνατή η παροχή σε είδος, είτε με την μορφή ακινήτων είτε σε μορφή εικαστικών και άλλων έργων τέχνης προς το Υπουργείο Πολιτισμού μετά από

πρόταση ειδικής εκτιμητικής επιτροπής. Αντίστοιχα προβλέπεται η δυνατότητα εκχώρηση κληρονομιαίου ακινήτου προς κάλυψη του φόρου κληρονομιάς.

3. Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗ

Ο φόρος έχει οριστικό χαρακτήρα. Ο οριστικός του χαρακτήρας έχει την έννοια ότι η φορολογούμενοι δεν έχουν προσδοκία επιστροφής του φόρου. Με τον τρόπο αυτό διακρίνεται από το εκούσιο και το αναγκαστικό δάνειο, όπου θεωρητικά τουλάχιστον οι δανειστές του Κράτους έχουν προσδοκία επιστροφής των χρημάτων τους.

4. Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ

Η παροχή φόρου είναι υποχρεωτική. Το περιεχόμενό της καθορίζεται *μονομερώς* από τη δημόσια διοίκηση ως *imperium* και η καταβολή της εξασφαλίζεται με μέσα καταναγκασμού. Η φορολογική ενοχή εκ του νόμου και η πράξη βεβαίωσης του φόρου είναι εκτελεστός τίτλος. Η φορολογική έννομη σχέση είναι ενοχική σχέση δημοσίου δικαίου στην οποία περιέχεται το στοιχείο της δημόσιας εξουσίας και συνεπώς της ανισομέρειας υπέρ του Δημοσίου και σε βάρος του φορολογουμένου. Για να αποτελεί φόρο μία παροχή δεν παίζει ρόλο το αν έχει πάνδημο χαρακτήρα, ή αν αφορά μόνο ορισμένη κατηγορία πολιτών. Παρόλα αυτά δεν αποτελεί φόρο κάθε οικονομικό βάρος που επιβάλλεται υποχρεωτικά από το κράτος, όπως π.χ. οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

Ο φόρος ως χαρακτηριστική εκδήλωση της κρατικής κυριαρχίας επιβάλλεται από το Κράτος, το οποίο ασκεί την *πρωτογενή φορολογική εξουσία*. Πρωτογενής φορολογική εξουσία μπορεί να αναγνωρισθεί και σε ομοσπονδιακά κράτη από τα μη κυρίαρχα ομόσπονδα κράτη, καθώς και στην Ε.Ε.

Παράγωγη φορολογική εξουσία μπορεί, υπό τους περιορισμούς του Αρθρ. 78 Σ. να αναγνωρισθεί στου ΟΤΑ και σε άλλα ΝΠΔΔ. Ειδικότερα για του ΟΤΑ ισχύει το Αρθρ. 102 § 2 Σ. που κατοχυρώνει την διοικητική και οικονομική αυτοτέλειά τους. Η εξουσία τους να εισπράττουν απευθείας με βάση τον νόμο τοπικά έσοδα προβλέπεται στο Αρθρ. 102 § 5 Σ: *Το Κράτος λαμβάνει τα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα που απαιτούνται για τη εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας και των πόρων που είναι αναγκαίοι για την εκπλήρωση της αποστολής και την άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης με ταυτόχρονη διασφάλιση της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων αυτών. Νόμος ορίζει τα σχετικά με την απόδοση και κατανομή, μεταξύ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των φόρων ή τελών που καθορίζονται υπέρ αυτών και εισπράττονται από το Κράτος. Κάθε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από κεντρικά ή περιφερειακά όργανα του Κράτους προς την τοπική αυτοδιοίκηση συνεπάγεται και τη μεταφορά των αντίστοιχων πόρων. Νόμος ορίζει τα σχετικά με τον καθορισμό και την είσπραξη τοπικών εσόδων απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.*

Από τη διάταξη αυτή σε συνδυασμό με το Αρθρ. 102 § 1 Σ., που εισάγει γενικό τεκμήριο αρμοδιότητας υπέρ των ΟΤΑ σχετικά με τις τοπικές υποθέσεις, προκύπτει ότι η φορολογική εξουσία των ΟΤΑ είναι παράγωγη και ασκείται από αυτούς κατά νομοθετική εξουσιοδότηση.

Άμεσοι αποδέκτες της παροχής του φόρου είναι καταρχήν οι φορείς της δημόσιας εξουσίας, δηλαδή το Δημόσιο, οι ΟΤΑ, και τα ΝΠΔΔ. Επομένως είναι προβληματικός ο χαρακτηρισμός ως φόρων των οικονομικών βαρών που μπορούν να επιβληθούν υπέρ ΝΠΔΔ. Ωστόσο, με βάση τα σημερινά δεδομένα, δεν αποκλείεται ο

νομοθέτης να αναγορεύσει ορισμένες οικονομικές και κοινωνικές δραστηριότητες ΝΠΔ σε δραστηριότητες γενικού συμφέροντος και να θεσπίσει για τη χρηματοδότησή τους ειδικά οικονομικά βάρη φορολογικού χαρακτήρα. Οι *παραφορολογικές επιβαρύνσεις*, θεσπίζονται για την εξυπηρέτηση σκοπών οικονομικής πολιτικής και καθιερώνονται ως πόροι είτε ΝΠΔΔ είτε ΝΠΔ.

5. Ο ΦΟΡΟΣ ΧΩΡΙΣ ΕΙΔΙΚΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑ

Ο φόρος αποτελεί παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, στοιχείο που τον διαφοροποιεί από τα ανταποδοτικά τέλη, στα οποία δεν εφαρμόζεται το Αρθρ. 78 Σ.

Ο μονομερής χαρακτήρας της φορολογικής υποχρέωσης έγκειται στο ότι το δημόσιο νομικό πρόσωπο υπέρ του οποίου θεσπίζεται δεν έχει την υποχρέωση αντιπαροχής ειδικού ανταλλάγματος έναντι της παροχής του φόρου. Η αντιπαροχή του φορέα της φορολογικής εξουσίας είναι *γενική* και έγκειται στην εκπλήρωση των καθηκόντων του φορέα στο πλαίσιο των αντιλήψεων του κοινωνικού κράτους.

Ο φόρος, αποτελεί βάρος *γενικής θυσίας* που καταβάλλεται για την κάλυψη των κρατικών δαπανών και αποτελεί γενικό τρόπο επιμερισμού του κόστους παραγωγής των *αδιαίρετων* αγαθών και υπηρεσιών, όπως π.χ. η εθνική ασφάλεια, η εξασφάλιση των οποίων συνδέεται άμεσα με την υπόσταση του κράτους, αλλά και των *διαιρετών* δημοσίων υπηρεσιών, που παρέχονται στο πλαίσιο του κοινωνικού ρόλου του κράτους. Το κράτος δεν χρειάζεται να παρέχει κάποιο αντάλλαγμα για τον φόρο. Οι πολίτες απλώς οφείλουν να θυσιάζουν ορισμένο χρηματικό ποσό υπέρ του κράτους.

Σύμφωνα με παλαιότερες αντιλήψεις, ο φόρος ήταν το τίμημα που καταβάλλεται από τον πολίτη για την απόλαυση της ασφάλειας που παρέχει το κράτος (*φόρος-ασφάλεια*). Μετά την Γαλλική επανάσταση επικράτησαν οι ατομικιστικές αντιλήψεις που θεωρούσαν τον φόρο ως αντάλλαγμα για το σύνολο των δημοσίων υπηρεσιών που παρέχει το κράτος στους φορολογούμενους (*φόρος αντάλλαγμα*).

6. Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΙΔΙΩΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ

Ο φόρος από την άποψη του υποκειμένου του, κατά την κλασική αντίληψη είναι παροχή ιδιωτών. Πράγματι η υπαγωγή του κράτους, που παράλληλα είναι φορέας της φορολογικής εξουσίας σε *αυτοφορολογία* είναι παράλογη. Την κλασική αυτή αντίληψη απηχεί και το Αρθρ. 4 § 5 Σ. το οποίο αναφέρεται σε «Έλληνες» φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Ωστόσο αυτή η κλασική αντίληψη έχει πλέον μεταβληθεί. Ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου και οι απαιτήσεις της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλουν συχνά την φορολόγηση του Κράτους, των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ. Έτσι η φορολογική απαλλαγή των προσώπων αυτών πρέπει να προβλέπεται ρητά κάθε φορά, με διάταξη τυπικού νόμου, η οποία ερμηνεύεται στενά.

7. Ο ΦΟΡΟΣ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΗΡΩΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΣΚΟΠΩΝ

Ο φόρος αποτελεί την συμβολή των πολιτών προς το Κράτος για την επίτευξη δημοσίων σκοπών. Οι σκοποί αυτοί κατά παράδοση συνίστανται στον πορισμό δημοσίων εσόδων. Ωστόσο στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με την φορολογία και άλλοι μη ταμειευτικοί σκοποί οικονομικής πολιτικής.

Ο βασικός σκοπός του φόρου είναι ταμειευτικός, και αποτελεί, κατά το ΑΕΔ, την ειδοποιό διαφορά του φόρου από τα υπόλοιπα δημοσιονομικά βάρη. Ο ταμειευτικός

σκοπός του φόρου εκλαμβάνεται με την έννοια ότι ο φόρος πρέπει να παρέχεται στο Δημόσιο αόριστα υπέρ των σκοπών του γενικά. Η αντίληψη αυτή παραγνωρίζει το εξαπλωμένο στην ελληνική πραγματικότητα φαινόμενο των *φόρων υπέρ τρίτων* που είναι γνωστοί στην ευρωπαϊκή ορολογία ως *παραφορολογικές επιβαρύνσεις*. Οι μη ταμειευτικοί σκοποί του φόρου, που αποτελούν αποτέλεσμα του κοινωνικού παρεμβατισμού του κράτους και συνίστανται στην ανακατανομή του εισοδήματος και την προστασία ευπαθών κοινωνικών ομάδων για την ενίσχυση ορισμένων κοινωνικών ομάδων ή στην επίδραση επί των οικονομικών δομών για την ενίσχυση της ανάπτυξης ή επί της οικονομικής συγκυρίας για σταθεροποίηση της οικονομίας ή στην προστασία του περιβάλλοντος και της υγείας. Υπό την έννοια αυτή ο οικονομικός ή κοινωνικός σκοπός του φόρου μπορεί να συνδυάζεται με τον ταμειευτικό, αλλά μπορεί και να το αναιρεί, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των φορολογικών απαλλαγών.

8. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΑΝΤΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΤΕΛΟΥΣ

Η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος επιτρέπει τη διάκριση φόρου και ανταποδοτικού τέλους. Όταν δεν υπάρχει *άμεσο και ειδικό αντάλλαγμα*, κάποια δηλαδή ειδική αντιπαροχή από το κράτος, ή από άλλον δημόσιο φορέα, η επιβάρυνση έχει τον χαρακτήρα φόρου, έστω και αν ονομάζεται τέλος. Ο νομοθετικός χαρακτηρισμός ενός οικονομικού βάρους δεν είναι δεσμευτικός ως προς την αληθή του φύση. Έτσι κρίθηκε ότι το «τέλος πυροπροστασίας» ή το «τέλος αντιρρύπανσης» καθώς και το «ανταποδοτικό τέλος υπέρ της ΕΡΤ» και το «ανταποδοτικό τέλος του παραγωγού ενέργειας» ή το ΕΕΤΗΔΕ αποτελούν στην πραγματικότητα φόρο.

Τα ανταποδοτικά τέλη είναι μονομερώς επιβαλλόμενες χρηματικές υποχρεώσεις, η καταβολή των οποίων συνδέεται με την παροχή ειδικής ωφέλειας στον υπόχρεο, δηλαδή την απόλαυση δημόσιας υπηρεσίας ή δημοσίου πράγματος.

Σύμφωνα με την Νομολογία του ΣτΕ τα χαρακτηριστικά του ανταποδοτικού τέλους είναι:

- i. Το τέλος αντικρύζει ειδική παροχή του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ: το ανταποδοτικό τέλος πρέπει να καλύπτει εν όλω ή εν μέρει το κόστος του έργου και της λειτουργίας του ή των παρεχόμενων υπηρεσιών για τη χρηματοδότηση των οποίων επιβάλλεται. Αυτά τα έργα και οι υπηρεσίες αποκαλούνται *ειδικού οφέλους* σε αντιδιαστολή με τα έργα και τις υπηρεσίες *γενικού οφέλους*.
- ii. Η αντιπαροχή πρέπει να μην ωφελεί αόριστο κύκλο προσώπων: Δεν μπορεί δηλαδή να αφορά μη προσδιορισμένη ή μη προσδιορίσιμη κατηγορία προσώπων.
- iii. Αντιστοιχία μεταξύ υποχρέωσης και παροχής: θα πρέπει να υπάρχει αναλογία μεταξύ του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας και του απαιτούμενου τέλους. Η αναλογία αυτή δεν απαιτείται να εκφράζεται με την απόλυτη ισοσκέλιση των δύο κονδυλίων, δηλαδή των εσόδων και των εξόδων, αλλά με μία κατά προσέγγιση αναλογική σχέση υποκείμενη στις διαφοροποιήσεις από την επαλήθευση ή μη των προβλέψεων. Όσον αφορά τα δημοτικά ή κοινοτικά τέλη η αναλογική σχέση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία που συνοδεύουν την σχετική κανονιστική πράξη διαφορετικά η πράξη είναι παράνομη ως ανατιολόγητη ή πλημμελώς αιτιολογημένη.³ Η αναλογία θα

³ Κατ' εξαίρεση από την γενική αρχή με βάση την οποία δεν απαιτείται αιτιολογία των κανονιστικών πράξεων.

πρέπει να προκύπτει από την σύγκριση του συνολικού κόστους παραγωγής της παρεχόμενης υπηρεσίας, η δε κατανομή αυτού πρέπει να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια και με βάση την αρχή της ισότητας.

- iv. Δεν απαιτείται η πραγματική χρησιμοποίηση της παροχής: αρκεί η ετοιμότητα του δημοσίου φορέα για παροχή της υπηρεσίας, η δυνατότητα δηλαδή χρησιμοποίησης της.

Η ορθή διάκριση των οικονομικών βαρών ως φόρων ή τελών έχει σημασία για την εκτίμηση της συνταγματικότητας της επιβολής του, ιδίως σχετικά με τη έκταση εφαρμογής των διατάξεων του Αρθρ. 78 Σ. σχετικά με την φορολογική νομιμότητα και το επιτρεπτό της νομοθετικής εξουσιοδότησης για την επιβολή ανταποδοτικών τελών. Επιπλέον ακριβώς επειδή τα ανταποδοτικά τέλη δεν αποτελούν φορολογική επιβάρυνση, τυχόν φοροαπαλλαγή δεν ισχύει ως προς την υποχρέωση καταβολής αυτών. Τέλος το Αρθρ. 4 § 5 περί φορολογικής ισότητας εφαρμόζεται και στα ανταποδοτικά τέλη. Επικουρικά, εφαρμόζεται και η θεμελιώδης αρχή της αναλογικότητας Αρθρ. 25 Σ.

Δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα τα υποχρεωτικά τέλη, οι εισφορές ή συμμετοχές που καταβάλλονται από τους ιδιώτες ως αποζημίωση των εξόδων στα οποία υποβάλλεται δημόσιο νομικό πρόσωπο για λογαριασμό ή επ' ωφελεία του υποχρέου. Αντίθετα, αν το δημόσιο νομικό πρόσωπο ενεργεί πράξεις στο πλαίσιο καθηκόντων του για ίδιο λογαριασμό, αλλά επ' ωφελεία ιδιωτών ή παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες σε ιδιώτες, η απαιτούμενη καταβολή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα.

Τέλος μολονότι αποκαλούνται τέλη, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ανταποδοτικών τελών οι πληρωμές λογαριασμών κατανάλωσης κοινωφελών παροχών όπως ο λογαριασμός τηλεπικοινωνιών, ύδατος και ηλεκτρικής ενέργειας. Αποτελούν αντίτιμο για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται από δημόσιους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου σε εκτέλεση συμβατικών όρων.

Φόροι	Ανταποδοτικά Τέλη
Αντισταθμιστική εισφορά σε εισαγόμενα τυριά	Τέλος ιχθυόσκαλας 0,7%
Δημοτικό τέλος περιβάλλοντος και κυκλοφοριακών εφαρμογών	Τέλος χρήσης λιμένα
	Δημοτικό τέλος καθαριότητας
Τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων	Δικαιώματα εκτέλεσης τελωνειακών εργασιών

9. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος εξατομικεύεται με βάση το αντικείμενό του, το υποκείμενό του, τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται και τη διαδικασία καταβολής του.

- Το Αντικείμενο του Φόρου: αντικείμενο ενός φόρου είναι η γενεσιουργός αιτία του φόρου, το γεγονός του οποίου η επέλευση γεννά τη φορολογική υποχρέωση καταβολής του. Από το αντικείμενο του φόρου διαφέρει η φορολογική του βάση, δηλαδή το μέγεθος με σε σχέση με το οποίο υπολογίζεται ο φόρος.
- Το Υποκείμενο του Φόρου: το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό που σύμφωνα με τον νόμο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει τον συγκεκριμένο φόρο. Το υποκείμενο του φόρου ωστόσο δεν συμπίπτει πάντοτε με το πρόσωπο που βαρύνεται οικονομικά με τον φόρο. Εκεί έγκειται και η διάκριση ανάμεσα σε άμεσους και έμμεσους φόρους όπως π.χ. ο ΦΠΑ.

- iii. Ο Προσδιορισμός του Ποσού που Οφείλεται: Ο προσδιορισμός της φορολογικής οφειλής περιλαμβάνει δύο στάδια, τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και στη συνέχεια, τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου.
- iv. Η Διαδικασία Καταβολής του Φόρου: Η διοικητική φορολογική διαδικασία αποτελείται από το σύνολο των κανόνων που καθορίζουν τις ενέργειες των φορολογούμενων και της φορολογικής αρχής για την επιβολή και την είσπραξη ενός φόρου. Ειδικότερα στη διαδικασία αυτή ανήκουν η γνώση και ο έλεγχος από την φορολογική αρχή της πλήρωσης των προϋποθέσεων του φόρου, η έκδοση των απαιτούμενων διοικητικών πράξεων με τις οποίες ο φόρος «καταλογίζεται» στον φορολογούμενο και η εκούσια καταβολή του φόρου. Η αναγκαστική είσπραξη αυτού διέπεται από τους κανόνες είσπραξης δημοσίων εσόδων (ΚΕΔΕ) και όχι από την φορολογική διαδικασία.

10. ΤΥΠΟΛΟΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΒΑΡΩΝ

A. Δημοσιονομικά Βάρη Φορολογικού Χαρακτήρα

- Κύριοι ή γενικοί φόροι: πρόκειται για κάθε είδους φόρους, τέλη ή εισφορές που επιβάλλονται στο σύνολο των φορολογουμένων με την ευκαιρία της επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, για την κάλυψη των γενικών κρατικών και κοινωνικών αναγκών με τον πορισμό γενικών δημοσίων εσόδων.
- Δευτερεύοντες ή ειδικοί φόροι: πρόκειται για φόρους τέλη ή εισφορές που επιβάλλονται χάριν ειδικών σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής προς κάλυψη ειδικών αναγκών κατηγορίας ή κατηγοριών πολιτών με τον πορισμό είτε γενικών εσόδων, είτε εσόδων ειδικών λογαριασμών υπέρ τρίτων.
- Φορολογικές κυρώσεις: οι χρηματικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων με τη μορφή προσανυξήσεων κυρίων φόρων ή επιβολής αυτοτελών προστίμων.

B. Δημοσιονομικά Βάρη Μη-Φορολογικού Χαρακτήρα

- Ανταποδοτικά τέλη: συνδυάζουν την υποχρεωτικότητα της επιβολής με την ειδική ανταπόδοση υπηρεσίας προς όφελος του υποχρέου.
- Χρηματικές κυρώσεις: επιβάλλονται με βάση την οικονομική μη δημοσιονομική νομοθεσία στους παραβάτες διατάξεων υπό τη μορφή προστίμων.
- Κοινωνικές εισφορές: επιβάλλονται υποχρεωτικά σε εργαζόμενους ή/και σε εργοδότες ως συνεισφορά για την χρηματοδότηση των υποχρεωτικών κοινωνικών ασφαλίσεων.
- Κοινωνικοί πόροι: οι εισφορές που επιβάλλονται σε βάρος τρίτων υπέρ οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, από τους οποίους οι υπόχρεοι δεν προσδοκούν κάποια αντιπαροχή.
- Sui generis μέτρα διοικητικού ελέγχου: π.χ. το ποσό του εισιτηρίου που καταβάλλει ο εισερχόμενος σε casino.

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

1. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ

Άμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε βάρος προσώπων αναφορικά με το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή το εισόδημα ή την περιουσία με βάση στοιχεία που προσδιορίζουν την φοροδοτική ικανότητα. Στους άμεσους φόρους επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος. Συμπίπτει δηλαδή το υποκείμενο του φόρου με τον υπόχρεο καταβολής αυτού.

Στους έμμεσους φόρους το υποκείμενο και ο καταβάλλων δεν είναι το ίδιο πρόσωπο, ώστε να παρουσιάζεται το φαινόμενο της *μετακύλησης της φορολογικής επιβάρυνσης*. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έμμεσου φόρου αποτελεί ο ΦΠΑ και όλοι οι φόροι κατανάλωσης.

2. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

- Αναλογικοί φόροι: σταθερός συντελεστής (π.χ. φόρος εισοδήματος ν.π.)
- Προοδευτικοί φόροι: ο συντελεστής ανεβαίνει με την άνοδο της φορολογητέας ύλης. Η άνοδος αυτή γίνεται κατά κλιμάκια. Ενίσχυση της προοδευτικότητας ενός φόρου αποτελεί η πρόβλεψη περί μη φορολόγησης ή μειώσεων στα χαμηλότερα κλιμάκια (φόρος εισοδήματος φ.π.)
- Πάγιοι φόροι: όσοι έχουν σταθεροί χρηματική αξία (π.χ. πάγια τέλη χαρτοσήμου)

3. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

Πραγματικοί φόροι είναι εκείνοι που επιβάλλονται σε πράγμα αντικείμενο ή πράξη χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Όπως π.χ. ορισμένοι φόροι ακίνητης περιουσίας και φόροι σχετικά με συναλλαγές.

Προσωπικοί φόροι είναι οι φόροι εκείνοι που λαμβάνουν υπόψη την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου (π.χ. πολύτεκνος). Σήμερα δεν υπάρχουν αμιγώς προσωπικοί φόροι, αλλά επιχειρείται ένας συγκερασμός πραγματικών στοιχείων, όπως το εισόδημα ή η περιουσία με προσωπικά στοιχεία, όπως η οικογενειακή κατάσταση στον φόρο εισοδήματος, ή ο βαθμός συγγένειας στον φόρο κληρονομιάς.

4. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- Φόροι κατ' αξία: οι φόροι των οποίων η βάση υπολογίζεται πραγματικά η τεκμαρτά σε χρήμα. (π.χ. φόρος εισοδήματος)
- Ειδικοί φόροι: οι φόροι των οποίων η φορολογική βάση υπολογίζεται ποσοτικά κατ' αριθμόν μονάδας ή κατά μονάδα βάρους, όγκου, επιφάνειας κλπ. (π.χ. τέλη αυτοκινήτου υπολογιζόμενα βάσει των κυβικών του κινητήρα, φόρος οиноπνευματωδών σε βαθμούς Plato/hl)

5. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

- Φόροι επί του εισοδήματος: αντικείμενο η απόκτηση οικονομικών μέσων.
- Φόροι επί της περιουσίας: φόροι για κατοχή και απόκτηση περιουσίας.
- Φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης: διακρίνονται σε γενικούς φόρους (π.χ. ΦΠΑ) και σε ειδικούς φόρους, όπως αναλύθηκαν παραπάνω.

6. Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ



Η φορολογία παρεμβαίνει σε κάθε στάδιο του οικονομικού κύκλου. Γιατί όμως υπάρχουν περισσότεροι φόροι και δεν αρκεί η ύπαρξη ενός μοναδικού φόρου. Ο πρώτος λόγος έγκειται στην δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος, καθότι δεν περνάνε όλοι από όλα τα στάδια του οικονομικού κύκλου και ως εκ τούτου ένα τέτοιο σύστημα δεν θα οδηγούσε σε δίκαιη κατανομή των δημοσιονομικών βαρών. Ο δεύτερος λόγος αφορά την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Η ύπαρξη περισσότερων φόρων αυξάνει την πιθανότητα σύλληψης όσων φοροδιαφεύγουν. Αν δεν τους πιάσουν στο πρώτο στάδιο θα τους πιάσουν στο δεύτερο ή στο τρίτο κ.ο.κ.

	Φόρος Εισοδήματος Φ.Π.	Φ.Π.Α.	Χαρτόσημο	Φόρος Κληρονομιάς	ΕΕΤΗΔΕ
Αντικείμενο	Εισόδημα	Δαπάνη	Δαπάνη	Περιουσία	Περιουσία
Υποκείμενο	Άμεσος	Έμμεσος	Άμεσος	Άμεσος	Άμεσος
Υπολογισμός	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία	Κατ' αξία
Φορολογική Βάση	Προσωπικός	Πραγματικός	Πραγματικός	Προσωπικός	Πραγματικός
Συντελεστής	Προοδευτικός	Αναλογικός	Αναλογικός/Πάγιος	Προοδευτικός	Προοδευτικός

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ

1. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ

Αρθρ. 78 Σ.

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. 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. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.
5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.

Η αρχή της νομιμότητας στο δημόσιο δίκαιο, έχει διαφορετική έννοια από αυτή που έχει στο πλαίσιο του ιδιωτικού δικαίου. Στο δημόσιο δίκαιο η διοίκηση μπορεί να κάνει μόνο ότι προβλέπεται στο νόμο, ενώ ότι δεν προβλέπεται σε αυτόν

απαγορεύεται. Αντίθετα για τον ιδιώτη, ό,τι δεν απαγορεύεται ή δεν προβλέπεται στον νόμο επιτρέπεται.

Στο φορολογικό δίκαιο η έννοια της αρχής της νομιμότητας είναι στενότερη. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νόμο και μάλιστα τυπικό, σε αντιδιαστολή με τους ουσιαστικούς νόμους (τις κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης). Ο τυπικός νόμος προέρχεται από κοινοβουλευτική διαδικασία.

Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται η *δημοκρατική συναίνεση*. Στη βάση της αρχής της νομιμότητας του φόρου βρίσκεται ο εξής συλλογισμός: αν ο φόρος αποτελεί περιορισμό της ιδιοκτησίας και της οικονομικής ελευθερίας, για να είναι θεμιτός αυτός ο περιορισμός πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, που εκφράζει την συναίνεση των πολιτών. Παράλληλα εξασφαλίζεται και η *αρχή του ενιαυσίου*, με βάση την οποία για την ετήσια επιβολή του φόρου απαιτείται η ετήσια συγκατάθεση του Κοινοβουλίου. Η ετήσια αυτή συγκατάθεση δίνεται με την ετήσια έγκριση των φορολογικών εσόδων μέσω της ψήφισης του προϋπολογισμού κατά το Αρθρ. 79 Σ.⁴ Για την νομιμότητα της είσπραξης των φόρων, δεν αρκεί η πρόβλεψη τους σε τυπικό νόμο, αλλά απαιτείται να αναγράφονται και τα σχετικά κρατικά έσοδα στον ετήσιο προϋπολογισμό του Κράτους. Με τον τρόπο αυτό, η αρχή του ενιαυσίου καθορίζει τη χρονική αρμοδιότητα (*ratione temporis*) της φορολογικής διοίκησης για την βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων. Αντίστοιχα η αναζήτηση της φορολογητέας ύλης θα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο ενός οικονομικού έτους, το οποίο από το 1956 συμπίπτει με το ημερολογιακό (Αρθρ. 4 Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, Ν. 2362/1995).

Περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου αποτελεί και η ανάγκη βεβαιότητας αυτού στο πλαίσιο ενός κράτους δικαίου. Έτσι, το Αρθρ. 78 § 4 προβλέπει πως σε τυπικό νόμο πρέπει να προβλέπονται και όλα τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου στον τυπικό νόμο.

2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ/ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΡΧΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ

Από την διατύπωση του Αρθρ. 78 Σ. και τις σχετικές ερμηνευτικές λύσεις της Νομολογίας συνάγεται το εξής περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας:

- Για την επιβολή και είσπραξη φόρου απαιτείται τυπικός νόμος που να καθορίζει το υποκείμενο, το αντικείμενο, (εισόδημα, περιουσία ή δαπάνη) και τον συντελεστή του φόρου, καθώς και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις.
- Απαγορεύεται η κανονιστική αρμοδιότητα για τον καθορισμό των ουσιωδών στοιχείων του φόρου.
- Απαγορεύεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση κανονιστικών πράξεων που καθορίζουν ουσιώδη στοιχεία του φόρου.
- Δεν επιτρέπεται η ρύθμιση φορολογικών αντικειμένων με συμβάσεις μεταξύ του Δημοσίου και του φορολογούμενου, αν δεν κυρωθούν με νόμο (οπότε έρεισμα της απαλλαγής είναι ο νόμος και όχι η σύμβαση).
- Επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.
- Επιστρέφονται οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι.

⁴ Πρβλ. και Αρθρ. 79 § 6 Σ. με βάση το οποίο προβλέπεται η δυνατότητα σύνταξης δυετούς προϋπολογισμού. Ωστόσο, μέχρι σήμερα δεν έχει γίνει χρήση της δυνατότητας αυτής.

3. ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΤΥΠΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ

Η απαίτηση τυπικού νόμου έχει δύο εκφάνσεις, αφενός ότι δεν αρκεί ουσιαστικός νόμος, και αφετέρου ότι πρέπει να ορίζει όλα τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία.

Μέχρι τη θέση σε ισχύ του Συντάγματος του 1952 υπήρχε αμφισβήτηση σχετικά με το περιεχόμενο της έννοιας «νόμος» που αναφερόταν στη διάταξη σχετικά με την αρχή της νομιμότητας του φόρου. Το Σύνταγμα του 1952 έλυσε την αμφισβήτηση ορίζοντας ότι *“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”*. Η διάταξη αυτή επαναλαμβάνεται αυτούσια και στην §4 του Αρθρ. 78 του ισχύοντος Συντάγματος.

Με τυπικό νόμο πρέπει να ορίζονται και όλα τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή το υποκείμενο, το αντικείμενο, ο συντελεστής και οι φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Δεν αρκεί δηλαδή να επιβληθεί κατ’ αρχήν ο φόρος με τυπικό νόμο και στη συνέχεια να επιτρέπεται στη διοίκηση ο καθορισμός των βασικών στοιχείων της φορολογικής επιβολής. Ωστόσο, δεν αποκλείεται κατά τη Νομολογία του ΣτΕ η κατά παραπομπή επιβολή φόρου, δηλαδή η επιβολή φόρου με τυπικό νόμο κατά παραπομπή στα ισχύοντα σε άλλη διάταξη τυπικού νόμου, εφόσον προσδιορίζονται εμμέσως πλην σαφώς τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου.⁵

- Το υποκείμενο της φορολογίας: στην έννοια του υποκειμένου περιλαμβάνονται τα υποκείμενα δικαίου, δηλαδή τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Ωστόσο, ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου οδηγεί στην καθιέρωση ως υποκειμένων φορολογίας όχι μόνον υπαρκτών φυσικών προσώπων αλλά και θανόντων ή πλασματικών υποκειμένων, όπως η σχολάζουσα κληρονομιά, ενώ στις περιπτώσεις αυτές υποκείμενα θα έπρεπε να είναι οι κληρονόμοι. Ο ίδιος ρεαλισμός οδηγεί και της καθιέρωση ως υποκειμένων και ενώσεων προσώπων ή περιουσίας που στερούνται νομικής προσωπικότητας. Τέλος ο φορολογικός νόμος μπορεί να διακρίνει ανάμεσα στο πρόσωπο του υποκειμένου και του υποχρέου, όπως συμβαίνει με τον ΦΠΑ ή στην παρακράτηση εισοδήματος στην πηγή. Πάντως, δεν είναι δυνατή η μεταβολή του υποκειμένου με συμφωνία των φορολογουμένων, υπό την έννοια ότι παρότι δεν είναι παράνομη, δεν μεταβάλλει το υποκείμενο έναντι του Δημοσίου.
- Το αντικείμενο της φορολογίας: μπορεί να είναι είτε το εισόδημα, είτε η περιουσία, είτε η δαπάνη. Από την αναλυτική αυτή αναφορά προκύπτει ότι υπάγονται σε φορολογία οι οικονομικές δραστηριότητες, τα δικαιώματα και οι καταστάσεις των υποκειμένων, ενώ απαγορεύεται η ταύτιση υποκειμένου και αντικειμένου (κεφαλικός φόρος). Ωστόσο δεν εμποδίζεται ο νομοθέτης να καθορίσει ως αντικείμενο στοιχεία που αναφέρονται σε περισσότερες κατηγορίες αντικειμένων (π.χ. εισόδημα και περιουσία).⁶ Η υποχρέωση καθορισμού του αντικειμένου εκτείνεται και στον προσδιορισμό της *φορολογικής βάσης*, δηλαδή το μέγεθος βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος, το οποίο μπορεί αν είναι πραγματικό ή τεκμαρτό.
- Ο φορολογικός συντελεστής: πρόκειται για το δεκαδικό ποσοστό (επί τοις εκατό) ή το αναλογικό ποσό σε ευρώ ανά όγκο, βάρος ή περιεκτικότητα, το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία της φορολογικής βάσης επιτρέπει τον υπολογισμό του φόρου.

⁵ Την άποψη αυτή επιβεβαίωσε η Ολομέλεια του ΣτΕ στην πρόσφατη απόφαση ΣτΕ(Ολομ.)1972/2012 σχετικά με το ΕΕΤΗΔΕ.

⁶ Φόρος επί φόρου επιτρέπεται, όπως συμβαίνει π.χ. στην κινητή τηλεφωνία.

4. ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των § 1 και 4 του Αρθρ. 78 προκύπτει ότι με εξαίρεση τις περιπτώσεις της § 5 δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης οποιοδήποτε από τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Έτσι π.χ. η μεταβολή της χρονικής ισχύος των απαλλαγών καθιερούμενων στον νόμο ή η μεταβολή της έναρξής ή λήξης τους δεν είναι δυνατή με κανονιστική πράξη της διοίκησης.

Ωστόσο η Νομολογία του ΣτΕ έχει κρίνει ότι δεν εμπίπτει στην απαγόρευση του Συντάγματος ο καθορισμός με απόφαση του ΥπΟικ των συντελεστών καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, καθώς οι συντελεστές αυτοί δεν αποτελούν φορολογικούς συντελεστές. Αντίστοιχα επιτρέπεται ο καθορισμός της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων (και οι συντελεστές αντικειμενικής αξίας) με ΥΑ καθότι αφορά ειδικά και τεχνικά στοιχεία και όχι το αντικείμενο του φόρου. Βέβαια και οι δύο αυτές περιπτώσεις δημιουργούν αμφιβολίες σχετικά με την συνταγματικότητά τους στο μέτρο που με τις εν λόγω αποφάσεις διαμορφώνονται οι βάσεις επιβολής των φόρων.

Με την απόφαση 8/2007 του ΑΕΔ έγινε δεκτό ότι κατ'εξαίρεση είναι συνταγματική επιτρεπτή η συνταγματική εξουσιοδότηση για τον προσδιορισμό του ύψους του φορολογικού συντελεστή εφόσον συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: αφενός πρέπει η εξουσιοδοτική διάταξη να καθορίζει συγκεκριμένα και στενά πλαίσια εντός των οποίων μπορεί να προσδιορισθεί ο συντελεστής και αφετέρου πρέπει να θέτει τα κριτήρια για τον προσδιορισμό αυτόν.

Το Αρθρ. 78 Σ. δεν αποκλείει κατά τη Νομολογία του ΣτΕ, την παροχή εξουσιοδότησης στα όργανα των ΟΤΑ να κρίνουν σχετικά με την σκοπιμότητα επιβολής φόρου, μέσα στα όρια που ορίζονται στον νόμο και μετά από εκτίμηση των ειδικών τοπικών συνθηκών, εφόσον προηγουμένως έχουν προβλεφθεί με τυπικό νόμο τα της επιβολής του φόρου από άποψη αντικειμένου και φορολογικών απαλλαγών.

Το Αρθρ. 102 § 5 Σ. παρέχει μετά την αναθεώρηση του 2001 τη δυνατότητα στους ΟΤΑ να εισπράττουν τοπικά έσοδα απευθείας με δικές τους αποφάσεις και δική τους φροντίδα. Τα έσοδα αυτά δεν έχουν απαραίτητα τη μορφή ανταποδοτικού τέλους αλλά μπορούν να έχουν και τη μορφή φόρων, εφόσον στηρίζουν γενικότερα τη λειτουργία και αποστολή τους.

	Ουσιώδη στοιχεία του φόρου	Μη-ουσιώδη στοιχεία του φόρου
Χωρίς νομοθετική εξουσιοδότηση	✗	✗
Με νομοθετική εξουσιοδότηση	✗	✓

5. ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Παλαιότερα ήταν συνήθης η πρακτική της έκδοσης κανονιστικών πράξεων της διοίκησης χωρίς νομοθετική εξουσιοδότηση και η μετέπειτα αναδρομική νομοθετική κύρωσή τους. Οι ΥΑ εκδίδοντα με την ρήτρα «να κυρωθεί δια νόμου». Ωστόσο με τις αποφάσεις ΣτΕ 3596-7/1991 η νομοθετική κύρωση κανονιστικών πράξεων που εκδόθηκαν καθ'υπέρβαση ή άνευ προηγούμενης νομοθετικής εξουσιοδότησης είναι

ανίσχυρη κατά το μέρος, κατά το οποίο αναδρομικώς ισχυροποιεί τους κατά παράβαση του Συντάγματος τεθέντες κανόνες δικαίου, χωρίς να εμποδίζεται η για το μέλλον κύρωσή τους. Επομένως, προκύπτει ότι οι κανονιστικές πράξεις κυρώνονται και ισχύουν μόνο *ex nunc*.

6. ΑΝΕΠΙΤΡΕΠΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΜΕ ΣΥΜΒΑΣΗ

Δεδομένου ότι σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, και συνεπώς και οι φοροαπαλλαγές ή εξαιρέσεις πρέπει να ορίζονται σε τυπικό νόμο, δεν επιτρέπεται να ρυθμίζονται φορολογικές υποχρεώσεις με συμβάσεις του Δημοσίου και ιδιωτών.

Ωστόσο η νομοθετική κύρωση τέτοιων συμβάσεων δεν αντιβαίνει στην αρχή της νομιμότητας καθότι οι απαλλαγές θα ισχύουν από την νομοθετική κύρωση και μετά. Τυχόν απαλλαγές και εξαιρέσεις, ακόμη και αν δεν περιλαμβάνονται στο κείμενο του νόμου, αλλά μόνον στο σώμα της σύμβασης ως συμβατικοί όροι, αποκτούν ισχύ νόμου, δηλαδή ισχύουν ως διατάξεις κυρωτικού νόμου.

Προφανώς δεν εμπίπτουν στη συνταγματική απαγόρευση οι διμερείς διεθνείς συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ Ελλάδος και άλλων κρατών και οι οποίες εισέρχονται στην εσωτερική έννομη τάξη με κυρωτικό νόμο κατά το Αρθρ. 28 Σ.

Τέλος, η υποβολή φορολογικής δήλωσης και ο δικαστικός ή εξώδικος συμβιβασμός δεν έχουν συμβατικό χαρακτήρα. Η υποβολή δήλωσης είναι εκ του νόμου υποχρέωση των φορολογουμένων, ενώ ο συμβιβασμός παρότι έχει στοιχεία σύμβασης πρόκειται για νέα ατομική διοικητική πράξη.

7. ΣΤΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Συχνά χρησιμοποιείται ο όρος «στενή γραμματική ερμηνεία» σε σχέση με τις φορολογικές διατάξεις. Ορθότερο είναι να λέγεται *στενή ερμηνεία που εκκινεί από τη γραμματική μέθοδο*. Έτσι βάσει της αρχής αυτής δεν επιτρέπεται:

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

Αμφισβητείται επίσης η δυνατότητα τελολογικής ερμηνείας, η οποία ωστόσο χρησιμοποιείται στην πράξη από την νομολογία. Τέλος, είναι δυνατή η διορθωτική, συσταλτική ή διασταλτική ερμηνεία, όταν διατύπωση του νόμου είναι ατελής, επιτρέπει όμως τη διάγνωση του νομοθετικού σκοπού υπό τον όρο ότι είναι ευνοϊκή για τον φορολογούμενο (*in dubio contra fiscum*) ή ότι αναφέρεται σε διαδικαστικές διατάξεις.

8. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων αποτελεί συνέπεια της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Η επιστροφή άμεσων φόρων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως δεν παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα. Μάλιστα προβλέπεται η έντοκη επιστροφή του φόρου. Ωστόσο δύο ζητήματα ανακύπτουν σχετικά με την επιστροφή των φόρων. Το πρώτο αφορά το ύψος του επιτοκίου, ενώ το δεύτερο σχετίζεται με την χρονική έναρξη της επιμέτρησης του τόκου. Κατά μία άποψη η τοκοφορία ξεκινά μετά την πάροδο

εξαμήνου από την 1^η του μήνα του επόμενου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμοδίου δικαστηρίου. Κατά άλλη άποψη που γινόταν παγίως δεκτή από την Νομολογία, η τοκοφορία ξεκινάει με την επίδοση της αγωγής. Το ζήτημα λύθηκε με το Αρθρ. 53 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), όπου ορίζεται ότι η τοκοφορία ξεκινάει από την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής, εκτός αν ο φόρος καταβληθεί εντός 90 ημερών από την αίτηση.

Σχετικά με το ύψος του επιτοκίου το οποίο προβλεπόταν στο 6% υπήρξε διαφωνία όσον αφορά την συνταγματικότητά του. Το ΣτΕ (1663/2009) καθώς και το ΕΔΔΑ (Μεϊδάνης κατά Ελλάδος) και το ΕΣ το είχαν κρίνει αντισυνταγματικό, εφάρμοζαν το νόμιμο και το επιτόκιο υπερημερίας, ενώ ο ΑΠ και το ΣτΕ (1620/2011) το έκριναν συνταγματικό. Εν τέλει το ζήτημα έλυσε το ΑΕΔ (25/2012) το οποίο το έκρινε συνταγματικό βασιζόμενο στην αυξημένη φερεγγυότητα του Δημοσίου, η οποία δικαιολογούσε και το χαμηλότερο επιτόκιο.

Πλέον κατά το Αρθρ. 53 ΚΦΔ ο ΥπΟικ εξουσιοδοτείται να καθορίζει το επιτόκιο που θα πληρώνει το Δημόσιο. Αυτό τέθηκε στο επιτόκιο πράξεων κύριας αναχρηματοδότησης της ΕΚΤ (το ΜΡΟ) έχει ύψος 0.25% πλέον 5.75%, ήτοι και πάλι 6%.

Διαφορετικό το ζήτημα της επιστροφής των έμμεσων φόρων που καταβλήθηκαν αχρεωτήτως. Στην περίπτωση αυτή η αξίωση επιστροφής θα έπρεπε να αναγνωρίζεται στον βαρυνόμενο με τον φόρο και όχι στον υπόχρεο καταβολής του. Παρόλα αυτά με βάση την αρχή της νομιμότητας κάθε παρανόμως καταβληθείσα φόρος θα πρέπει να επιστρέφεται στον υπόχρεο, έστω και αν δεν είναι ο βαρυνόμενος.

9. ΟΡΙΑ ΑΡΧΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ

- Άμεση Ισχύς Νομοσχεδίου (Αρθρ. 78 § 3 Σ.): είναι δυνατή η άμεση ισχύς νομοσχεδίων, από την κατάθεσή τους στη Βουλή, πριν ψηφισθούν, εφόσον αφορούν δασμούς ή φόρους κατανάλωσης, ώστε να αποτρέπεται η κερδοσκοπία των ενδιαφερόμενων στο μεσοδιάστημα από την κατάθεση μέχρι την ψήφιση του νομοσχεδίου.
- Επιβολή Φόρων με Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου (Αρθρ. 44 § 1 Σ.): ζήτημα τίθεται με το κατά πόσο οι ΠΝΠ μπορούν να θεωρηθούν τυπικοί νόμοι υπό την έννοια του Αρθρ. 78 Σ. Κατά μία άποψη πρόκειται για ουσιαστικούς νόμους καθότι είναι πράξεις του ΠτΔ και επομένως είναι ανεπίτρεπτη η επιβολή φόρων με τέτοιες πράξεις. Επιπλέον αν δεν κυρωθούν από την Βουλή εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών τότε θα έχει ισχύσει φόρος για 40 ημέρες χωρίς αυτός να έχει ψηφισθεί από την Βουλή. Παρά τα πειστικά επιχειρήματα αυτής της άποψης, η αντίθετη άποψη γίνεται δεκτή με βάση την οποία η ΠΝΠ έχουν ίση τυπική ισχύ με αυτή των τυπικών νόμων και ως εκ τούτου είναι δυνατή η επιβολή φόρων με τέτοιες πράξεις. Επίσης κατά την κρατούσα άποψη επιτρέπεται η ρύθμιση με ΠΝΠ οποιουδήποτε είδους φορολογικής ύλης, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση της ύπαρξης εξαιρετικά επείγουσας και απρόβλεπτης ανάγκης, όπως απαιτεί το Αρθρ. 44 Σ.
- Κατ' Εξαίρεση Κανονιστική Φορολογική Αρμοδιότητα: (ι) είναι δυνατή η ρύθμιση μη ουσιαστικών στοιχείων φόρου, δηλαδή στοιχείων εκτός αυτών που ορίζονται στην § 4 του Αρθρ. 78 Σ. με νομοθετική εξουσιοδότηση κατά τη διάταξη του Αρθρ. 43 § 2 Σ. (ιι) κατά τη διάταξη του Αρθρ. 78 § 5 Σ.

επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων-πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με διεθνείς οργανισμούς, που αποβλέπουν στην συναλλαγματική θέση της Χώρας. Η διάταξη αυτή εισάγει ρητή εξαίρεση από τον κανόνα του τυπικού νόμου για την εισαγωγή φόρου.

(iii) Παλαιότερα γινόταν δεκτή η πρακτική των διοικητικών κωδικοποιήσεων των φορολογικών διατάξεων. Το παρόν Σύνταγμα μάλιστα προβλέπει ειδική διαδικασία στο Αρθρ. 76 § 5,6 Σ. για την νομοθετική κωδικοποίηση, από την οποία όμως εξαιρεί τις φορολογικές διατάξεις. Επομένως, αφού απαγορεύεται το μείζον γίνεται δεκτό ότι δεν είναι δυνατή η διοικητική κωδικοποίηση φορολογικής νομοθεσίας με ΠΔ υπό το καθεστώς του ισχύοντος Συντάγματος, χωρίς ωστόσο να επηρεάζεται το κύρος παλαιότερων κωδικοποιήσεων.

- Υπερεθνικοί περιορισμοί: η συμμετοχή της χώρας στη Ε.Ε. συνεπάγεται περιορισμούς της αρχής της νομιμότητας, καθότι η ένωση μπορεί να επιβάλει φόρους στους ίδιους πόρους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με πράξεις τη ΕΕ, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νόμου. Υπάρχουν τρεις κατηγορίες κοινοτικών εσόδων φορολογικού χαρακτήρα: οι δασμοί του Κοινού Δασμολογίου, οι γεωργικές εισφορές και το κοινοτικό ποσοστό επί των εσόδων του ΦΠΑ. Αντίθετα οι διμερείς συνθήκες πρέπει να κυρωθούν με τυπικό νόμο κατά τα Αρθρ. 36 § 2 Σ. και 78 § 1 Σ.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

1. ΕΝΝΟΙΑ

Η συνταγματική καθιέρωση της αρχής της φορολογικής ισότητας συνεπάγεται την καθολικότητά της, καθώς και την φορολογία με βάση τη φοροδοτική ικανότητα.

Αρθρ. 4 § 5 Σ.

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

2. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ

Από την αρχή της ισότητας προέρχεται η αρχή της καθολικότητας, δηλαδή η αρχή του πάνδημου της φορολογίας. Η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική και να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων. Επομένως απαγορεύονται οι αθέμιτες διακρίσεις από τον νομοθέτη, για τις οποίες δεν συντρέχουν λόγοι αναγόμενοι στο γενικό συμφέρον, ή στην ανάγκη του κοινωνικού συνόλου. Τυχόν διαφοροποιήσεις θα πρέπει να γίνονται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων σε συνάρτηση προς το αντικείμενο της ρύθμισης.

Ωστόσο από την διατύπωση του Συντάγματος προκύπτει ότι η φορολογική ισότητα κατοχυρώνεται συνταγματικά μόνο υπέρ των Ελλήνων. Επομένως δεν είναι ανεπίτρεπτη η ευμενέστερη ή δυσμενέστερη μεταχείριση των αλλοδαπών σε σχέση με του Έλληνες. Δεν ισχύει αυτό φυσικά για τους κοινοτικούς αλλοδαπούς που χαίρουν όμοιας μεταχείρισης με του Έλληνες.

3. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ

Η φορολογία πρέπει να επιβάλλεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Έτσι η συνεισφορά στα δημόσια βάρη δεν πρέπει να είναι ίση με την έννοια της αριθμητικής ισότητας, αλλά με την έννοια της αναλογικής ισότητας. Η φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων είναι η ικανότητά τους να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη.

Η φοροδοτική ικανότητα δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογίας (εισόδημα, περιουσία, δαπάνη), αλλά *κριτήριο για την κατανομή των φορολογικών βαρών*.⁷ Δεν φορολογείται δηλαδή η φοροδοτική ικανότητα, αλλά αποτελεί τον τρόπο με τον οποίο μοιράζονται τα φορολογικά βάρη.

Η φοροδοτική ικανότητα μετράται λαμβάνοντας υπόψη τόσο αντικειμενικούς όσο και υποκειμενικούς παράγοντες. Με αντικειμενικό τρόπο η φοροδοτική ικανότητα εκφράζεται με την απόκτηση εισοδήματος, την κατοχή περιουσίας και την πραγματοποίηση δαπανών. Ωστόσο, η φοροδοτική ικανότητα εξαρτάται και από υποκειμενικούς παράγοντες οι οποίοι δρουν μειωτικά. Άτομα με το ίδιο εισόδημα δεν έχουν κατ' ανάγκη την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Έτσι στους υποκειμενικούς παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη συμπεριλαμβάνεται η προσωπική κατάσταση (π.χ. οικογένεια, αναπηρία κλπ) καθώς και οι προσωπικές δαπάνες (νοσήλεια, δίδακτρα κλπ).

Έκφραση της αρχής της φορολογίας με βάση την φοροδοτική ικανότητα είναι η φορολογία με προοδευτικούς συντελεστές, καθώς και η φορολογία με αναλογικούς συντελεστές. Γιατί όμως ο νομοθέτης επέλεξε να επιβάλλει προοδευτικό συντελεστή στον φόρο εισοδήματος φ.π. και αναλογικό σε αυτόν των ν.π.. Αυτό έγινε για δύο λόγους: αφενός τα νομικά πρόσωπα δεν έχουν προσωπικές ανάγκες σαν και αυτές που περιγράφονται παραπάνω και αφετέρου, ο νομοθέτης ήθελε να εξασφαλίσει ασφάλεια και βεβαιότητα δικαίου, ώστε να προσελκύσει επενδύσεις. Λόγω αυτών των διαφορών δεν τίθεται ζήτημα ισότητας μεταξύ φ.π. και ν.π., τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες και άρα χρήζουν διαφορετικής μεταχείρισης.

4. ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΚΑΙ ΚΑΘΕΤΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ

Πρόκειται για θεωρία αγγλοσαξωνικής προέλευσης. Από την μία, η οριζόντια δικαιοσύνη αφορά τη δικαιοσύνη ανάμεσα σε πολίτες. Έτσι εάν κάποιος έχει εισόδημα 1000 € και ένας άλλος 500 € ο δεύτερος θα πρέπει να πληρώσει φόρο ίσο με το ½ του πρώτου. Από την άλλη η κάθετη δικαιοσύνη αφορά την δικαιοσύνη ανάμεσα στους πολίτες και το Κράτος με βάση την οποία οι επιβαλλόμενοι φόροι δεν πρέπει να ξεπερνούν την φοροδοτική ικανότητα του πολίτη.

5. ΟΡΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Η διαφορά των καταστάσεων των φορολογουμένων συχνά υπαγορεύει διάφορες αποκλίσεις από την αρχή της φορολογικής ισότητας με αντίστοιχες διαφοροποιήσεις της φορολογίας.

- Διαφοροποίηση με βάση τη διαφορά των καταστάσεων: εδώ υπάγονται το αφορολόγητο όριο (προσβάλλει και την αρχή της καθολικότητας) η

⁷ Η έννοια της φοροδοτικής ικανότητας δεν πρέπει να συγχέεται με την έννοια του αντικειμένου της φορολογίας και με την έννοια της φορολογικής βάσης, επί της οποίας υπολογίζεται το ύψος του φόρου.

διαφορετική φορολόγηση ορισμένων επαγγελματιών, ορισμένων προσώπων, ορισμένων προϊόντων ή λόγω εξαιρετικών γεγονότων (π.χ. σεισμόπληκτοι)

- Διαφοροποίηση προς παροχή φορολογικών κινήτρων: συχνά ο νομοθέτης επιλέγει να δώσει απαλλαγές ή ελαφρύνσεις, που έχουν συνταγματική βάση στο Αρθρ. 78 § 4 Σ. με σκοπό την ενίσχυση της οικονομίας και την προώθηση της ανάπτυξης και των επενδύσεων. Τέτοιες ρυθμίσεις διασπούν και τις δύο εκφάνσεις της φορολογικής ισότητας, δικαιολογούνται όμως από τις κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες που εξυπηρετούν (π.χ. χαμηλότερες ΦΠΑ στα Δωδεκάνησα).
- Διαφοροποιήσεις και προσδιορισμός φοροδοτικής ικανότητας βάσει τεκμηρίων: προς αντιμετώπιση και περιορισμό της φοροδιαφυγής, η φορολογική νομοθεσία, όταν ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι ανέφικτος προβλέπει τον τεκμαρτό προσδιορισμό βάσει ενδείξεων, δηλαδή στοιχείων, από τα οποία εμμέσως προκύπτει ένα ποσό που λαμβάνεται υπόψη ως βάση για την επιβολή του φόρου. Π.χ. αν δύο πολίτες δηλώνουν τα ίδια και ο ένας έχει πισίνα, αυτός θα φορολογηθεί παραπάνω από τον προηγούμενο, παρότι και οι δύο έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Παρότι η χρήση τεκμηρίων έχει αμφισβητηθεί σχετικά με την συμφωνία της με το Αρθρ. 4 § 5 Σ. θεωρείται συνταγματική καθότι η διαφοροποίηση γίνεται με τεκμήρια λόγω αντικειμενικών κριτηρίων, και άρα δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογίας βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Στην ουσία αλλάζει η φορολογική βάση εκείνου με την πισίνα και τεκμαίρεται ότι είναι υψηλότερη.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αρθρ. 78 § 2 Σ.

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.

Η αναδρομικότητα των φορολογικών διατάξεων μπορεί πέραν από την μορφή της αναδρομικής θέσπισης νέου φορολογικού βάρους, μπορεί να λάβει τη μορφή της αναδρομικής τροποποίησης του ισχύοντος καθεστώτος (γνήσια αναδρομικότητα) ή της άμεσης εφαρμογής των διατάξεων και στις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον φορολογικών αρχών (μη-γνήσια αναδρομικότητα). Περιπτώσεις άμεσης εφαρμογής που προσδίδουν αναδρομική ισχύ σε νέο φορολογικό καθεστώς αποτελούν συνήθως:

- Αναδρομική κατάργηση ή περιορισμός υφιστάμενου ευνοϊκού καθεστώτος, απαλλαγής ή εξαιρέσεως
- Αναδρομική μεταβολή τρόπου υπολογισμού
 - Μεταβολή Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (ΣΚΚ)
 - Κατάργηση εκπιπτόμενων δαπανών
 - Εφαρμογή φορολογικού τεκμηρίου
- Απαγόρευση επιστροφής φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως
- Αλλαγή με αναδρομική ισχύ του υπόχρεου καταβολής φόρου
- Αναδρομική στέρηση δικαιώματος επιλογής φορολογικού καθεστώτος

- Εφαρμογή δυσμενέστερης φορολογικής ρύθμισης με βάση ειδική διάταξη και στις υποθέσεις που εκκρεμούν κατά την έναρξη της ισχύος της στα διοικητικά δικαστήρια.

Αντίθετα έχουν κριθεί ότι δεν αποτελούν απαγορευμένη αναδρομικότητα, η νομοθετική αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων που βρίσκονται στην κυριότητα επιχειρήσεων και η επιβολή φόρου στην υπεραξία από την αναπροσαρμογή αυτή με την σκέψη ότι η υπεραξία αυτή αποτελεί φορολογητέα υλη που προκύπτει ειδικά από τον νόμο που προβλέπει την αυτόματη υπερτίμηση και δεν έχει επέλθει πραγματικά στο παρελθόν. Αντίστοιχα έχει κριθεί ως μη απαγορευμένη η νομοθετική επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές δεν έχουν ήδη παραγραφεί. Η παραγραφή είναι ουσιώδες στοιχείο του φόρου και η επιμήκυνσή της γίνεται μόνο με τυπικό νόμο πριν την παρέλευση της παραγραφής.

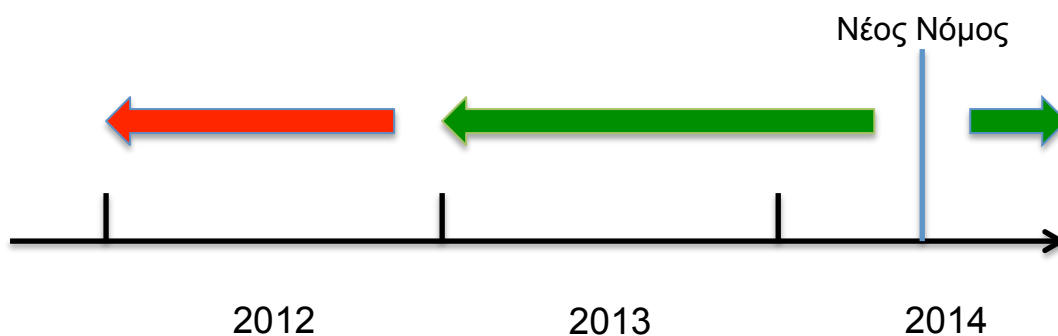
Ως αναδρομικότητα που αποδοκιμάζεται κατ' αρχήν θεωρείται η δυσμενέστερη και όχι η ευμενέστερη αναδρομική ρύθμιση. Έτσι π.χ. έχει κριθεί συνταγματική η αλλαγή του τρόπου υπολογισμού του καθαρού εισοδήματος, εφόσον δεν οδηγεί σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου. Όμως και για την εφαρμογή του ηπιότερου μέτρου πρέπει να υπάρχει ρητή νομοθετική μνεία. Περαιτέρω το ΣτΕ έχει δεχθεί ότι η ηπιότερη ρύθμιση εφαρμόζεται κατά τεκμήριο και στις εκκρεμείς υποθέσεις, εκτός αν το τεκμήριο ανατραπεί με αντίθετη νομοθετική διάταξη (*Δικονομική αναδρομή*).

Αρθρ. 78 § 2 Σ.

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.

Το Αρθρ. 78 § 2 Σ. εισάγει την αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων. Η περιορισμένη αναδρομικότητα περιλαμβάνει φόρους, ανταποδοτικά και δημοτικά τέλη. Παράλληλα εκτείνεται σε όλα τα ουσιώδη στοιχεία τους φόρου, δηλαδή στο υποκείμενο, το αντικείμενο, τον συντελεστή, την φορολογική βάση και τις απαλλαγές.

Έως το 2013 το οικονομικό έτος δεν ταυτιζόταν με το ημερολογιακό έτος. Η χρήση ταυτιζόταν με το ημερολογιακό έτος. Έτσι το οικονομικό έτος του 2014 ήταν το ημερολογιακό έτος/χρήση του 2013. Αυτό από το 2014 άλλαξε και πλέον καταργείται η έννοια του οικονομικού έτους όπως ίσχυε προηγουμένως. Έτσι νόμος που βγαίνει το 2014, μπορεί να καταλαμβάνει εισοδήματα μέχρι και του 2013 και όχι του 2012.



Το 1975, αλλά και το 2009 είχαν επιβληθεί έκτακτες εισφορές, οι οποίες ανέτρεχαν σε εισοδήματα πέραν του συνταγματικού ορίου που θέτει το Αρθρ. 78 § 2 Σ. Το ΣτΕ έλυσε το ζήτημα λέγοντας (λανθασμένα) ότι τα παλαιότερα εισοδήματα δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου, αλλά τα εισοδήματα αυτά αποτελούσαν τα πλέον πρόσφατα και ασφαλή στοιχεία για την διάγνωση της φοροδοτικής ικανότητας, δεδομένου ότι δεν είχαν κατατεθεί οι δηλώσεις για το 2009.

Η περιορισμένη αναδρομικότητα έχει και ορισμένες άλλες συνέπειες. Πρώτον απαγορεύεται η αναδρομική κύρωση κανονιστικών πράξεων που εκδόθηκαν κατά προφανή παράβαση του Σ. όπως π.χ. αν ρύθμιζαν ουσιώδη στοιχεία του φόρου, ακόμη και αν τηρούνται οι συνταγματικοί περιορισμοί του ενός έτους. Οποσδήποτε η αναδρομικότητα νομοθετικής κύρωσης, στον βαθμό που εισάγει νέα φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να εκτείνεται στο προηγούμενο έτος από αυτό στο οποίο θεσπίστηκε.

Δεύτερον ζήτημα τίθεται με τους ερμηνευτικούς και ψευδοερμηνευτικούς νόμους του Αρθρ. 77 Σ. Το ΣτΕ δέχεται την αυτοτελή εφαρμογή των κανόνων του Αρθρ. 77 Σ. χωρίς να διακρίνει με το αν αφορά φορολογικές ρυθμίσεις ή όχι. Συνεπώς αν δεν συντρέχει λόγος αυθεντικής ερμηνείας δηλαδή ο νόμος «ούτε ασαφής, ούτε αμφιβόλου έννοιας είναι, ώστε να υπάρχει εκ του λόγου τούτου αβεβαιότητας και ανάγκη ερμηνείας ίνα προσδοθή εις αυτήν συγκεκριμένη έννοια». Η διάταξη που χαρακτηρίζεται ως ερμηνευτική είναι ψευδοερμηνευτική και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου και όχι αναδρομικά. Αντίθετα αν είναι πράγματι ερμηνευτικός ο νόμος, τότε η διάταξή του ισχύει και αναδρομικά. Και στην περίπτωση αυτή όμως θα πρέπει να τηρείται το όριο της επιτρεπόμενης αναδρομής που ορίζει ειδικώς η § 2 του Αρθρ. 78 Σ., εκτός αν το αναδρομικό αποτέλεσμα είναι ευνοϊκό για τον φορολογούμενο.

Ωστόσο προσδίδεται αναδρομική ισχύς σε φορολογική διάταξη ακόμα και πέραν του προηγούμενου έτους της επιβολής τους, όταν αυτή εκδίδεται για τη συμμόρφωση της χώρας σε κανόνες της ευρωπαϊκής έννομης τάξης, εφόσον, παρά τη γραμματική τους διατύπωση, με τις διατάξεις αυτές δεν επιβάλλεται αναδρομικώς φορολογικό βάρος, αλλά αναζητείται η επιστροφή ποσών που μπορεί να χορηγήθηκαν με τη μορφή απαλλαγών ή εκπτώσεων από το φόρο κατά παράβαση των κοινοτικών διατάξεων και ως εκ τούτου εν προκειμένω η απαγόρευση του Αρθρ. 78 § 2 Σ.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΑΤΟΜΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Η εφαρμογή της φορολογίας δεν μπορεί να αναιρεί την ουσία της ιδιοκτησίας, που κατοχυρώνεται στο Αρθρ. 17 Σ. έτσι ο φόρος δεν επιτρέπεται να έχει δημευτικό χαρακτήρα. Κατά το ΣτΕ η επιβολή του φόρου δεν μπορεί να οδηγεί ούτε σε δήμευση της περιουσίας, ούτε σε κατάλυση της οικονομικής ελευθερίας ή της ελευθερίας της εργασίας, που συντελείται όταν αφαιρείται ως φόρος το ουσιώδες τμήμα της προσόδου του πολίτη, ώστε να αναιρείται η ελευθερία της απόλαυσης του προϊόντος της εργασίας του. Σχετικά με τον δημευτικό χαρακτήρα, δεν υπάρχει συγκεκριμένο κριτήριο αλλά κρίνεται *ad hoc* από το ΣτΕ.

Η φορολογία δεν επιτρέπεται να περιορίζει υπέρμετρα την άσκηση επαγγέλματος. Με τον τρόπο αυτό τα τεκμήρια δεν προσκρούουν στο δικαίωμα της οικονομικής ελευθερίας, εφόσον είναι γενικά, απρόσωπα και μαχητά. Με την οικονομική

ελευθερία συνδέονται και μέτρα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, όπως η αναστολή λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης και η αφαίρεση πινακίδων, άδειας κυκλοφορίας κλπ. Τέλος η προσωποκράτηση για οφειλές στο δημόσιο έχει κριθεί αντισυνταγματική από το ΑΕΔ στην απόφαση 1/2010 ως αντίθετη στο Αρθρ. 2 Σ., αξία του ανθρώπου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι άμεσος, προσωπικός, κατ' αξία, με αντικείμενο το εισόδημα και προοδευτικό συντελεστή. Για την υπαγωγή στον φόρο εισοδήματος ισχύουν δύο κριτήρια (διαζευκτικά):

- i. Κριτήριο της κατοικίας: να είναι κάποιος φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (υποκειμενικό κριτήριο). Αφορά το παγκόσμιο εισόδημα του φορολογουμένου. Π.χ. Έλληνας που νοικιάζει διαμερίσματα σε Αθήνα και Γερμανία θα φορολογηθεί για όλα.
- ii. Κριτήριο πηγής: να αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα (αντικειμενικό κριτήριο). Αφορά μόνο τα εισοδήματα που προέρχονται από την Ελλάδα. Π.χ. Γερμανός που νοικιάζει διαμερίσματα σε Αθήνα και Γερμανία θα φορολογηθεί μόνο για το εισόδημα από το διαμέρισμα στην Αθήνα.

Φορολογικά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

- i. Φυσικά πρόσωπα: εφόσον έχουν κατοικία στην Ελλάδα, ή κερδίζουν εισόδημα στην Ελλάδα.
- ii. Ζώντες και θανόντες: μέχρι να κληρονομηθεί πρέπει να υποβληθεί δήλωση εισοδήματος
- iii. Σχολάζουσα κληρονομιά.

Το ελληνικό σύνταγμα κάνει λόγο στο Αρθρ. 4 § 5 Σ. για «Έλληνες». Αυτό ερμηνεύεται ως φορολογική κατοικία και όχι ως ιθαγένεια.

2. ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αρχικά έγινε προσπάθεια για τον ορισμό του εισοδήματος να χρησιμοποιηθεί αυτός του Αστικού Δικαίου. Ωστόσο, αυτό δημιούργησε προβλήματα καθότι κατά το Αρθρ. 961 ΑΚ για να υπάρξει εισόδημα απαιτείται (i) σταθερότητα πηγής, (ii) περιοδικότητα και (iii) χρηματικός χαρακτήρας.

Στην θεωρία του φορολογικού δικαίου κυριαρχούν δύο κύριες θεωρίες. Κατά την πρώτη, την *θεωρία των πηγών* η έννοια του εισοδήματος είναι αντίστοιχη με αυτή του 961 ΑΚ. Αντίθετα κατά την δεύτερη, την *θεωρία της περιουσιακής επαύξησης*, ή αλλιώς το *αμερικάνικο σύστημα*.

Στην πράξη δεν υφίσταται νομοθετικός ορισμός του εισοδήματος και δεν χρησιμοποιείται η έννοια του ΑΚ. Αντιθέτως η ρύθμιση είναι περιπτωσιολογική. Περιλαμβάνεται μάλιστα και η προσαύξηση περιουσία από παράνομη (εφόσον δεν προβλέπεται η δήμευση) αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Η διάταξη αυτή του Αρθρ.

21 § 4 ΚΦΕ είναι μία διάταξη «σκούπα» που επιχειρεί να καλύψει όλα τα κενά που δημιουργεί η περιπτώσιολογία των ρυθμίσεων. Μάλιστα, το βάρος δικαιολόγησης του εισοδήματος μετακυλίνεται δικονομικά στον φορολογούμενο και όχι στην εφορία.

3. ΑΡΧΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΑΦΟΡΙΣΜΟΥ

Πηγές εισοδήματος

- Α: Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
 Β: Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
 Γ: Εισόδημα από κεφάλαιο
 Δ: Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Συστήματα φορολογίας

- Αναλυτικό σύστημα: (Πηγή Α x Συντ.) + (Πηγή Β x Συντ.) + . . . = Φόρος
- Συνθετικό σύστημα: Εισόδημα από κάθε πηγή x Συντ. = Φόρος

Στην Ελλάδα από το 1919 -2013 ακολουθούσαμε ένα μικτό σύστημα συνδυάζοντας το αναλυτικό και το συνθετικό. Ωστόσο πλέον ακολουθούμε το αναλυτικό, στα πλαίσια μίας παγκόσμιας μεταστροφής από το συνθετικό προς το αναλυτικό.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Ο φορολογικός συντελεστής του φόρου εισοδήματος φ.π. είναι προοδευτικός με μικρή προοδευτικότητα. Προβλέπεται επίσης διαφορετική κλίμακα για κάθε πηγή.

• Εισόδημα από μισθωτή εργασία

Κλίμακιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής
0 – 25.000	22%
25.001 – 42.000	32%
Άνω των 42.000	42%

Μείωση εισοδήματος που προκύπτει από την κλίμακα:

- Εισόδημα έως 21.000 €: μείωση 2.100 €
- Εισόδημα άνω των 21.000 €: μείωση της μείωσης κατά 100 € ανά 1.000 € εισοδήματος
- Εισόδημα άνω των 42.000 €: καμία μείωση

• Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα⁸

Κλίμακιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής
0 – 50.000	26%
Άνω των 50.000	33%

⁸ Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται πλέον οι αγρότες και οι γεωργοί

- **Εισόδημα από Κεφάλαιο**

- Τόκοι: 15%
- Δικαιώματα: 20%

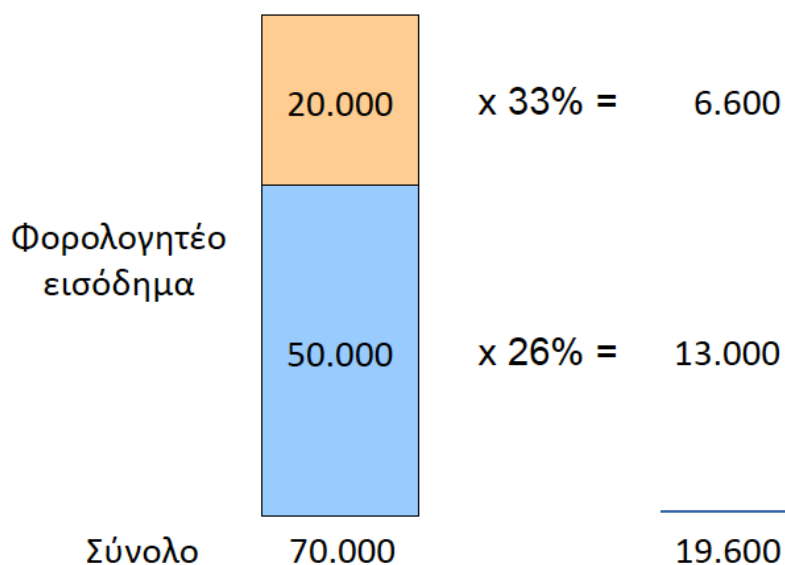
- Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής
0 – 12.000	11%
Άνω των 12.000	33%

- **Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου: 15%**

5. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος μισθωτός



6. ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΟΡΙΟ

Το αφορολόγητο όριο έχει καταργηθεί τελείως στον φόρο εισοδήματος. Σκοπός του αφορολόγητου ορίου είναι η εξασφάλιση ενός minimum επιπέδου διαβίωσης. Συνεπώς οφείλει να προσαρμόζεται στα εκάστοτε κοινωνικοοικονομικά δεδομένα. Αρχικά καταργήθηκε για τους ελεύθερους επαγγελματίες και στη συνέχεια καταργήθηκε στους μισθωτούς.

Ωστόσο, προς αντιστάθμιση της ανυπαρξίας αυτής εισήχθη ο θεσμός της μείωσης του φόρου αποκλειστικά και μόνο για το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία.

7. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ

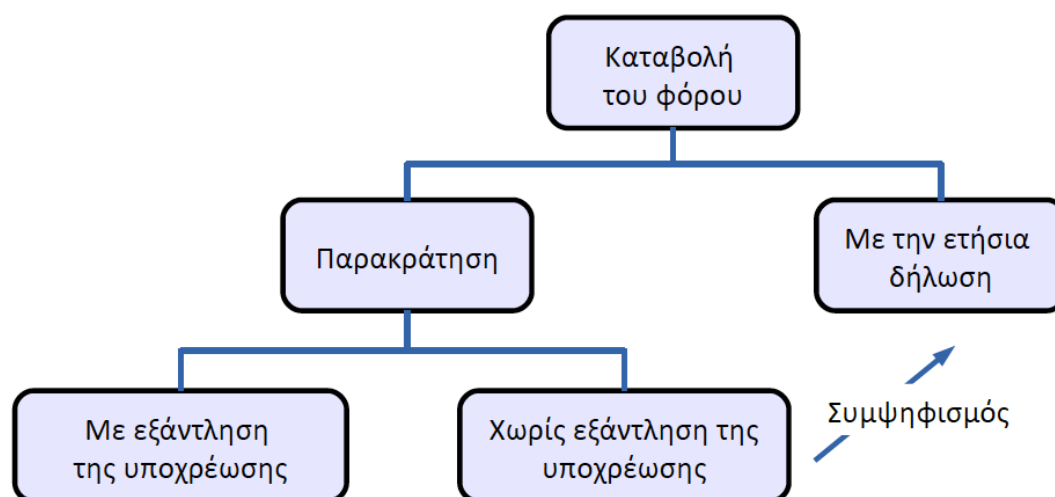
Προσωπικοί φόροι ονομάζονται εκείνοι οι οποίοι λαμβάνουν υπόψη την προσωπική κατάσταση και τις προσωπικές δαπάνες του φορολογούμενου για να καθορίσουν το ύψος του φόρου. Τα συστήματα των προσωπικών φόρων είναι δύο: είτε η μείωση του

φορολογητέου εισοδήματος, είτε η μείωση του τελικού φόρου. Στην Ελλάδα παλαιότερα χρησιμοποιούσαμε και τα δύο συστήματα, ενώ πλέον χρησιμοποιούμε μόνο την μείωση του φόρου. Μειώσεις του φόρου επέρχονται αν υπάρχουν εξαρτώμενα μέλη, ιατρικές δαπάνες ή δωρεές σε συγκεκριμένους φορείς.

8. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΗ ΠΗΓΗ

Η καταβολή του φόρου μπορεί να γίνεται είτε με την ετήσια δήλωση, είτε μέσω παρακράτησης του φόρου στην πηγή. Στην παρακράτηση του φόρου το εισόδημα δεν καταβάλλεται όλο στον δικαιούχο, αλλά θα καταβάλει ένα μέρος σε αυτόν και το υπόλοιπο στην εφορία.

Μέσω της παρακράτησης εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υποκειμένου. Αναγράφεται στην ετήσια δήλωση πληροφοριακά απλώς. Αυτό συμβαίνει βέβαια για τα φυσικά πρόσωπα. Για τα νομικά πρόσωπα η παρακράτηση δεν εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση, και αυτά υπόκεινται και στην φορολογία με βάση την φορολογική κλίμακα. Εν προκειμένω η παρακράτηση λειτουργεί ως προκαταβολή του φόρου, αναγράφεται στην φορολογική δήλωση συμψηφίζεται ο παρακρατηθείς φόρος.



Π.χ.

Εισόδημα από τόκους (απο τραπεζικές καταθέσεις). Έστω ότι εισπράττω 1000€ από τόκους * 15% (συντελεστής παρακράτησης) = 150. Αυτό τον φόρο τον καταβάλει η τράπεζα στην Εφορία (παρακράτηση 15%) και μου αποδίδει 850€

Για φυσικά πρόσωπα, αυτός ο φόρος εξαντλεί την φορολογική μου υποχρέωση.

Για τα νομικά πρόσωπα δεν συμβαίνει αυτό. Μια εταιρία θα φορολογηθεί στην πηγή με παρακράτηση για 150€, ωστόσο θα πρέπει επιπλέον να δηλώσει τα 1000€ και να φορολογηθεί 26%: Από αυτά, τα 150 έχουν ήδη καταβληθεί συνεπώς καλείται να καταβάλει άλλα 110. Στην περίπτωση αυτή η παρακράτηση λειτουργεί ως προκαταβολή του φόρου.

Δικηγόρος εισπράττει 1000 ευρώ. Παρακράτηση 20% "200 ευρώ παρακρατούνται. Αυτό δεν συνιστά εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Αν υποθέσουμε ότι φορολογείται με 22% = 220 ευρώ, θα καταβάλει καθαρά άλλα 20 ευρώ στην Εφορία.

Η λειτουργία της παρακράτησης διακρίνεται ανάλογα με το αν λειτουργεί ως προκαταβολή φόρου ή ως οριστική επιβάρυνση. Στην πρώτη περίπτωση η λειτουργία της έγκειται στην υπαγωγή του φορολογουμένου στην κλίμακα, ενώ στην δεύτερη στην εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Η σημασία και ο σκοπός της παρακράτησης έγκειται στην (i) πρακτικότητά της, (ii) την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και (iii) την μείωση της φορολογικής αντίστασης.

Δικηγόρος έχει φορολογικό εισόδημα 20,000

Συντελεστής φόρου 22% → 4,400

Συντελεστής παρακράτησης 20% → 4,000

Επομένως όταν του έρθει το εκκαθαριστικό θα κληθεί να πληρώσει 400 ευρώ. Η παρακράτηση λειτουργεί και ψυχολογικά.

Όταν παράσχω υπηρεσίες σε ένα φ. π. γίνεται τελικά παρακράτηση; Παρακράτηση κάνει ο δικηγορικός σύλλογος, η οποία γίνεται μέσω των γραμματίων προκαταβολής (12% για ταμεία συλλόγου, 15% φόρος δικηγόρου). Όταν η παροχή υπηρεσιών σε φ.π. δεν περιλαμβάνουν παράσταση σε δικαστήριο, τότε δεν γίνεται παρακράτηση. Διαφορετικά γίνεται μέσω γραμματίων.

9. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ισχύει η αρχή της *αυτοτέλειας των χρήσεων* και έτσι το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ανεξάρτητα για κάθε χρήση (πλέον φορολογικά έτη από 1/1/14-31/12/14). Η φορολογική υποχρέωση διαχωρίζεται ανά έτος. Εξαιρέση ισχύει για την μεταφορά ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα (27 ΚΦΕ). Η αρχή της αυτοτέλειας έχει μεγάλη σημασία και δικονομικά και το αν θα πρέπει να προσβληθούν αυτοτελώς με προσφυγή π.χ. οι φόροι για το '13 και το '14. Από το 2010 είναι δυνατή η σώρευση προσφυγών.

Σημασία έχει ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, πότε δηλαδή γεννάται η φορολογική υποχρέωση. Δύο συστήματα κυριαρχούν: Από την μία υπάρχει η *αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος*, οπότε το εισόδημα φορολογείται την στιγμή που γεννάται η δυνατότητα είσπραξής του, το οποίο βέβαια μπορεί και να μην εισπραχθεί ποτέ, και φορολογείται την χρονιά που γεννήθηκε.

πχ στην ενοικίαση ακινήτου, νοικιάζω διαμέρισμα και καταβάλω ενοίκιο στην αρχή του επόμενου μήνα. Για το Δεκ 2013 θα εισπραχτεί το ενοίκιο τον Ιανουάριο του 2014: Σύμφωνα με την αρχή αυτή πρέπει να δηλωθεί τον Δεκέμβριο. Κι αν η μίσθωση είναι 15 Δεκ-15 Ιαν;; Μισό-μισό!

Από την άλλη υπάρχει η *αρχή του πραγματοποιούμενου εισοδήματος* οπότε το εισόδημα φορολογείται τη στιγμή που πράγματι εισπράττεται.

Στην Ελλάδα εφαρμόζεται η αρχή του αποκτώμενου εισοδήματος με δύο εξαιρέσεις:

- Παροχή ελευθέρων επαγγελματιών στο Δημόσιο ή ΝΠΔΔ (π.χ. φαρμακοποιοί σε ΕΟΠΥΥ).
- Αναδρομικά μισθωτών και συνταξιούχων (για πρακτικούς λόγους)

Διακρίσεις προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος

- Ατομικός και οικογενειακός προσδιορισμός: στην Ελλάδα οι σύζυγοι υποβάλλουν κοινή δήλωση, αλλά φορολογούνται ξεχωριστά. Έτσι το εκκαθαριστικό φόρου είναι κοινό, αλλά περιέχει δύο φόρους.
- Πραγματικός και τεκμαρτός προσδιορισμός: ο πρώτος γίνεται με βάση τα δηλούμενα εισοδήματα, ενώ ο δεύτερος με βάση τα *τεκμήρια δαπανών* διαβίωσης και το *τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων* (πόθεν έσχες). Στην πράξη συγκρίνονται αυτά τα δύο και η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από το υψηλότερο από αυτά. Π.χ. αν δηλώνω πραγματικό εισόδημα 20.000€ αλλά το τεκμαρτό μου εισόδημα βγαίνει 23.000€ θα φορολογηθώ για τις 23.000.

10. ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

Το τεκμαρτό εισόδημα και τα τεκμήρια χρησιμοποιούνται κυρίως για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Τα τεκμήρια δαπανών προκύπτουν από τον νόμο (Αρθρ. 31 ΚΦΕ). Π.χ. μέσω σε σπίτι στην Εκάλη, έχω πολυτελές Ι.Χ. πισίνα κλπ. Αυτά θα πολιτικοποιηθούν και θα φορολογηθώ και επ' αυτών. Επιπλέον προβλέπεται και ετήσια δαπάνη διαβίωσης, η οποία προστίθεται στις δαπάνες που προκύπτουν από τα υπόλοιπα τεκμήρια. Επιπλέον προβλέπονται και τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (Αρθρ. 32 ΚΦΕ). Τα τεκμήρια αυτά, παρότι δεν προβλέπεται ρητώς θεωρούνται μαχητά, δεδομένου ότι κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά. Σε κάθε περίπτωση ωστόσο η ανταπόδειξη είναι ιδιαίτερα δυσχερής.

Αντικειμενικές Δαπάνες Διαβίωσης (Αρθρ. 31 ΚΦΕ)

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

Αντικειμενικές Δαπάνες Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων (Αρθρ. 32 ΚΦΕ)

- Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση (leasing)
 - Αυτοκινήτων, δίτροχων και τρίτροχων

- Πλοίων αναψυχής
- Αεροσκαφών
- Κινητών μεγάλης αξίας (>100.000 €)
- Αγορά, leasing ή κατασκευή ακινήτων
- Χορήγηση δανείων
- Δωρεές, γονικές παροχές, χορηγίες (εξαιρούνται αυτές προς το δημόσιο και μη κερδοσκοπικά ιδρύματα)
- Απόσβεση δανείων
- ΟΧΙ η εισφορά κεφαλαίου σε εταιρία

Κάλυψη τεκμηρίων: εάν κάποιος βλέπει ότι το τεκμαρτό του εισόδημα προκύπτει μεγαλύτερο από αυτό που δηλώνει, έχει την δυνατότητα, ώστε να μην φορολογηθεί με το υψηλότερο τεκμαρτό να το δικαιολογήσει. Για τον σκοπό αυτό μπορεί να επικαλεστεί ορισμένα περιστατικά, ώστε να «καλύψει τα τεκμήρια». Τα περιστατικά αυτά είναι:

- Εισοδήματα απαλλασσόμενα, ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο (π.χ. μερίσματα από μετοχές)
- Εισοδήματα μη φορολογητέα (π.χ. κέρδη από λαχεία)
- Ποσά από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων
- Εισαγωγή συναλλάγματος
- Ληφθέντα δάνεια
- Ληφθείσες δωρεές ή γονικές παροχές
- Ανάλωση κεφαλαίου από προηγούμενα έτη

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δεν ήταν εξ αρχής δεδομένο ότι θα φορολογούνταν όλα τα νομικά πρόσωπα. Πλέον, το ελληνικό δίκαιο κάνει λόγο για νομικά πρόσωπα και *νομικές οντότητες* (legal entity) επηρεασμένο από την αγγλική θεωρία. Το άρθρ 2 ΚΦΕ ορίζει την νομική οντότητα ως *κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο*.

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ

- Νομικά πρόσωπα
 - Κεφαλαιουχικές εταιρίες
 - Προσωπικές εταιρίες
 - Μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα (εξαιρούνται ωστόσο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού τους)
 - Συνεταιρισμοί και ενώσεις συνεταιρισμών
 - Κοινότητες αστικού δικαίου
 - Αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες
 - Κοινοπραξίες
 - Αλλοδαπές επιχειρήσεις με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα
- Νομικές οντότητες (ενδεικτική απαρίθμηση):

- Συνεταιρισμός
 - Οργανισμός
 - Υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία
 - Κάθε μορφής εταιρία ιδιωτικών επενδύσεων
 - Κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης
 - Κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης
 - Κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης
 - Κάθε μορφής προσωπική εταιρεία ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης
 - Κάθε μορφής κοινή επιχείρηση
 - Κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς
 - Κάθε φύσης κοινοπραξία
 - Κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου
 - Συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες
 - Κοινωνίες αστικού δικαίου
- Απαλλάσσονται από την φορολογία:
- Φορείς γενικής κυβέρνησης (εκτός από εισόδημα από κεφάλαιο και από υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου)
 - ΤτΕ
 - Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)
 - Διεθνείς οργανισμοί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας
 - Το ΤΑΙΠΕΔ

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Στην φορολογία νομικών προσώπων φορολογικό αντικείμενο είναι τα *κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα*. Συγκεκριμένα δεν τίθεται ζήτημα πηγών εισοδήματος όπως στα φυσικά πρόσωπα, αλλά όλα τα έσοδα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων λογίζονται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Ο φορολογικός συντελεστής στην φορολογία εισοδήματος κπ., σε αντίθεση με την φορολογία φ.π. δεν είναι προοδευτικός, αλλά αναλογικός, 26%.⁹ Παράλληλα προβλέπεται και 10% παρακράτηση κερδών (ως προκαταβολή).

Εξαίρεση από τον αναλογικό συντελεστή ισχύει για τις προσωπικές εταιρίες με απλογραφικά βιβλία (π.χ. δικηγορικές εταιρείες), στις οποίες ο συντελεστής είναι αντίστοιχος με του ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν υπάρχει παρακράτηση κατά τη διανομή κερδών:

⁹ Διεθνώς παρατηρείται μία τάση πτώσεως των συντελεστών φορολογίας, στα πλαίσια ενός φαινομένου *Φορολογικού Ανταγωνισμού*, με σκοπό την προσέλκυση επενδύσεων και δυνητικά τον χαρακτηρισμό μίας χώρας ως «φορολογικό παράδεισο».

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής
0 – 50.000	26%
Άνω των 50.000	33%

5. ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ-ΕΤΑΙΡΟΥ

Ζήτημα τίθεται με τη διπλή φορολογία εταιρίου εταιρίας. Κατά το *κλασσικό σύστημα* που ισχύει και στην Ελλάδα φορολογείται τόσο το νομικό πρόσωπο όσο και ο εταίρος. Ωστόσο υπάρχουν και συστήματα τα οποία οδηγούν στην αποφυγή και στην καταπολέμηση του φαινομένου αυτού. Το πρώτο είναι το *σύστημα της εξαίρεσης* βάσει του οποίου φορολογείται είτε μόνο το ν.π. είτε μόνο ο εταίρος. Το δεύτερο είναι το *σύστημα της πίστωσης*, βάσει του οποίου συμψηφίζεται ο φόρος του ν.π. με τον φόρο του εταίρου και υφίσταται υποχρέωση πληρωμής μόνο για το υπερβάλλον. Τέλος το *σύστημα του διπλού συντελεστή (split rate system)* εγκαθιδρύει διαφορετικό συντελεστή για τα διανεμόμενα και μη διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου.

Κατά το ισχύον σύστημα στη Ελλάδα, το κλασσικό το κέρδος φορολογείται στα χέρια του ν.π. και του μετόχου. Το ν.π. φορολογείται με ενιαίο αναλογικό συντελεστή 26% για τα διανεμόμενα και μη διανεμόμενα κέρδη, ενώ ο εταίρος φορολογείται μόνο για τα διανεμόμενα κέρδη με βάση τον συντελεστή του κλιμακίου του, ενώ ισχύει και 10% παρακράτηση κατά τη διανομή, η οποία όμως δεν εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση του μετόχου.

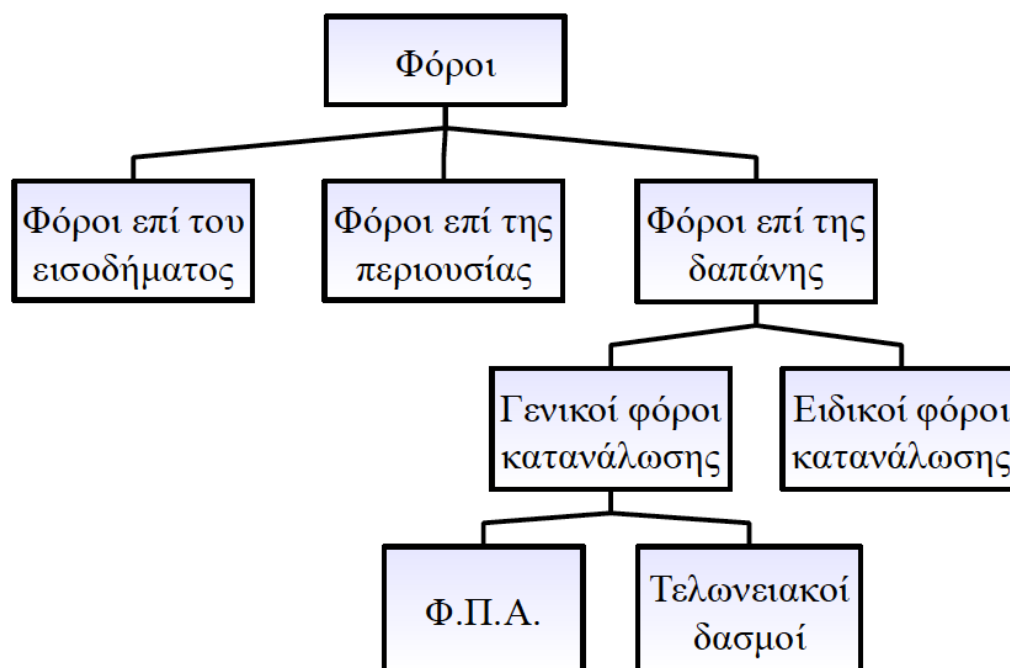
6. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

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 εισπρακτέο εταίρου	66,60

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης έχουν ως αντικείμενό τους την χρήση οικονομικών μέσων. Διακρίνονται σε γενικούς φόρους κατανάλωσης (ΦΠΑ, Δασμοί, Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων, Τέλη Χαρτοσήμου) και ειδικούς φόρους κατανάλωσης (στα αλκοολούχα ποτά, στα τσιγάρα, αυτοκίνητα και τα ενεργειακά προϊόντα).



2. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ)

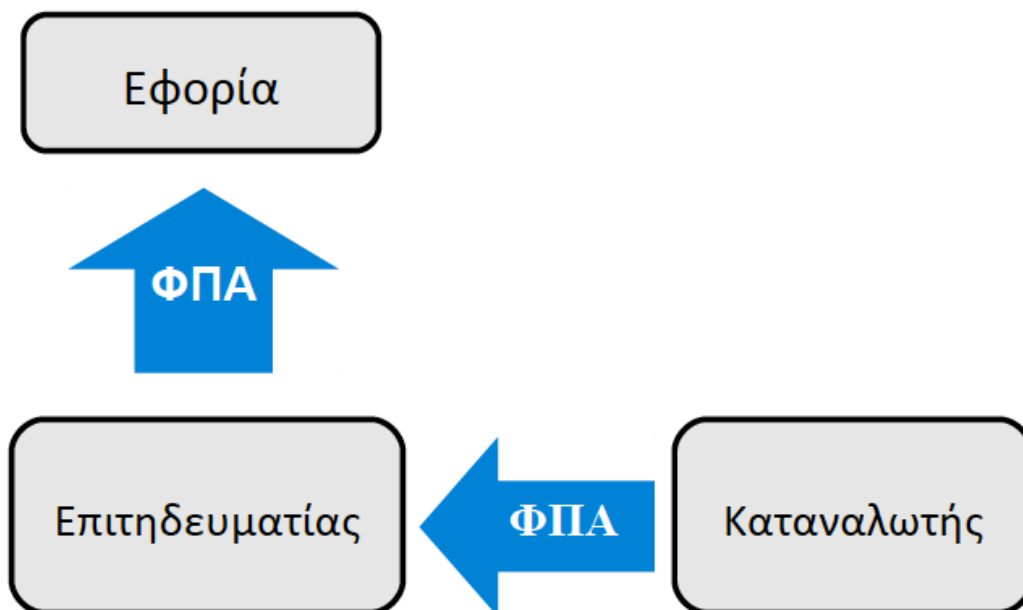
Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, (Value Added Tax) κυμαίνεται από 23% - 6.5%. τα βασικά του στοιχεία είναι τα εξής:

- Υποκείμενο: οι ασκούντες ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα (είναι έμμεσος φόρος, άλλο το υποκείμενο, άλλο ο βαρυνόμενος)
- Αντικείμενο: οι συναλλαγές
- Φορολογική Βάση: η αξία των συναλλαγών
- Συντελεστής: 23%, 13% ή 6.5%

3. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

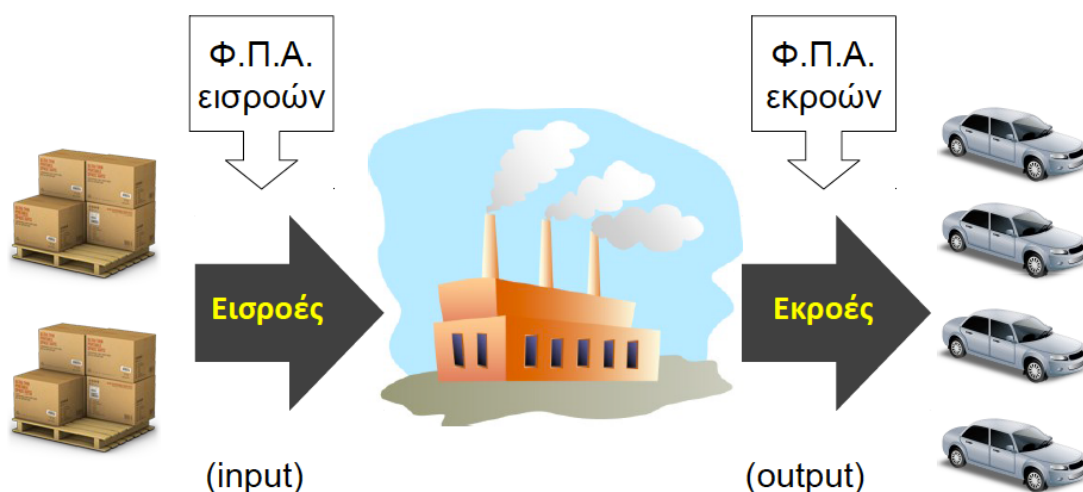
Πρόκειται για φόρο επί της δαπάνης και όχι επί της συναλλαγής και για αυτό βαρύνει τον καταναλωτή. Παράλληλα λόγω της δυνατότητάς έκπτωσής του δεν βαρύνει την αξία της συναλλαγής αλλά την προστιθέμενη αξία, ενώ ακριβώς λόγω της δυνατότητας έκπτωσης δεν είναι σωρευτικός φόρος. Τέλος λόγω της δυνατότητας

έκπτωσης είναι *ουδέτερος φόρος* καθότι δεν αποτελεί κόστος για τους υποκείμενους σε αυτόν.



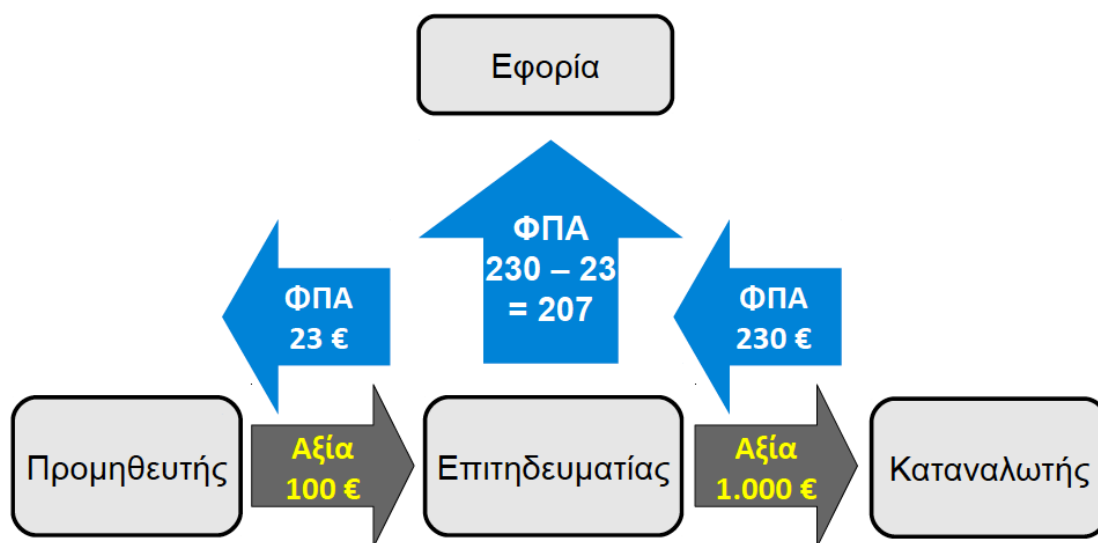
Στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, ο επιτηδευματίας είναι ο υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή ο υπόχρεος προς απόδοσή του. Ωστόσο το κόστος του φόρου μετακυλύεται στον καταναλωτή, που είναι και ο βαρυνόμενος με τον φόρο.

4. ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΚΑΙ ΕΚΡΟΩΝ



Εισροές (input) είναι η αγορά πρώτων υλών για ένα εργοστάσιο, ενώ *εκροές* (output) είναι η πώληση του τελικού προϊόντος. Αντίστοιχα ο ΦΠΑ εισροών είναι αυτός που πληρώνει ο επιτηδευματίας, ενώ ο ΦΠΑ εκροών είναι αυτός που λαμβάνει.

Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα έκπτωσης, δηλαδή αφαίρεσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών. Μόνο έτσι είναι δυνατή η ουδετερότητα του συστήματος του ΦΠΑ.



Ο ΦΠΑ καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, ως γενικός φόρος συναλλαγών και επιβάλλεται σε όλες τις πράξεις.

5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Ο ΦΠΑ καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, ως γενικός φόρος συναλλαγών και επιβάλλεται σε όλες τις πράξεις. Συγκεκριμένα αντικείμενο του ΦΠΑ είναι η (i) παράδοση αγαθών, (ii) η παροχή υπηρεσιών και (iii) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Και οι τρεις παραπάνω δραστηριότητες για να υπόκεινται σε ΦΠΑ θα πρέπει να διενεργούνται από πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ που ενεργεί υπό αυτή την ιδιότητα, να γίνονται από επαχθή αιτία και να γίνονται στο εσωτερικό της χώρας.

Πράξεις απαλλαγμένες από ΦΠΑ:

- Νοσοκομειακές και ιατρικές υπηρεσίες (όχι ιδιωτικά νοσοκομεία)
- Υπηρεσίες εκπαίδευσης
- Υπηρεσίες πολιτιστικής φύσης (συγγραφείς καλλιτέχνες)
- Χρηματοοικονομικές εργασίες (τραπεζικές, ασφαλιστικές, διαχείρισης κεφαλαίων).
- Εξαγωγή αγαθών εκτός Κοινότητας
- Νομικές υπηρεσίες (μέχρι 30.6.2010)

Πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ – Φορολογητέες

- Πράξεις από υποκείμενους
- Στα πλαίσια της επαγγελματικής τους δραστηριότητας

Μη φορολογητέες πράξεις

- Όχι πράξεις από μη υποκείμενους – ιδιώτες
- Από υποκείμενους που ενεργούν ως ιδιώτες
- Ευκαιριακά

Π.χ.

- Έμπορος ξυλείας πωλεί ιδιωτικό αυτοκίνητο → Μη Φορολογητέα
- Έμπορος ξυλείας πωλεί ιδιωτικό αυτοκίνητο σε έμπορο αυτοκινήτων → Μη Φορολογητέα
- Έμπορος αυτοκινήτων μεταπωλεί το αυτοκίνητο που αγόρασε από τον έμπορο ξυλείας → Φορολογητέα

6. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Η έννοια της παράδοσης αγαθών δεν αντιστοιχεί απλώς στην έννοια της πώλησης, αλλά είναι ευρύτερη από αυτήν. Έτσι στην παράδοση αγαθών περιλαμβάνεται τόσο η *αυτοπαράδοση* όσο και η *ανταλλαγή*. Ωστόσο δεν αποτελεί παράδοση αγαθών η μεταβίβαση εταιρίας, ή μετοχών και εταιρικών μεριδίων.

7. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ως παροχή υπηρεσιών ορίζεται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Έτσι παροχή υπηρεσιών θεωρείται:

- Μεταβίβαση άυλου αγαθού (πνευματική ή βιομηχανική ιδιοκτησία)
- Διάθεση τροφής σε εστιατόρια για επιτόπια κατανάλωση (διάθεση σε πακέτο είναι παράδοση αγαθών)
- Πώληση λογισμικού κατόπιν παραγγελίας (διαφορετικά, αν είναι τυποποιημένο αποτελεί παράδοση αγαθών)
- Ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών

8. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ

Υποκείμενο σε ΦΠΑ είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο:

- Ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα
- Πραγματοποιεί περιστασιακά ενδοκοινοτική παράδοση μεταφορικού μέσου (έως 6 μήνες από την πρώτη κυκλοφορία και έως 6.000 χλμ)
- Πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις ακινήτων και εντάσσεται με δήλωσή του στο καθεστώς ΦΠΑ
- Κοινοπραξία ή κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητα

Μη υποκείμενοι σε ΦΠΑ:

- Οι παρέχοντες εξαρτημένη εργασία
- Ελληνικό Δημόσιο, Δήμοι και ΝΠΔΔ
 - Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας: απαλλάσσεται
 - Απόκτηση, αγαθών λήψη υπηρεσιών: επιβαρύνονται ως τελικοί καταναλωτές
 - Παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών σε περιβάλλον ανταγωνισμού: δεν απαλλάσσονται (π.χ. πώληση Ο.Δ.Δ.Υ., εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης και αναψυκτηρίων)

9. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

Φορολογική βάση είναι η αντιπαροχή, το αντίτιμο για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Σε περίπτωση αυτοπαράδοσης αγαθών, αυτοπαροχής υπηρεσιών, ανταλλαγής αγαθών και μη χρηματικής αντιπαροχής φορολογική βάση είναι η αγοραία αξία, ή το κόστος ή η κανονική αξία. Στην εισαγωγή αγαθών φορολογική βάση είναι η δασμολογητέα αξία.

Στη φορολογική βάση περιλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα (ασφάλιση, μεταφορά κ.λπ.) καθώς και οι φόροι και οι δασμοί

10. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

- i. Κανονικός συντελεστής: 23%
- ii. Μειωμένος συντελεστής: 13%
 - Είδη πρώτης ανάγκης (γαλακτοκομικά, κρέατα, νερό, γλυκά, φαρμακευτικά είδη κλπ)
 - Χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων
 - Όμως Τυποποιημένα αγαθά ευρείας κατανάλωσης και εκμετάλλευση ζαχαροπλαστέων καφενείων και μπαρ 23%
- iii. Υπερμειωμένος συντελεστής: 6.5%
 - Βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά
 - Θεατρικές παραστάσεις
- iv. Ορισμένα νησιά του Αιγαίου: μείωση όλων των συντελεστών κατά 30%

Δικαιολογητική βάση των περισσότερων συντελεστών είναι η ανάγκη να είναι προσιτά ορισμένα αγαθά στους πολίτες.

11. ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ

Στα πλαίσια του συμψηφισμού-επιστροφής ΦΠΑ αφαιρείται ο ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών ώστε να προκύψει το *υπόλοιπο*. Μπορούν να προκύψουν δύο ειδών υπόλοιπα και αντίστοιχοι ΦΠΑ:

- Χρεωστικός ΦΠΑ: καταβάλλεται άμεσα, χωρίς πλέον να χρειάζεται να καταβληθεί με δήλωση. Χρεωστικό είναι το υπόλοιπο όταν το αποτέλεσμα της αφαίρεσης είναι θετικό (+).
- Πιστωτικός ΦΠΑ: ο πιστωτικός ΦΠΑ συμψηφίζεται με μελλοντικά χρεωστικά υπόλοιπα, εάν επιστρέφεται στον φορολογούμενο αν δεν μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό. Ωστόσο για την επιστροφή απαιτείται έλεγχος. Πιστωτικό είναι το υπόλοιπο όταν το αποτέλεσμα της αφαίρεσης είναι αρνητικό (-)

Άσκηση με συμπηφισμό

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 €

Δαπάνες – Εισροές	ΦΠΑ Εισροών	Έσοδα – Εκροές	ΦΠΑ Εκροών
Φορολογικά βιβλία: 100 €	x 6.5% = 6.5 €	Υπηρεσίες προς ν.π. : 200 €	x 23% = 46 €
Μυθιστόρημα: 50 €	ως ιδιώτης	Υπηρεσίες προς φ.π. : 100 €	x 23% = 23 €
Τηλέφωνο: 100 €	x 23% = 23 €		
Σύνολο:	29.5 €	Σύνολο:	69 €
Υπόλοιπο: 69 – 29.5 = 39.5 €		Χρεωστικός ΦΠΑ: 39.5 €	

ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΙ ΔΑΣΜΟΙ

Πρόκειται για γενικούς φόρους κατανάλωσης, φόρους επί της δαπάνης που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή προϊόντων. Σκοπός τους είναι η αύξηση των εσόδων του κράτους, παράλληλα όμως, μέσω αυτών ασκείται και εξωτερική οικονομική πολιτική. Η δικαιολογητική βάση των δασμών διαφέρει για τις εξαγωγές και τις εισαγωγές.

- Εισαγωγές: σκοπός είναι η προστασία των εγχώριων προϊόντων από πρακτικές όπως το dumping, όπου εισάγονται προϊόντα από ξένες χώρες (π.χ. Κίνα) και πωλούνται σε τιμές κάτω από το κόστος, με σκοπό τον αποκλεισμό των εγχώριων παραγωγών.
- Εξαγωγές: σκοπός είναι η εξασφάλιση επάρκειας προϊόντων στην εγχώρια αγορά. Πλέον έχουν σχεδόν εξαλείφει οι εξαγωγικοί δασμοί, με εξαίρεση ορισμένες κατηγορίες προϊόντων π.χ. υψηλής τεχνολογίας.

Δασμολόγιο, ονομάζεται ο ενιαίος κατάλογος όλων των προϊόντων της ΕΕ και η κατάταξή τους σε κατηγορίες. Επί αυτών υπάρχει και ο εκάστοτε δασμολογικός συντελεστής. Βέβαια πλέον, λόγω του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, δασμοί καταβάλλονται μόνο στα εξωτερικά σύνορα της ΕΕ.

ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Οι ειδικοί φόροι, ονομάζονται έτσι διότι βάση υπολογισμού δεν είναι τα χρήματα, όπως συμβαίνει στους κατ' αξία, αλλά κάποια άλλη αξία. Ειδικοί φόροι επιβάλλονται σε αγαθά και υπηρεσίες τα οποία ο νομοθέτης επιθυμεί να επιβαρύνει περισσότερο, διότι είτε τα θεωρεί πολυτελείας, είτε θέλει να αποθαρρύνει την χρήση τους.

Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης επί αγαθών

- Ενεργειακά προϊόντα, καύσιμα και ηλεκτρική ενέργεια
- Βιομηχανοποιημένη καπνοί , τσιγάρα
- Οινοπνευματώδη ποτά
- Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα

Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης επί υπηρεσιών

- Διαφημίσεις
- Τέλος συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας
- Τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών ή τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1. ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΤΣΑΚΗ

- Φόροι Εισοδήματος
- Φόροι Περιουσίας ή Κεφαλαίου
 - Φόροι Κατοχής Περιουσίας
 - Ενιαίος Φόρος Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)
 - Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
 - Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών
- Φόροι επί της Δαπάνης
 - Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)

2. ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ

- Φόροι Εισοδήματος
- Φόροι Περιουσίας
 - Φόροι Κατοχής Περιουσίας
 - ΕΝΦΙΑ
 - ΤΑΠ
 - Φόροι Μεταβίβασης Περιουσίας
 - Εκ χαριστικής αιτίας: φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών
 - Εξ επαχθούς αιτίας: ΦΜΑ
- Φόροι Κατανάλωσης

3. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΣΤΙΣ ΔΟΥ

- Τμήμα Εισοδήματος
- Τμήμα Κεφαλαίου
 - ΕΝΦΙΑ
 - ΦΜΑ
 - Φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών
- Τμήμα ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων

4. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

- Φορολογία κατοχής ακίνητης περιουσίας
 - i. ΕΝΦΙΑ
 - ii. ΤΑΠ
 - iii. Τέλος καθαριότητας και φωτισμού (ανταποδοτικό τέλος)
- Φορολογία εισοδήματος από ακίνητη περιουσία
 - i. Φόρος εισοδήματος (εισόδημα από κεφάλαιο)
- Φορολογία μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας
 - i. ΦΜΑ
 - ii. ΦΠΑ από μεταβίβαση νεόδμητων οικοδομών
 - iii. Φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών
 - iv. Φόρος υπεραξίας

5. ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΤΑΠ)

Το τέλος ακίνητης περιουσίας, εισήχθη με το Αρθρ. 24 Ν. 2130/1993. Φορολογικό υποκείμενο είναι ο κύριος ή επικαρπωτής του ακινήτου. Αφορά κάθε είδους ακίνητα κτισμένα και άκτιστα (οικόπεδα) εφόσον είναι εντός σχεδίου και μόνο τα κτισμένα ακίνητα εκτός σχεδίου και όχι τα άκτιστα (αγροτεμάχια).

Απαλλάσσονται:

- i. Τα ακίνητα του Δημοσίου, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ θρησκευτικών και φιλανθρωπικών ιδρυμάτων
- ii. Κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών (οι ιδιοκτήτες οφείλουν να το γνωστοποιήσουν για να μην φορολογηθούν)
- iii. Νεκροταφεία, ιστορικά μνημεία, σταύλοι κλπ.

Το ΤΑΠ είναι φόρος υπέρ των δήμων (δημοτικός φόρος) και εισπράττεται μέσω των λογαριασμών της ΔΕΗ. Φορολογική βάση είναι η αξία του ακινήτου που υπολογίζεται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές του *συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού* (τιμή ζώνης, συντελεστής παλαιότητας κλπ.)

Ο συντελεστής του φόρου κυμαίνεται από 0,25-0,35 ‰ και αποφασίζεται με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου.

Το ΤΑΠ βαρύνει τον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου. Σε περίπτωση μίσθωσης, η σύνδεση είναι στο όνομα του μισθωτή. Αν όμως το ΤΑΠ καταβληθεί από τον μισθωτή τότε έχει δια νόμου δικαίωμα να παρακρατήσει το ποσό από το μίσθωμα. Στον λογαριασμό της ΔΕΗ περιλαμβάνεται και το τέλος καθαριότητας και φωτισμού, ωστόσο αυτό ως ανταποδοτικό τέλος βαρύνει τον χρήστη, και άρα τον μισθωτή και όχι τον κύριο.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω το ΤΑΠ εισπράττεται από την ΔΕΗ. Εν προκειμένω η ΔΕΗ δρα ως ταμειακή υπηρεσία του δήμου. Ο κύριος λόγος που προκρίθηκε η είσπραξη από την ΔΕΗ και αντικατοπτρίζει τον ρεαλισμό που χαρακτηρίζει το φορολογικό δίκαιο είναι πρακτικός. Έγκειται αφενός στην έλλειψη οργάνωσης των εισπρακτικών υπηρεσιών των περισσότερων δήμων για την είσπραξη του φόρου και αφετέρου στην μεγάλη πίεση που ασκεί η ΔΕΗ στους δημότες υπό την απειλή διακοπής της παροχής ρεύματος.

Τι συμβαίνει όμως αν το ακίνητο δεν ηλεκτροδοτείται; Για την μεταβίβαση ενός ακινήτου χρειάζεται και βεβαίωση εξόφλησης ΤΑΠ. Οπότε αν πάω να πάρω βεβαίωση, ο δήμος δεν θα μου την δίνει, και δεν θα μπορώ να μεταβιβάσω το ακίνητο μέχρι να εξοφλήσω το ΤΑΠ. Ο δήμος όμως μπορεί να μου επιβάλλει ΤΑΠ μόνο για τα τελευταία 5 έτη.

6. ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΝΦΙΑ)

Νομική βάση του ΕΝΦΙΑ είναι ο Ν. 4223/2013.

Υποκείμενο του ΕΝΦΙΑ είναι οποιοδήποτε πρόσωπο έχει εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα. Περιλαμβάνονται και:

- Αυτός που αποκτά με προσύμφωνο αγοράς με δικαίωμα αυτοσύμβασης.
- Ο νομέας επιδίκου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκτιμηθεί με τελεσίδικη απόφαση ο ΕΝΦΙΑ δεν επιστρέφεται.
- Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς την συναίνεση του φορέα (ουσιαστικά καταπατητές).
- Ο ΟΤΑ για ακίνητο που δεσμεύει για χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

Αντικείμενο του φόρου είναι εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων. Παρόλα αυτά ο νόμος προσθέτει και το ενοχικό δικαίωμα της *αποκλειστικής χρήσης* με το σκεπτικό ότι κάποιος θα μπορούσε να χρησιμοποιεί κοινόχρηστους χώρους για αποκλειστική χρήση και έτσι να αποφεύγει τον φόρο. Έτσι οι χώροι στάθμευσης μεταβλήθηκαν από πλήρεις οριζόντιες ιδιοκτησίες, σε χώρους αποκλειστικής χρήσης.

- Πλήρης κυριότητα
- Ψιλή κυριότητα
- Επικαρπία
- Οίκηση
- Αποκλειστική χρήση
 - i. Θέσεων στάθμευσης
 - ii. Βοηθητικών χώρων
 - iii. Κολυμβητικών δεξαμενών

Απαλλάσσονται τα ακίνητα που ανήκουν:

- i. Στο Δημόσιο και το ΤΑΠΕΔ
- ii. Σε ΟΤΑ, ΝΠΔΔ που εντάσσονται στην Γενική Κυβέρνηση και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο
- iii. Σε ξένα κράτη αι χρησιμοποιούνται για πρεσβεία ή κατοικία πρεσβευτή
- iv. Σε ΝΠΔΔ που δεν εντάσσονται στην Γενική Κυβέρνηση και ιδιοχρησιμοποιούνται για εκπαιδευτικούς, πολιτιστικούς κλπ σκοπούς
- v. Σε μη κερδοσκοπικά ΝΠΔ που ιδιοχρησιμοποιούνται για εκπαιδευτικούς, πολιτιστικούς κλπ σκοπούς

- vi. Σε γνωστές θρησκείες και δόγματα και ιδιοχρησιμοποιούνται
- vii. στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, κείμενα εντός ή εκτός αυτού

Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου γίνεται με βάση την αντικειμενική αξία που υπολογίζεται με βάση την γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, τη παλαιότητα, τον όροφο και των αριθμό προσόψεων του κτίσματος. Ωστόσο οι συντελεστές ορίζονται με απόφαση του Υπ. Οικ. Αυτό είναι δυνατό διότι κατά τη νομολογία του ΣτΕ οι συντελεστές ακινήτων είναι τεχνικά στοιχεία και όχι φορολογικοί συντελεστές, ώστε να υπόκειται στην αρχή της νομιμότητας του Αρθρ. 78 Σ. και να πρέπει να ορίζονται σε τυπικό νόμο.

Η καινοτομία του ΕΝΦΙΑ είναι ότι ουσιαστικά πρόκειται για δύο φόρους, τον *κύριο* και τον *συμπληρωματικό*.

- Κύριος φόρος: βασικός φόρος ανά φορολογική ζώνη επί διάφορους συντελεστές (π.χ. παλαιότητας, ορόφου κλπ.)
- Συμπληρωματικός φόρος: έχει διαφορετικούς συντελεστές ανάλογα με το αν φορολογούνται φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Για τα νομικά πρόσωπα ισχύει αναλογικός συντελεστής 0,5% χωρίς αφορολόγητο όριο, ενώ για τα φυσικά οι συντελεστές έχουν ως εξής:

Κλιμάκιο	Συντελεστής
0,01 – 300.000	0,0%
300.001 – 400.000	0,1%
400.001 – 500.000	0,2%
500.001 – 600.000	0,3%
600.001 – 700.000	0,6%
700.001 – 800.000	0,7%
800.001 – 900.000	0,8%
900.001 – 1.000.000	0,9%
Υπερβάλλον	1%

7. ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

Επιβάλλεται από το Αρθρ. 44 Ν. 4011/2013 και επιβάλλεται στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη από κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων με κυβισμό πάνω από 1.929 κ.ε. αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμοπτέρων και δεξαμενών κολύμβησης. Φορολογικό αντικείμενο είναι η κατοχή κινητής περιουσίας.

8. ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Νομική βάση του φόρου είναι ο Ν.2961/2001. Φορολογικά υποκείμενα είναι οι κληρονόμοι και οι κληροδόχοι. Στα αγγλοσαξονικά δίκαια φορολογείται η

κληρονομιά (estate tax) γεγονός που έχει πρακτική σημασία καθότι υποχρέωση καταβολής έχει ο εκκαθαριστής και όχι ο κληρονόμος όπως στο ελληνικό δίκαιο. Επιπλέον στο ελληνικό δίκαιο οι κληρονόμοι και οι κληροδόχοι διαχωρίζονται σε τρεις τάξεις με σκοπό την προστασία της στενότερης οικογένειας του αποθανόντος, ούτως ώστε ο νομοθέτης να πάρει λιγότερο φόρο από αυτούς, οι οποίοι ενδέχεται να έχουν συμβάλει και στην δημιουργία της κληρονομιάς σε αντίθεση με του μακρινότερους συγγενείς. Η παραγραφή της φορολογικής αξίωσης είναι 10 ετής.

Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου θεωρείται η κληρονομιά, η κληροδοσία, η νέμηση ανιόντος η αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, αλλά και η σύμβαση ασφάλισης ζωής, αν δεν ορίζεται ο δικαιούχος στο ασφαλιστήριο.¹⁰

Φορολογική βάση του φόρου κληρονομιών είναι η *καθαρή αξία της κληρονομιάς*, δηλαδή η διαφορά του ενεργητικού από το παθητικό. Για τα κινητά λαμβάνεται υπόψη η αγοραία τους αξία, ενώ για τα ακίνητα η αντικειμενική αξία και συγκριτικά στοιχεία της αγοραίας αξίας. Σημαντικό είναι να σημειωθεί ότι στην αξία της κληρονομιάς συνυπολογίζονται και προηγούμενες δωρεές και γονικές παροχές. Αν δεν ίσχυε αυτό οι φορολογούμενοι θα είχαν συμφέρον να μεταβιβάζουν σιγά σιγά την περιουσία του ώστε να πληρώσει λιγότερο φόρο κληρονομιάς. Τυχόν φόρος δωρεάς που έχει καταβληθεί ήδη κατά τον χρόνο που αυτή έγινε θα αφαιρεθεί από τον φόρο κληρονομιάς.

9. ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΩΝ

Στον φόρο δωρεάς υπόκειται ο δωρεοδόχος. Ισχύει και εδώ ο διαχωρισμός των υποκειμένων σε τάξεις, όπως συμβαίνει και στον φόρο κληρονομιάς. Αντικείμενο του φόρου αποτελεί η κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς που περιλαμβάνει:

- Σύμβαση δωρεάς
- Άτυπη δωρεά, δηλαδή κάθε παραχώρηση, παροχή ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, ακόμη και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.
- Ποσά ή συντάξεις από ασφάλεια ζωής όταν στο ασφαλιστήριο ορίζεται ρητά ο δικαιούχος.

Φορολογική βάση αποτελεί η αξία των δωρηθέντων, και συνυπολογίζονται οι αξίες προηγούμενων δωρεών ή γονικών παροχών. Ο φόρος των προηγούμενων δωρεών εκπίπτει.

Γιατί όμως να δηλώσει κανείς στην εφορία την δωρεά; Οι δωρεές δηλώνονται κυρίως ώστε να καλυφθούν τα τεκμήρια. Ωστόσο για να ληφθεί υπόψη από την εφορία άτυπη δωρεά, αυτή θα πρέπει να έχει γίνει πριν την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου που θέλει να δικαιολογήσει ο φορολογούμενος. Αν γίνει μετά, δεν την δέχεται η εφορία. Μάλιστα με την άτυπη δωρεά δικαιολογείται το τεκμήριο του δωρεοδόχου και δημιουργείται τεκμήριο για τον δωρητή.

Βέβαια η άτυπη δωρεά είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί και από την εφορία. Είναι σύνηθες να υπάρχει κοινός λογαριασμός μεταξύ γονέα και τέκνου, το παιδί να κάνει ανάληψη π.χ. 10.000 € για να αγοράσει αυτοκίνητο και να τον ρωτήσει η εφορία που βρήκε τα λεφτά. Αν λοιπόν πει ότι έχει το 50% καταθετικού λογαριασμού ο έφορος μπορεί να πει ότι το τέκνο δεν έχει εισόδημα που να δικαιολογεί αυτό το ποσό της κατάθεσης και συνεπώς τα 10.000 € ήταν άτυπη δωρεά από τον πατέρα προς το τέκνο

¹⁰ Αν ορίζεται συγκεκριμένος δικαιούχος, τότε έχουμε φόρο δωρεάς.

και θα φορολογηθούν με 10% (πάντοτε οι χρηματικές δωρεές προς τέκνα φορολογούνται με 10%).

10. ΦΟΡΟΣ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

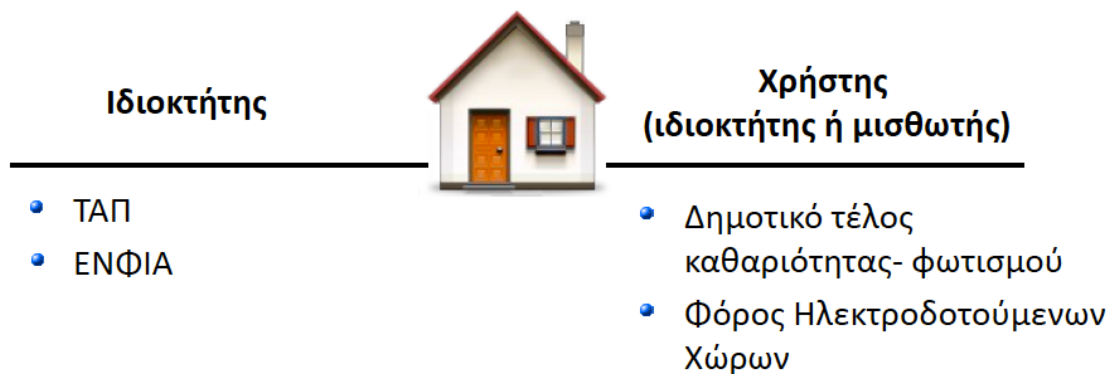
Ως γονική παροχή ορίζεται η παροχή περιουσία σε τέκνο από οποιονδήποτε γονέα. Φορολογικό υποκείμενο είναι το τέκνο, ενώ αντικείμενο είναι το δωρηθέν. Οι συντελεστές είναι ίδιοι με τον φόρο δωρεών, ωστόσο απαλλάσσεται η πρώτη κατοικία. Και εδώ συνυπολογίζονται οι προηγούμενες γονικές παροχές, και δωρεές.

11. ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

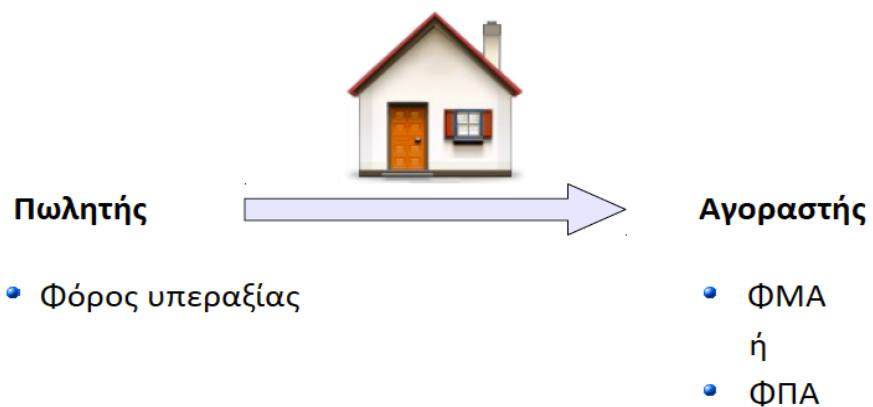
Ο φόρος υπεραξίας είναι στην ουσία φόρος εισοδήματος (Αρθρ. 41,43 ΚΦΕ). Ως υπεραξία λογίζεται η διαφορά ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης ενός ακινήτου, η οποία λαμβάνεται υπόψη αποπληθωρισμένη και αποτελεί τη φορολογική βάση του φόρου. Ο συντελεστής του φόρου είναι 15%.

Ζήτημα τέθηκε με τα παλιά ακίνητα, τα οποία δεν αναγράφουν τιμή κτήσης. Οι συμβολαιογράφοι αρνούνταν να υπογράψουν συμβόλαια διότι είναι υποχρεωμένοι να επισυνάπτουν στο συμβόλαιο την τιμή κτήσης, την οποία δεν μπορούσαν να υπολογίσουν. Το ζήτημα λύθηκε με την απαλλαγή από των φόρο υπεραξίας, των ακινήτων που κτήθηκαν πριν το 1995.

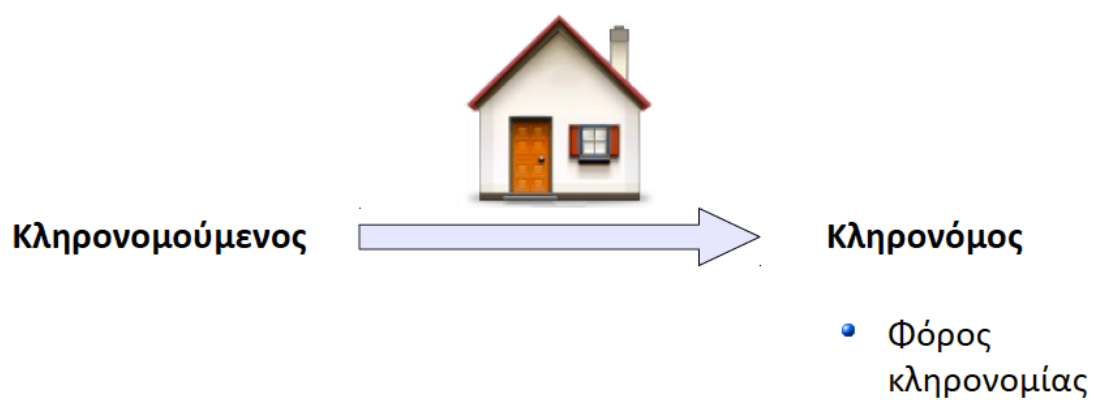
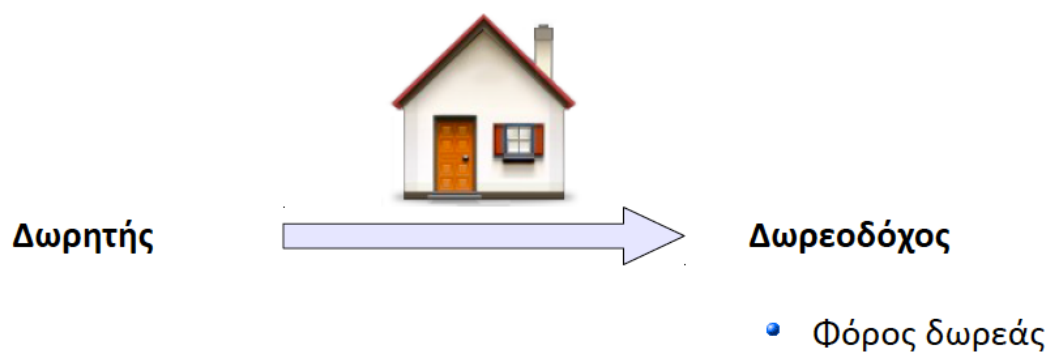
12. ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ



Το ΤΑΠ μπορεί να πληρωθεί και από τον μισθωτή, αλλά εκπίπτει από το μίσθωμα.



Αν το ακίνητο είναι νεόδμητο ο αγοραστής επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ενώ ΦΜΑ πληρώνει μόνο αν δεν είναι νεόδμητο.



ΕΚΤΑΚΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Λόγω της οικονομικής κρίσης έχει επιβληθεί μία πληθώρα έκτακτων φόρων. Αυτοί είναι:

- Έκτακτη εφάπαξ εισφορά νομικών προσώπων (Ν. 3758/2009): ίσχυε για ένα έτος (εφάπαξ). Η εισφορά επιβλήθηκε το 2009 και αφορούσε το εισόδημα που προκύπτει από το 2008, άρα από την χρήση του 2007. Ωστόσο με βάση την αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας η φορολογία δεν μπορεί να πάει πιο πίσω από το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Το ΣτΕ την έκρινε συνταγματική. Αφορούσε υψηλά εισοδήματα, άνω των 60.000 €.
- Έκτακτη εφάπαξ εισφορά νομικών προσώπων (Ν. 3845/2010): επίσης εφάπαξ, αφορούσε εισοδήματα άνω των 100.000 €.
- Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (Αρθρ. 29 Ν. 3986/2011): υποκείμενα είναι φ.π. με ετήσιο εισόδημα άνω των 12.000 €. Εξαιρούνταν τυφλοί, ανάπηροι και άνεργοι. Το ιδιαίτερο με τον φόρο αυτό είναι ότι η κλίμακα δεν λειτουργεί με «φέτες» αλλά ο κάθε συντελεστής επιβάλλεται σε όλο το εισόδημα. Μόνο σε αυτόν τον φόρο συμβαίνει αυτό! Η εισφορά αυτή καταβάλλεται με παρακράτηση από τον εργοδότη, όπως το ΙΚΑ και ο φόρος εισοδήματος.
- Έκτακτη εισφορά σε αντικειμενικές δαπάνες (Αρθρ. 30 Ν. 3986/2011): επιβλήθηκε μόνο στις δηλώσεις του 2011 και αφορούσε τα ποσά αντικειμενικής δαπάνης φυσικών προσώπων από την κατοχή περιουσιακών στοιχείων όπως ΙΧ, σκάφη αναψυχής κλπ. Συντελεστής 5% επί της δαπάνης.
- Τέλος επιτηδεύματος (Αρθρ. 31 Ν. 3986/2011): επιβάλλεται στους ελεύθερους επαγγελματίες και ισχύει ακόμη. Δεν έχει συντελεστή, αλλά είναι πάγιο ποσό ανάλογα με τον πληθυσμό της έδρας του επιτηδεύματος (400 € για πόλεις με λιγότερο από 200.000 κατοίκους και 500 € για πόλεις με άνω των 200.000 κατοίκων). Το ΣτΕ το έκρινε φόρο και όχι ανταποδοτικό τέλος και ότι δεν είναι κεφαλικός φόρος, καθότι υπάρχει κάποια διαβάθμιση.
- Εισφορά αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων (Αρθρ. 43 Ν. 4011/2013): οι αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρίες δεν πληρώνουν φόρους στην Ελλάδα, εκτός ΦΠΑ. Από το 2012-2015 επιβλήθηκε έκτακτος φόρος στο εισαγόμενο συνάλλαγμα των εταιριών. Η εισφορά αυτή ξεκίνησε ως εθελοντική (πέραν ενός minimum) με συμφωνία των εφοπλιστών και της κυβέρνησης την οποία η κυβέρνηση μονομερώς μετέτρεψε σε υποχρεωτική. Αυτό δημιούργησε μεγάλη δυσφορία στους εφοπλιστές με αποτέλεσμα να μην έχει επιβληθεί-καταβληθεί ακόμη.
- Φόρος πολυτελούς διαβίωσης (Αρθρ. 44 Ν. 4011/2013): αποτελεί φόρο επί την κατοχή περιουσίας και επιβάλλεται στην ετήσια δαπάνη από κυριότητα ή κατοχή ΙΧ, σκάφω αναψυχής κλπ.
- Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ΑΠΕ (Ν.4093/2012): αφορούσε τους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας (ΑΠΕ) και συμπαραγωγή ηλεκτρισμού & θερμότητας υψηλής απόδοσης (ΣΗΘΥΑ) για το 2012-2014. Η φορολογική βάση ήταν το τίμημα πώλησεως ηλεκτρικής ενέργειας.

Κοινά γνωρίσματα των εκτάκτων φόρων είναι οι ορολογία «έκτακτη εισφορά» και όροι που αναδείχνουν τον κοινωνικό χαρακτήρα της επιβάρυνσης. Σε κάθε

περίπτωση πρόκειται για φόρους, ανεξαρτήτως ονομασίας. Όλες είχαν έκτακτο χαρακτήρα (εκτός του τέλους επιτηδεύματος) και σκοπό είχαν να ικανοποιήσουν τα κριτήρια δημοσιονομικής πειθαρχίας.

Επίσης είναι άμεσοι και όχι έμμεσοι φόροι (π.χ. ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) κυρίως για λόγους αποδοτικότητας.¹¹ Αυτό έγινε ώστε να αποφευχθεί η μετακύλιση του κόστους στον καταναλωτή και να μην υπάρχει δυνατότητα μεταβολής της καταναλωτικής συμπεριφοράς (π.χ. όταν αυξήθηκε το κόστος των τσιγάρων απλώς αναπτύχθηκε το λαθρεμπόριο).

Η νομολογία τους χαρακτήρισε όλους συνταγματικούς με εξαίρεση την διακοπή του ρεύματος στο ΕΕΤΗΔΕ.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

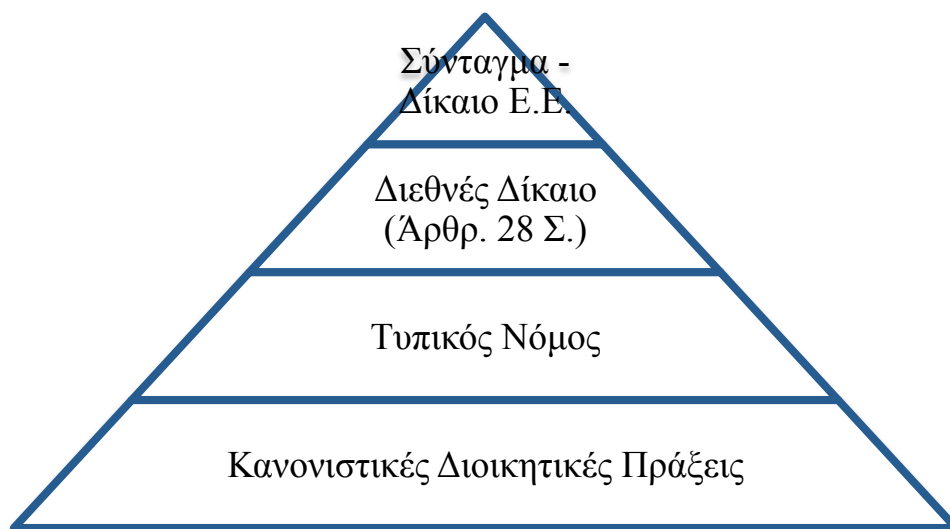
Διεθνές φορολογικό δίκαιο είναι το σύνολο των κανόνων που ρυθμίζουν τη φορολόγηση της διασυννοριακής οικονομικής δραστηριότητας. Πηγές του διεθνούς φορολογικού δικαίου υπό στενή έννοια αποτελούν:

- i. Πολυμερείς διεθνείς συνθήκες
- ii. Διμερείς συμβάσεις
- iii. Διεθνή έθιμα και γενικές αρχές του δικαίου
- iv. Νομολογία διεθνών δικαστηρίων

Ενώ στις υπό ευρεία έννοια πηγές του διεθνούς φορολογικού συμπεριλαμβάνεται και το εσωτερικό διεθνές φορολογικό δίκαιο

2. ΣΧΕΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Οι κανόνες του διεθνούς δικαίου εισέρχονται στο εσωτερικό μέσω του Αρθρ. 28 § 1 Σ. και έχουν ανώτερη τυπική ισχύ από τον τυπικό νόμο. Σε περίπτωση σύγκρουσης, οι εθνικές διατάξεις είναι ανίσχυρες και δεν μπορούν να μεταβληθούν οι όροι της σύμβασης με νόμο (treaty overriding). Συνεπώς η ιεραρχία των κανόνων είναι η εξής:



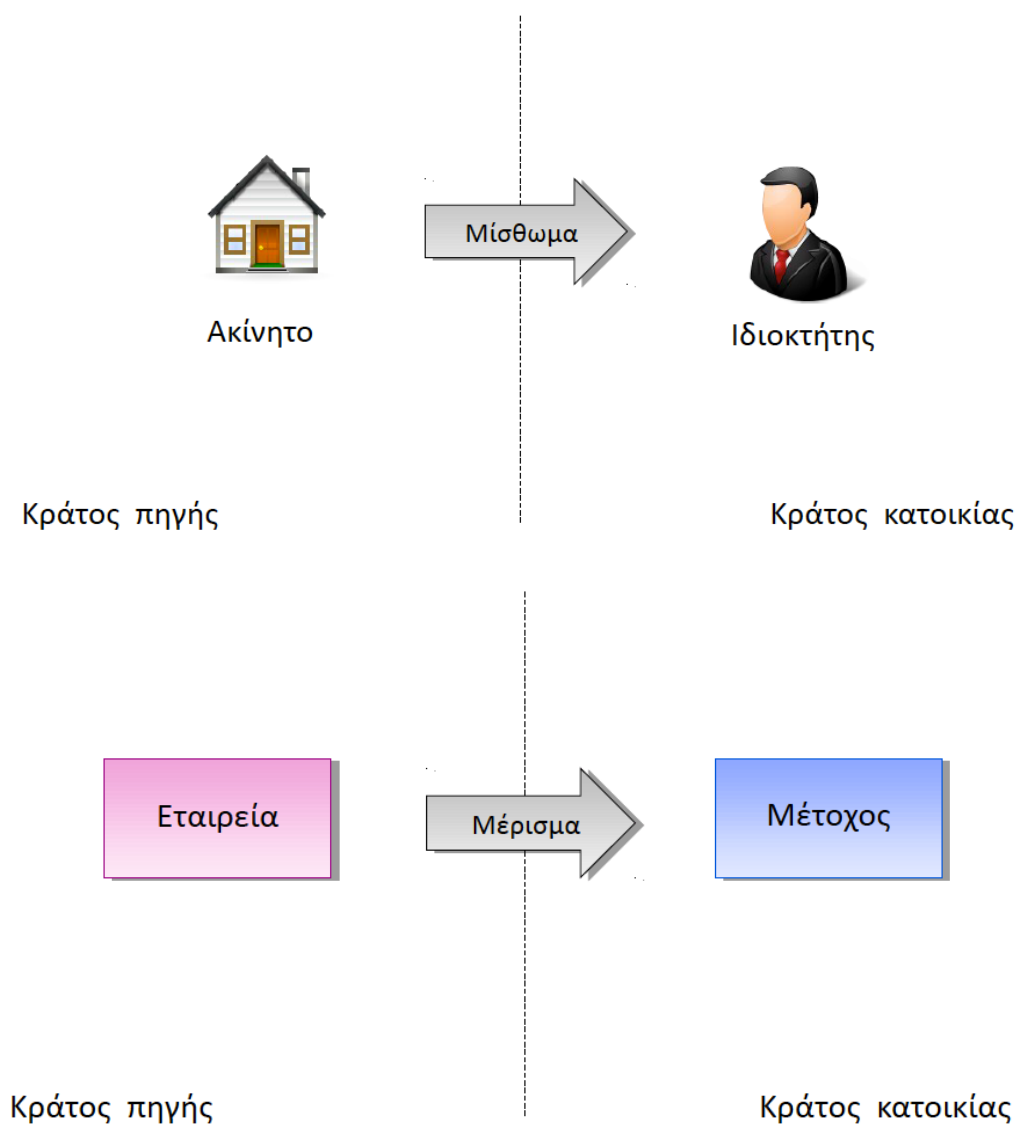
¹¹ Οι δασμοί δεν αποτελούν ακριβώς έμμεσους φόρους, διότι ρυθμίζονται από την ΕΕ.

3. ΣΥΓΚΡΟΥΣΗ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η διπλή φορολογία είναι ένα φαινόμενο το οποίο οφείλεται στο ότι υπάρχουν πλείονα κριτήρια επιβολής φόρων, τα οποία εφαρμόζονται σωρευτικά από το *κράτος πηγής* και από το *κράτος κατοικίας/έδρας*. Τα κριτήρια επιβολής φόρων διακρίνονται σε:

- Υποκειμενικά:
 - Κατοικία/έδρα
 - Υπηκοότητα
- Αντικειμενικά:
 - Πηγή εισοδήματος
 - Θέση του ακινήτου

Διπλή φορολογία έχουμε όταν *συγκρούονται* τα κριτήρια φορολογίας.



Έτσι αν το κράτος πηγής φορολογεί με αντικειμενικά κριτήρια και το κράτος κατοικίας με υποκειμενικά, το μίσθωμα θα υπόκειται σε δύο φόρους.

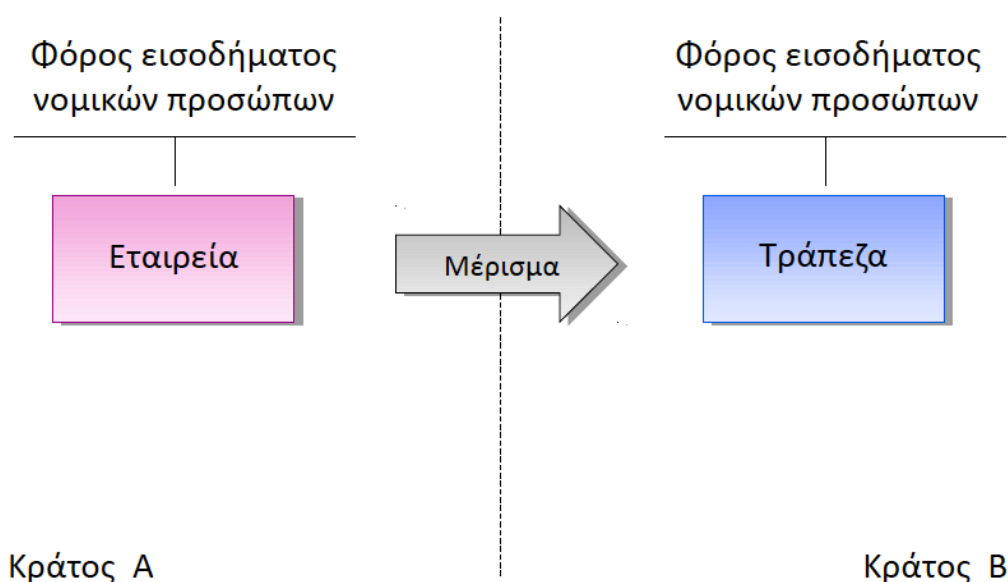
4. ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Η διπλή φορολογία κατ' αρχάς διακρίνεται σε *εσωτερική* και *διεθνή* ανάλογα με το αν συμβαίνει στο εσωτερικό μιας χώρας, ή συνδέεται με περισσότερα κράτη. Σημαντικότερη διάκριση όμως είναι είναι η διάκριση της διπλής φορολογίας σε *νομική* και *οικονομική*.

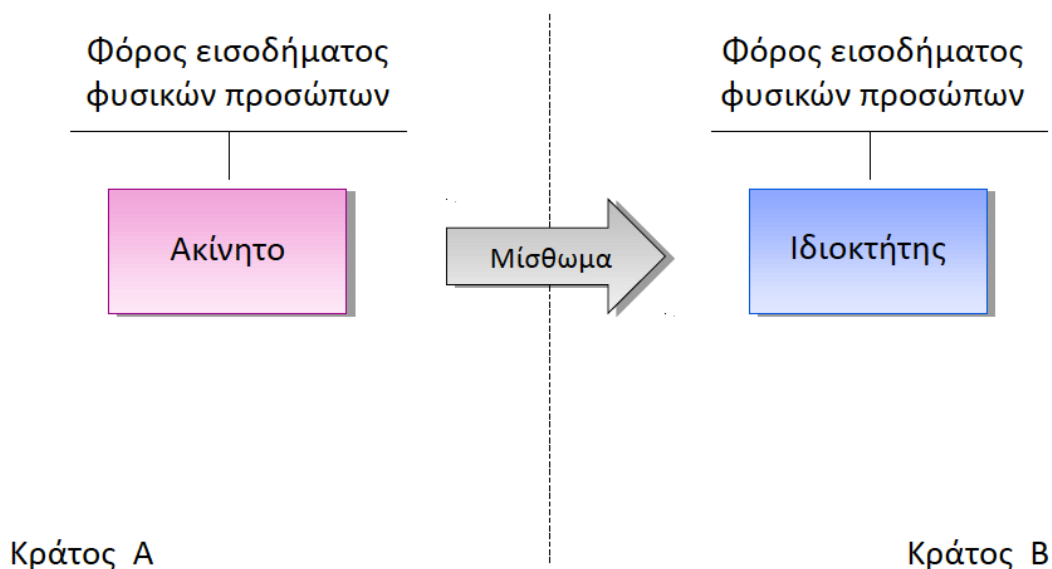
- Νομική Διπλή Φορολογία: το ίδιο πρόσωπο, υποβάλλεται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και την ίδια χρονική περίοδο.
- Οικονομική Διπλή Φορολογία: δύο διαφορετικά πρόσωπα υποβάλλονται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και την ίδια χρονική περίοδο.

	Νομική	Οικονομική
Ταυτότητα φορολογικού υποκειμένου	✓	✗
Ταυτότητα φορολογικού αντικειμένου	✓	✓
Ταυτότητα χρονικής περιόδου	✓	✓
Συνάφεια φόρου	✓	✓

Παράδειγμα διπλής οικονομικής φορολογίας:



Παράδειγμα διπλής οικονομικής φορολογίας:



5. ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΞΑΛΕΙΨΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Δύο είναι οι μέθοδοι που κυριαρχούν στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας *η μέθοδος της εξαίρεσης και η μέθοδος της πίστωσης*. Κατά γενικό κανόνα στην Ελλάδα εφαρμόζεται η μέθοδος της πίστωσης. Σημειώνεται ότι το κράτος κατοικίας καταπολεμάει την διπλή φορολογία και όχι το κράτος πηγής.

- 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 τον φόρο που οφείλεται για τα ίδια εισοδήματα στην ημεδαπή.

	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

6. ΜΕΤΡΑ ΕΞΑΛΕΙΨΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η διπλή φορολογία καταρχήν μπορεί να εξαλειφτεί με *μονομερή μέτρα*, δηλαδή μέσω διατάξεων του εσωτερικού δικαίου. Το κυριότερο μέσο ωστόσο είναι τα *διμερή μέτρα*, δηλαδή οι διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που υπογράφονται μεταξύ δύο κρατών. Τέλος υπάρχουν και *πολυμερή μέτρα*, δηλαδή πολυμερείς συνθήκες που υπογράφονται τα πλαίσια διεθνών οργανισμών.

Οι διμερείς συμβάσεις, ή αλλιώς φορολογικές συμβάσεις είναι συμβάσεις του δημοσίου διεθνούς δικαίου που υπογράφονται μεταξύ δύο κρατών. Συνήθως βασίζονται σε μία πρότυπη σύμβαση (π.χ. του ΟΟΣΑ, του ΟΗΕ ή των ΗΠΑ) και τα συμβαλλόμενα μέρη είναι ελεύθερα να διαπραγματευθούν τους όρους ανάλογα με τις ανάγκες τους. Οι πρότυπες συμβάσεις φυσικά δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, και δεν αποτελούν πράγματι συμβάσεις μεταξύ κρατών, ενώ αμφισβητείται το αν μπορούν να θεωρηθούν ερμηνευτικό βοήθημα. Οι συμβάσεις υπογράφονται και στις δύο γλώσσες των αντισυμβαλλομένων αλλά και σε Αγγλικά ή Γαλλικά που υπερισχύει σε περιπτώσεις ερμηνείας.

Σκοπός των διμερών συμβάσεων είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ωστόσο δεν επιβάλλουν νέο φόρο, ούτε μοιράζουν την φορολογική ύλη. Αντίθετα *κατανέμουν την φορολογική εξουσία*. Έτσι φορολογική εξουσία μπορούν να έχουν:

- Μόνο το κράτος πηγής
- Μόνο το κράτος κατοικίας
- Και τα δύο κράτη: στην περίπτωση αυτή το κράτος πηγής *δικαιούται* να διενεργήσει παρακράτηση, αν όμως το κάνει, το κράτος κατοικίας *οφείλει* να την λάβει υπόψη με εξαίρεση του εισοδήματος ή πίστωση του καταβληθέντος φόρου. Η διμερής σύμβαση ορίζει το ανώτατο συντελεστή του φόρου. Αν ο φορολογικός συντελεστής του κράτους κατοικίας είναι μικρότερος, εφαρμόζεται αυτός, αν όμως είναι μεγαλύτερος, τότε εφαρμόζεται ο ανώτατος συντελεστής που ορίζει η σύμβαση.

Η καταπολέμηση της διπλής φορολογίας εναπόκειται πάντα στο κράτος κατοικίας!

Αντικείμενο των διμερών συμβάσεων διπλής φορολογίας μπορούν να είναι (i) η φορολογία εισοδήματος, (ii) η φορολογία κεφαλαίου, και (iii) η φορολογία κληρονομιών και δωρεών. Η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις με 47 κράτη για την

αποφυγή διπλής φορολογία του εισοδήματος και του κεφαλαίου (βασιζόμενες στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ) και 5 για την φορολογία κληρονομιών και δωρεών.

7. ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΣυμβΟΟΣΑ

Η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ κατανέμει την φορολογική εξουσία ως εξής:

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	✗	✓

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ένωση κρατών με ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα, όργανα και πεδίο δράσης. Πρωταρχικός στόχος της Ε.Ε. είναι η επίτευξη μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς (internal market). Άλλωστε η Ε.Ε. ξεκίνησε ως τελωνειακή ένωση. Στο ευρωπαϊκό δίκαιο γίνεται λόγος για τις *θεμελιώδεις ελευθερίες* της ένωσης:

- i. Ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων
- ii. Ελευθερία εγκατάστασης
- iii. Ελευθερία παροχής υπηρεσιών
- iv. Ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίου

Τα Κράτη-Μέλη της Ε.Ε. κατά την ένταξή τους στην Ένωση εκχωρούν ορισμένες από τις εξουσίες τους σε αυτή. Για τον λόγο αυτό και ισχύουν οι εξής βασικές αρχές, που παράλληλα χαράζουν και τα όρια της ενωσιακής δράσης:

- i. Αρχή της δοτής αρμοδιότητας
- ii. Αρχή της επικουρικότητας
- iii. Αρχή της αναλογικότητας

2. Η ΕΝΩΣΙΑΚΗ ΔΡΑΣΗ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου η Ε.Ε. έχει τρεις στόχους: την ενοποίηση, την εναρμόνιση και τον συντονισμό. Η ενοποίηση επιτυγχάνεται μέσω των κανονισμών. Η εναρμόνιση διακρίνεται σε *θετική*, η οποία διασφαλίζεται μέσω οδηγιών, και σε *αρνητική*, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της νομολογία του ΔΕΕ, το οποίο αποκαλείται και *μοχλός εναρμόνισης*. Τέλος, ο συντονισμός επιτυγχάνεται μέσα από συστάσεις και γνώμες.

- Άμεση φορολογία: εναρμόνιση περιπτώσιολογική, θετική και αρνητική
- Έμμεση φορολογία:

- ΦΠΑ και ΕΦΚ: εναρμόνιση (πλήρης)
- Δασμοί: ενοποίηση

3. ΣΧΕΣΗ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Το διεθνές και το ευρωπαϊκό δίκαιο έχουν μία σχέση *επικάλυψης και αλληλεπίδρασης*. Παράλληλα ισχύουν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας (Αρθρ. 4 ΣΛΕΕ) και η αρχή *pacta sunt servanda* (Αρθρ. 351 ΣΛΕΕ). Βάσει των δύο αυτών αρχών οι διμερείς συμβάσεις οφείλουν να τηρούνται. Καθότι όμως το ευρωπαϊκό δίκαιο υπερισχύει του διεθνούς και συνεπώς οι κοινοτικές διατάξεις υπερισχύουν των διμερών συμβάσεων, οι τελευταίες διακρίνονται σε *προενταξιακές* και *μεταενταξιακές*.¹²

Οι προενταξιακές συμβάσεις που αντίκειται στο Δίκαιο της Ε.Ε. έπρεπε να τροποποιηθούν ή να ληφθούν μέτρα για την άρση της αντίθεσής τους. Αντίθετα οι μεταενταξιακές, που συγκρούονται με το ενωσιακό δίκαιο δεν εφαρμόζονται.

4. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

- Πρωτογενές Δίκαιο
 - Αρθρ. 28επ. ΣΛΕΕ (Τελωνειακοί Δασμοί)
 - Αρθρ. 113 ΣΛΕΕ (ΦΠΑ, ΕΦΚ)
- Παράγωγο Δίκαιο
 - Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (ΚΑΝ 2913/1992/ΕΟΚ)
 - Εκσυγχρονισμένος Τελωνειακός Κώδικας (ΚΑΝ 450/2008/ΕΚ)
 - Οδηγίες ΦΠΑ (κυριότερη η 6^η Οδηγία 2006/112/ΕΚ)
 - Οδηγίες ΕΦΚ (κυριότερη η 6^η Οδηγία 2008/118/ΕΚ)

5. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

- Πρωτογενές Δίκαιο
 - Η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας δεν προβλέπεται ρητώς η εναρμόνιση. Νομική βάση της εναρμόνισης είναι το Αρθρ. 115 ΣΛΕΕ το οποίο ορίζει: «*Με την επιφύλαξη του Αρθρου 114, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά την διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και τη 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 λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.*» Άρα στο πεδίο της άμεσης φορολογίας είναι δυνατή μόνο η εναρμόνιση και όχι η ενοποίηση (λόγω της χρήσης οδηγιών) απαιτείται ομοφωνία των μελών του Συμβουλίου και η ύπαρξη ανάγκης που προκύπτει από την επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Όλα αυτά εξηγούν και τον περιπτωσιολογικό χαρακτήρα της εναρμόνισης στην άμεση φορολογία.
 - Διατάξεις με κανονιστική ισχύ στο πεδίο της άμεσης φορολογίας
 - Αρθρ. 45 ΣΛΕΕ: Ελεύθερη κυκλοφορία εργαζομένων

¹² Η Ελλάδα μπήκε στην Ε.Ε. το 1981

- Αρθρ. 49, 54 ΣΛΕΕ: Ελευθερία εγκατάστασης
 - Αρθρ. 56 ΣΛΕΕ: Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών
 - Αρθρ. 63 ΣΛΕΕ: Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων
 - Αρθρ. 107 ΣΛΕΕ: Απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων
- Παράγωγο Δίκαιο
- Οδηγία Συγχωνεύσεων
 - Οδηγία Μητρικών-Θυγατρικών
 - Σύμβαση Διαιτησίας
 - Οδηγία Τόκων Αποταμιεύσεως
 - Οδηγία Τόκων και Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων
 - Οδηγία για την Αμοιβαία Συνδρομή στην Είσπραξη Φόρων
 - Οδηγία για την Ανταλλαγή Πληροφοριών

6. ΟΔΗΓΙΑ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΩΝ

Πρόκειται για την Οδηγία 90/434/ΕΟΚ (Ν. 2578/1990) σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών.

Το ζήτημα που λύθηκε με την οδηγία ήταν ότι οι διασυνοριακοί μετασχηματισμοί οδηγούσαν στην αποκάλυψη της υπεραξίας (π.χ. αφανών αποθεματικών) τα οποία και φορολογούνται. Αντίθετα στα εθνικά δίκαια ίσχυε η αναβολή, όπου η υπεραξία δεν φορολογούταν κατά τον μετασχηματισμό, αλλά αργότερα π.χ. κατά την λύση, ή μέσω μερισμάτων ή κατά την εξαγορά της εταιρίας. Το ζήτημα αυτό λύθηκε με την υιοθέτηση του συστήματος της αναβολής και σε ενωσιακό επίπεδο, ώστε να μην υπάρχουν πλέον αντικίνητρα κατά των διασυνοριακών συγχωνεύσεων εντός Ε.Ε.

Ωστόσο η εφαρμογή της Οδηγίας έχει αποδειχθεί προβληματική. Στην Ελλάδα δεν εφαρμόζεται διότι δεν έχει εκδοθεί η σχετική εγκύκλιος, ενώ τα εταιρικά δίκαια των κρατών μελών αδυνατούν να υλοποιήσουν τις προβλεπόμενες φορολογικές ρυθμίσεις. Βέβαια στον τομέα αυτό έχει παρατηρηθεί πρόοδος λόγω της ευρωπαϊκής εταιρίας (societas europaea).

7. ΟΔΗΓΙΑ ΜΗΤΡΙΚΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ

Πρόκειται για την Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (Ν. 2578/1990) σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς των διανεμόμενων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών.

Στην Ελλάδα, αλλά και γενικότερα σε εθνικό επίπεδο, υπάρχει ζήτημα με την διπλή φορολόγηση μερισμάτων καθότι φορολογούνται και στα χέρια της εταιρίας και στα χέρια του μετόχου, αλλά με χαμηλότερο συντελεστή. Έτσι σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η λύση που δόθηκε στο παραπάνω πρόβλημα είναι ότι το κράτος πηγής (της θυγατρικής) απαλλάσσεται από κάθε παρακράτηση φόρου και φορολογεί μόνο το ν.π για τα κέρδη του, και το κράτος κατοικίας (της μητρικής) ακολουθεί είτε τη μέθοδο της εξαίρεσης, είτε την μέθοδο της πίστωσης.

Ο κανονικός τρόπος φορολόγησης μερισμάτων έχει ως εξής:

Κέρδη εταιρίας: 100€

Φόρος σε ν.π. 26%

Κέρδος μετά τον φόρο: 74 €

Φορολογία σε μέτοχο με παρακράτηση: 10% (άρα 7,4 €)

Κέρδος μετόχου: 67,6 €

Αποτελεσματικός συντελεστής φόρου: 33,4%

8. ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΚΩΝ ΑΠΟΤΑΜΙΕΥΣΕΩΣ

Πρόκειται για την Οδηγία 2003/48/EK (Ν. 3312/2005) για την φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις. Πεδίο εφαρμογής είναι οι τόκοι καταθέσεων φ.π. και σκοπός ήταν η ουδετερότητα στην φορολογία των καταθέσεων.

Σε φορολογία υπόκεινται μόνο οι τόκοι ως εισόδημα, και όχι το ίδιο το κεφάλαιο της κατάθεσης. Η λύση που δόθηκε είναι να φορολογούνται οι τόκοι μόνο στο κράτος κατοικίας του φ.π. (δεν ισχύει για ν.π.) και η απαλλαγή του κράτους πηγής από την παρακράτηση φόρου.

Επιπλέον η Οδηγία προέβλεπε για ένα σύστημα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, καταργώντας ουσιαστικά το τραπεζικό απόρρητο. Ωστόσο η Οδηγία θα έμενε ανεφάρμοστη όσο το τραπεζικό απόρρητο διατηρούνταν σε τρίτα κράτη, όπως π.χ. η Ελβετία και το Λίχτενσταϊν. Λύση είναι η επιδίωξη συμφωνιών ανάμεσα στα τρίτα κράτη και την Ε.Ε. ή τα κράτη μέλη μεμονωμένα, όπως π.χ. η συμφωνία Γερμανίας-Ελβετίας, για την ανταλλαγή πληροφοριών.

Αντίστοιχες προβλέψεις για νομικά πρόσωπα μόνο περιέχει και η Οδηγία 2003/49/EK σχετικά με την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών.