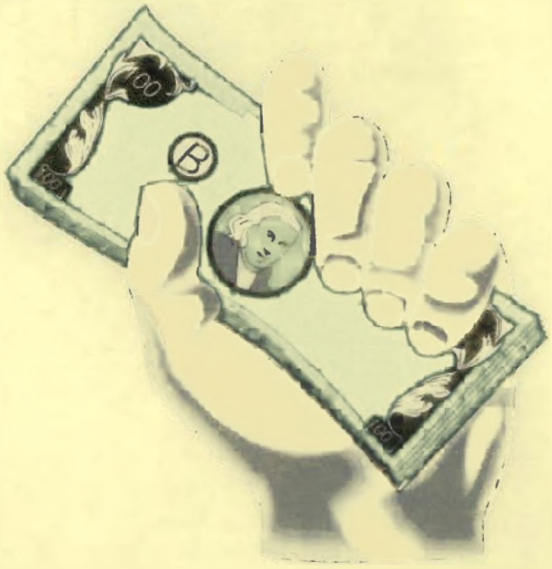
ΤΕΙ ΑΘΗΝΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΠΟΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ & ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ
[illegible]

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 1999

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ & ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ

ΚΟΝΤΟΓΙΑΝΝΗ ΔΩΡΑ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1. .....

2. .....

3. .....

4. .....

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Φ.Π.Α. & ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ. ΕΝΝΟΙΕΣ & ΟΡΙΣΜΟΙ. ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέσα στα τελευταία χρόνια η πορεία των παγκόσμιων οικονομικών εξελίξεων εμφανίζεται ραγδαία με ρυθμούς που καθιστούν αδύνατη πολλές φορές την παρακολούθηση της πορείας των γεγονότων. Η ελληνική οικονομία προσπαθεί να εναρμονιστεί με τις άλλες οικονομίες και να τις φτάσει σε αποδοτικότητα. Βήματα δύσκολα για μια τόσο εξασφαλισμένη οικονομία που θέλει να μειώσει το δημόσιο χρέος και τον πληθωρισμό και να δημιουργεί θετικό κλίμα επενδύσεων. Από την άλλη πλευρά, ο έλληνας πολίτης - φορολογούμενος δεν έχει πληροφορηθεί τη σημασία της ευρωπαϊκής οικονομικής αγοράς και μια τέτοια άγνοια δυστυχώς θα έχει συνέπειες στην ελληνική οικονομία.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να φανεί όσο καλύτερα γίνεται ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζεται η φοροδιαφυγή στα πλαίσια εφαρμογής του ΦΠΑ καθώς επίσης τις επιπτώσεις και επιδράσεις του στην ελληνική οικονομία, όσο πιο ουσιαστικά και αντικειμενικά γίνεται.

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Η δομή και η εξέλιξη του ελληνικού φορολογικού συστήματος έχει επηρεαστεί, σε μεγάλο βαθμό, από την ανάπτυξη και τη διάρθρωση του ευρύτερου δημόσιου τομέα της οικονομίας.

Το κυριότερο, ίσως, γνώρισμα του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι ότι είναι εξαιρετικά πολύπλοκο με αποτέλεσμα να πραγματοποιείται σε μεγάλη έκταση φοροδιαφυγή αν και μετά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. το 1987 η κατάσταση έχει ελαφρά βελτιωθεί.

Βέβαια το πρόβλημα δεν έχει λυθεί και ούτε πρόκειται να λυθεί οριστικά κατά τη γνώμη μου διότι ο ελληνικό δαιμόνιο πάντα θα εφευρίσκει τρόπους να φοροδιαφεύγει. Φυσικά για να γίνουν οι έλληνες φορολογούμενοι στο σύνολό τους ειλικρινείς και για να αντιμετωπίσει το Κράτος στη χώρα μας σωστά το θέμα της φοροδιαφυγής, περιορίζοντάς την στα ελάχιστα κατά το δυνατόν όρια, είναι ανάγκη να εφαρμόσει τα κατάλληλα γι΄ αυτό το σκοπό μέτρα.

Ένα από τα σπουδαιότερα φορολογικά μέτρα που ισχύσαν στη χώρα μας είναι η καθιέρωση του Φ.Π.Α. Με την προσχώρηση της χώρας μας στις Ευρωπαϊκής οικονομικές κοινότητες (W 945/1979 - Συνθήκη προσχώρησης 28/5/79) πραγματοποιήθηκε η τελωνειακή εναρμόνιση με την κατάργηση σταδιακά των εισαγωγικών δασμών για εισαγωγές από χώρες της ΕΟΚ (ποσοτικοί περιορισμοί, φόροι ισοδυναμιών με τους δασμούς, εφαρμογή κοινού

εξωτερικού Δασμολογίου κ.α.), καθώς και η εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα, ειδικότερα δε στην έμμεση φορολογία.

Η φορολογική προσαρμογή στην κοινότητα, υπαγορεύει από τις διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης (ειδικότερα από τα άρθρα 95-99), καθώς και από τις κατευθυντήριες οδηγίες της ΕΟΚ

Στον τομέα αυτό η κοινότητα πραγματοποίησε σημαντική πρόοδο με την κατάργηση όλων των γενικών έμμεσων φόρων και την αντικατάστασή τους με ένα νέο φόρο, το φόρο Προστιθέμενης αξίας

Η καθιέρωση βέβαια του ΦΠΑ στο ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν ήταν μια ελληνική φορολογική καινοτομία. Η εφαρμογή του ήταν φυσική απόρροια της ένταξης της χώρας μας στην ΕΟΚ. Η εισαγωγή του από την αρχή γέμισε με ελπίδες για τη βελτίωση ολόκληρου του υπάρχοντος φορολογικού μας συστήματος παρόλο που οι σχετικές μελέτες για την εφαρμογή του άρχισαν την δεκαετία του 1970. Τα διαρθρωτικά όμως προβλήματα της ελληνικής οικονομίας (χαμηλή παραγωγικότητας και δυσμενείς ανταγωνιστικές συνθήκες), έλλειψη εκσυγχρονισμένων υπηρεσιών βεβαίωσης είσπραξης των φόρων και η αδυναμία διασταυρώσεων των φορολογικών στοιχείων, σε συνδυασμό με την πανσπερμία έμμεσων φόρων και την ύπαρξη πολλών μικρών επιχειρήσεων σε επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, οδηγούσαν κάθε φορά στην αναβολή της εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ.

Τα παραπάνω προβλήματα της ελληνικής οικονομίας και τα αιτήματα της κυβέρνησης έλαβε σοβαρά υπόψη η κοινότητα με αποτέλεσμα να δοθούν στην Ελλάδα πολλές δυνατότητες για να ελαχιστοποιηθούν οι αρνητικές επιπτώσεις

από την εισαγωγή του ΦΠΑ και να εξασφαλιστούν οι κατάλληλες προϋποθέσεις για την λειτουργία του. Τελικά την 1/1/87 παρά τις διαφωνίες και τα προβλήματα της ελληνικής οικονομίας και ειδικότερα του ελληνικού φορολογικού συστήματος καθιερώθηκε ο ΦΠΑ.

Ο ΦΠΑ θεωρείται πλέον επιστημονικά θεμελιακός φόρος και εφαρμόζεται όχι μόνο στις χώρες μέλη της Ε.Ε, όπου αποτελεί το βασικότερο σύστημα φόρου κατανάλωσης, αλλά και σε άλλα ευρωπαϊκά κράτη, όπως επίσης στην Αμερική και σε χώρες του τρίτου κόσμου.

Κατά τη διακίνηση των αγαθών και υπηρεσιών, το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό, ανεξάρτητα από την αύξηση ή μείωση αντίστοιχα της φορολογικής ύλης. Ο ΦΠΑ υπολογίζεται πάνω στην αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι επιτρέπει τη διαφοροποίηση του ανάλογα με το είδος τους. Έτσι στα είδη πρώτης ανάγκης επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής φόρου , ενώ αντίθετα στα είδη πολυτέλειας αυξημένος και στα λοιπά είδη ο κανονικός.

Από την στιγμή της εφαρμογής του ΦΠΑ είχε στόχο να μην δημιουργεί ανισότητες και αδικίες, εκπληρώνοντας έτσι την κοινωνικοοικονομική και δημοσιονομική του αποστολή: Ακριβώς για αυτό το λόγο ο ΦΠΑ πλήττει όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται από αυτόν με ρητή διάταξη του φόρου. Είναι δηλαδή καθολικός φόρος που επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας ακόμη και τη διανομή.

Ο ΦΠΑ βρίσκει πεδίο δράσης σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια πλην της περιοχής του Αγίου Όρους και σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Φ.Π.Α. & ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

ΕΝΝΟΙΕΣ & ΟΡΙΣΜΟΙ

ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

1. *ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ*

Ο ορισμός του φαινομένου της φοροδιαφυγής δεν είναι καθόλου εύκολος. Ο μεγάλος αριθμός φόρων και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου σε σχέση με τις δυνατότητες και τους τρόπους φοροδιαφυγής, καθώς και η επαγγελματική ιδιότητα και οι ιδιαίτερες συνθήκες του κάθε φορολογούμενου προσφέρουν διαφορετικές ευκαιρίες φοροδιαφυγής και καθιστούν προβληματική τη διατύπωση ενός ενιαίου ορισμού. Εάν προστεθούν και οι δυσκολίες ουσιαστικής διάκρισης μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, τότε γίνεται αντιληπτή η έκταση και το μέγεθος των δυσκολιών που υπάρχουν στη διατύπωση ενός ορισμού.

Η φοροδιαφυγή ορίζεται ως εξής:

(1) Το τμήμα εκείνο του εισοδήματος (στο οποίο βέβαια αντιστοιχεί ένα ποσό φόρου), το οποίο θα έπρεπε, με βάση την ισχύουν νομοθεσία, να δηλώνεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για οποιοδήποτε λόγο δεν δηλώνεται και δεν φορολογείται.

(2) Το τμήμα εκείνο των έμμεσων φόρων και λοιπών άμεσων φόρων, το οποίο με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο κράτος για οποιοδήποτε λόγο δεν φθάνει ποτέ στο δημόσιο ταμείο.

(3) Οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων και καταβάλλονται με καθυστέρηση (πέραν του οικείου δημοσιονομικού έτους) και συνήθως μετά από κάποια «ρύθμιση» και

(4) Το ποσό των φόρων που δεν εισπράχθηκε λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς όμως να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο χορηγείται η απαλλαγή.

Ο σύνθετος αυτός ορισμός είναι αρκετά ευρύς και συνεπάγεται τα εξής:

(1) Η ανάμιξη της έννοιας του εισοδήματος στον ορισμό επιβάλλεται για να γίνει παρακάτω δυνατή η συσχέτιση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Διαφορετικά θα αναφερόμασταν αποκλειστικά στο αντίστοιχο ποσό του φόρου.

(2) Οι φορολογούμενοι ή οι υπόχρεοι πρέπει να δηλώνουν το εισόδημα εγκαίρως και να καταβάλλουν τον αντίστοιχο φόρο. Καταβολή φόρων μετά από φορολογικούς ελέγχους, συμβιβασμούς κ.λ.π. θεωρείται φοροδιαφυγή. Αμφιβολίες, όμως δημιουργούνται για την περίπτωση των «ρυθμίσεων» (όπου η συμμετοχή είναι εθελοντική) που δεν αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο και δεν συνδέονται με έλεγχο (π.χ. «κλείσιμο παλαιών φορολογικών υποθέσεων»), γι΄ αυτό και εδώ περιορίσαμε τη φοροδιαφυγή τουλάχιστον στο ποσό των τόκων (ή της τιμαριθμικής προσαρμογής). Εάν η ρύθμιση προβλέπει την εθελοντική υπαγωγή των φορολογουμένων και την καταβολή τόκων, με θετικό πραγματικό επιτόκιο ίσο με αυτό που επικρατεί στην αγορά, τότε δεν έχουμε φοροδιαφυγή.

(3) Ο ορισμός αυτός περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων και την περίπτωση κατά την οποία πραγματοποιείται μεν η «βεβαίωση» του φόρου, αλλά τελικά δεν επιτυγχάνεται η είσπραξή του. Στη χώρα μας και αυτό το τμήμα της φοροδιαφυγής είναι σημαντικό, αφού τα τελευταία χρόνια κυμαίνεται μεταξύ 30 - 50 δισεκατομμυρίων δραχμών ετησίως.

(4) Αν και δεν αναφέρεται ρητά, ένα μεγάλο τμήμα των έμμεσων φόρων που διαφεύγουν αντιστοιχεί σε τρέχουσα παραγωγή (εγχώριο προϊόν).

Οι προσπάθειες των οικονομικών μονάδων να αποφύγουν την καταβολή των φόρων είναι δυνατό να οφείλονται σε πολλούς λόγους, ως εξής:

1. Στις δυτικές χώρες, η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος του φορολογουμένου, που προκύπτει από την απόκρυψη εισοδήματος, θεωρείται ως το κυριότερο αίτιο για φοροδιαφυγή. Ως προσδιοριστικοί παράγοντες θεωρούνται το ύψος του δημοσιονομικού βάρους και ιδιαίτερα οι υψηλοί οριακοί συντελεστές και το επίπεδο της φορολογικής ηθικής.

2. Η ύπαρξη εκτεταμένης παραοικονομίας, όχι για λόγους φοροδιαφυγής, αλλά για παράκαμψη ρυθμίσεων, κανόνων κ.λ.π. εξαναγκάζει πολλές φορές και σε «παράλληλη» φοροδιαφυγή, προκειμένου να μην αποκαλυφθεί η υπόγεια δραστηριότητα. Εδώ δηλαδή η φοροδιαφυγή είναι το αποτέλεσμα και η παραοικονομία το «αίτιο».

3. Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί αιτία πρόσθετης φοροδιαφυγής. Δηλαδή φορολογούμενοι που δεν έχουν καμιά πρόθεση ή επιθυμία να φοροδιαφεύγουν εξαναγκάζονται σε φοροδιαφυγή. Έτσι π.χ., ένας εργαζόμενος ο οποίος απασχολείται σε έναν εργοδότη που φοροδιαφεύγει και ή δεν του δίνει καθόλου «βεβαίωση αποδοχών» ή του δίνει βεβαίωση με αποδοχές μικρότερες από τις πραγματικές, εξαναγκάζεται ή να φοροδιαφύγει ή να χάσει την εργασία του.

4. Τέλος, άλλοι λόγοι όπως η αντίληψη για το ρόλο του κράτους, η άγνοια ή η επιθυμία αποφυγής διατυπώσεων κ.λ.π., κάνουν τα άτομα να είναι απρόθυμα να υποβάλλουν δηλώσεις στην εφορία, ακόμη και όταν η υποβολή δήλωσης δεν συνεπάγεται καταβολή φόρου. Γενικά, όσο περισσότερο πολύπλοκο και ασαφές είναι το φορολογικό σύστημα και όσο πιο απρόσιτες είναι οι φορολογικές αρχές (για πληροφορίες κ.λ.π.) τόσο πιο εκτεταμένη είναι η φοροδιαφυγή που οφείλεται σ' αυτούς τους λόγους.

2. *ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ*

Η νόμιμη φοροδιαφυγή ονομάζεται φοροαποφυγή και υπάρχει στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο φορολογικός νόμος απαλλάσσει ένα μέρος εισοδήματος από τη φορολογία.

β) Όταν ο νόμος παρουσιάζει κενά, κάποιες περιπτώσεις δηλαδή που δεν τις καλύπτει

γ) Όταν ο φορολογούμενος επιρρίπτει το φόρο που ο ίδιος πρέπει να καταβάλλει, σε τρίτο πρόσωπο.

δ) Όταν γίνεται χρήση των φορολογικών κινήτρων που δίνει ο νόμος.

3. *ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΟΥΣΙΑ ΤΟ ΥΨΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ*

Η φοροδιαφυγή στα τελευταία χρόνια πήρε σοβαρές διαστάσεις με αποτέλεσμα να υπολογίζεται ακόμη και σε εκατοντάδες δισεκατομμύρια δρχ. οι διαφυγόντες φόροι. Δηλαδή σε ποσά που αντιπροσωπεύουν σημαντικό μέρος του συνόλου των εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού κάθε χρόνο. Η φοροδιαφυγή αυτή προκαλεί οξύ πολιτικό - κοινωνικό - οικονομικό κλίμα.

Η ευαισθησία των ασθενέστερων οικονομικά τάξεων και των ειλικρινών φορολογουμένων διεγείρεται σε αυτήν την περίπτωση και δίκαια διατείνονται, ότι στους ώμους των ειλικρινών φορολογουμένων που αποτελούνται από τους μισθοσυντήρησης γενικά με τους μικρομεσαίους επαγγελματίες, τη μεσαία αστική τάξη, πέφτει το βάρος του φόρου

Αποτέλεσμα της καταστάσεως αυτής είναι να λαμβάνει το Κράτος αλλά μέτρα για την κάλυψη των αναγκών του, σε τρέχουσες δαπάνες και σε επενδύσεις συνάπτοντας δάνεια εσωτερικά και εξωτερικά, παράλληλα με την επέκταση ή την αύξηση των έμμεσων φόρων σε προϊόντα υπηρεσίες κ.λ.π. που αποδεδειγμένα έχουν αντίκτυπο στις ασθενέστερες τάξεις. Γιατί αυτά τα μέτρα βαρύνουν όλους τους φορολογουμένους ανεξαιρέτως χωρίς διάκριση και χωρίς επίσης και τηρείται η συνταγματική αρχή της συνεισφοράς των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Οι έμμεσοι φόροι ειδικότερα δρουν σ΄αυτή την περίπτωση μαζί με τον εσωτερικό δανεισμό του κράτους, σαν το έσχατο μέσο για την εξασφάλιση των απαραίτητων εσόδων στο κράτος για την επιτέλεση του προορισμού του. Οι έμμεσοι φόροι επίσης, που έχουν ταμιευτικό χαρακτήρα, εισπράττονται εύκολα, διευρύνουν όμως ακόμη περισσότερο το χάσμα μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων που είναι σημαντικά μεγάλο χώρα μας. Ανεβάζουν το κόστος ζωής, περιορίζουν την αγοραστική δύναμη του χρήματος με επιπτώσεις σε βάρος των μισθοσυντήρητων εργαζομένων και των κοινωνικών τάξεως, με χαμηλό εισόδημα. Επιπλέον οι έμμεσοι επιδρούν δυσμενώς στην οικονομία, μειώνουν την ανταγωνιστικότητα σε διεθνή κλίμακα και βοηθούν τον πληθωρισμό.

Εξάλλου τα εσωτερικά και εξωτερικά δάνεια, εκτός από τις άλλες επιπτώσεις τους, αποτελούν κατά κάποιο τρόπο «φορολογία των μελλουσών γενεών», στην ουσία τους.

Με την κατ΄ εξακολούθηση φοροδιαφυγή και αυτή η φορολογία των μελλουσών γενεών (δάνεια), σε βάρος της αστικής τάξης των μισθοσυντήρητων και μικρομεσαίων φορολογουμένων αποβαίνει, που ήδη πληρώνει πολλά. Σε ποσοστό πάνω από το 50% του φόρου εισοδήματος ανέρχεται η επιβάρυνση των μισθοσυντήρητων που επιπλέον συμμετέχουν σημαντικά στους έμμεσους φόρους, αφού όλο το εισόδημα τους το ξοδεύουν.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής δεν είναι μόνο ελληνικό αλλά παγκόσμιο. Αλλά ούτε στην Ελλάδα υπάρχουν οι μοναδικοί φοροφυγάδες, όπως υποθέτουν πολλοί.

Παντού βρίσκονται οι φοροφυγάδες, που χρησιμοποιούν μεθόδους φοροδιαφυγής.

Οι περισσότερο αναπτυγμένες οικονομικά χώρες έχουν θεσπίσει αυστηρές ποινές και κυρώσεις κατά των φοροφυγάδων.

Επί πλέον διεθνείς συμφωνίες μεταξύ των κρατών, πέρα από τις συνήθεις συνθήκες αποφυγής διπλής φορολογίας των Ναυτιλιακών, Αεροπορικών και άλλων επιχειρήσεων, καθώς και των εργαζομένων μισθωτών, προβλέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών, σε φορολογικά στοιχεία και άλλα φορολογικά θέματα, με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής.

4. ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ & ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΤΟΥ

Η διόγκωση του τομέα της παραοικονομίας είναι μια φυσική αντίδραση στις δυνάμεις της αγοράς. Η ανάπτυξή του πρέπει να αποδοθεί σε ένα πλαίσιο δυαδικής οικονομίας (τομέας αγοράς, τομέας παραοικονομίας). Ο τομέας της παραοικονομίας θα μπορούσε να πει κανείς ότι αποτελεί μια από τις πολλές πτυχές της οικονομικής εξέλιξης. Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων αιώνων, παρατηρείται ένα πέρασμα από τη λεγόμενη οικονομία των νοικοκυριών στην οικονομία της αγοράς, αλλά στο μέλλον η κίνηση μπορεί να είναι κάλλιστα από τον τομέα αγοράς προς τον τομέα της παραοικονομίας.

Πολλοί θεωρούν ότι η φυσική αντίδραση στη σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση και αναδιάρθρωση είναι η επιταχυνόμενη διόγκωση της λεγόμενης παράλληλης οικονομίας. Άλλη αιτία για την αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής θεωρείται η υπερφορολόγηση. Σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής, η ύπαρξη συγκεκριμένου κινήτρου οδηγεί το άτομο στο να λειτουργήσει έξω από τα πλαίσια του φορολογούμενου τομέα. Η δημοσιονομική θεώρηση της παραοικονομίας γίνεται μέσα στο πλαίσιο των κυρίων στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής, δηλαδή την εξεύρεση πόρων για κοινωνικές δαπάνες και την επαναδιανομή του εισοδήματος. Το σκεπτικό, στην προκειμένη περίπτωση, είναι ότι, αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί και προσφέρουν ένα κίνητρο για φοροδιαφυγή, τότε γίνεται δυσκολότερη η άσκηση της αναδιανεμητικής οικονομικής πολιτικής. Αν, αντίθετα, ο βαθμός φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι σημαντικά υψηλός, τότε τα

δημοσιονομικά έσοδα μειώνονται σε σημείο που ή συμπαρασύρουν και τις δημόσιες δαπάνες ή αυξάνουν την ανάγκη για δημόσιο δανεισμό με συγκεκριμένες επιπτώσεις στο ύψος των επιτοκίων. Σε κάθε περίπτωση, η αυξανόμενη προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος και η αύξηση του φορολογικού βάρους δικαιολογούν μέχρι ενός σημείου την αύξηση της φοροδιαφυγής, παρά το γεγονός ότι στη Σουηδία, χώρα με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο Δυτικό Κόσμο, η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή είναι συμπιεσμένες. Δεν πρέπει, βέβαια, να παραβλεφθεί η ιδιαιτερότητα - από ποιοτική άποψη - στις σχέσεις κράτους - πολίτη.

Όπως, όμως, η φορολογία, έτσι και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση αυξήθηκαν δραματικά τα τελευταία χρόνια σε όλες τις χώρες. Η αύξηση αυτή, βέβαια, δικαιολογείται από την αντίστοιχη αύξηση και βελτίωση των κοινωνικών παροχών. Η αναβάθμιση αυτή των κοινωνικών παροχών, που γενικά είναι παροχές αφορολόγητες, ενίσχυσαν το κίνητρο παραοικονομικής δραστηριότητας για κάποιους - κατά το χρονικό διάστημα που παραμένουν «τεχνικά», στα χαρτιά δηλαδή μόνο, άνεργοι - κάνοντάς το αρκετά θελτικό, αφού στην ουσία έχουν δύο πηγές εισοδημάτων, που είναι και οι δύο αφορολόγητες. Μερικές μορφές κοινωνικών παροχών συνδέονται άμεσα με το εισόδημα και επομένως, υπάρχει κίνητρο για κάποιον να δηλώσει χαμηλότερο εισόδημα με σκοπό να καρπωθεί τις κοινωνικές παροχές. Μια αύξηση, δηλαδή, του αριθμού και της ποιότητας των κοινωνικών παροχών, σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, θα μετακινούσε την καμπύλη προσφοράς εργασίας προς τα πάνω με αποτέλεσμα τη μείωση της τυπικής προσφερόμενης εργασίας. Μια αύξηση του εργατικού κόστους, όμως

μπορεί να αποτελεί κίνητρο για τους εργοδότες να αναζητήσουν φθηνότερες, πιο ευέλικτες και λιγότερο συνδικαλισμένες πηγές προσφοράς εργασίας. Τέτοιες πηγές υπάρχουν και συνήθως παίρνουν τη μορφή συγκαλυμμένης προσφοράς από νοικοκυρές, συνταξιούχους, φοιτητές και αλλοδαπούς. Έτσι, παρατηρείται μια αύξηση των θέσεων εργασίας για μερική απασχόληση, αύξηση που προορίζεται να ικανοποιήσει την καινούργια προσφορά εργασίας που έχει χαμηλότερο εργατικό κόστος. Η δυσαρέσκεια με το ύψος των αποδοχών ή και το περιεχόμενο μια θέσης εργασίας στο φορολογούμενο τομέα αναφέρεται συχνά ως κίνητρο για να αποκτήσει κάποιος μια δεύτερη θέση εργασίας στον αφορολόγητο τομέα της οικονομίας, όπου και το εισόδημα είναι μεγαλύτερο και πρόσθετα κόστη αποφεύγονται.

Στη συνέχεια ερευνάται ο τρόπος με τον οποίο οι οικονομικές και δημογραφικές αλλαγές της περιόδου 1970 - 1986 επηρέασαν το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Σκοπός της ανάλυσης είναι να εκτιμήσει τη συνεισφορά στην αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης τόσο της ονομαστικής, όσο και της πραγματικής αύξησης του εισοδήματος. Χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι εκτίμησης των επιπτώσεων στην αύξηση του ΦΕΦΠ: Η κλασσική μέθοδος που βασίζεται στην εισοδηματική ελαστικότητα του ΦΕΦΠ και η αγγλική μέθοδος. Γενικά και ανεξάρτητα από τη μέθοδο που υιοθετείται, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση μεταξύ δύο ετών μπορεί να αναλυθεί στις εξής επί μέρους αιτίες:

- Στην φορολογική αιτία - επίπτωση, που οφείλεται σε μεταβολή του αριθμού των φορολογουμένων ή των αποσχολουμένων (ανάλογα με το αν αναλύονται φορολογικά ή εθνικολογικά στοιχεία).
- Στην αναλογική αιτία - επίπτωση, που οφείλεται σε μεταβολή στο μέσο εισόδημα.
- Στην αναλογική αιτία - επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση από τη μεταβολή στην κατανομή του εισοδήματος.
- Στην πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση
- Στην πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση.
- Στις επιπτώσεις από τη μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία

Ειδικότερα, στην περίπτωση (1), αν η κατανομή των φορολογουμένων εισοδημάτων παραμένει σταθερή διαχρονικά, η μεταβολή στη φορολογική υποχρέωση θα είναι ανάλογη προς την αύξηση του αριθμού των φορολογουμένων. Η αναλογική επίπτωση από την αλλαγή στο μέσο εισόδημα συνιστά το αναλογικό μέρος της επίπτωσης του εισοδήματος στη φορολογική υποχρέωση (π.χ. 10% αύξηση στη φορολογική υποχρέωση, που συνδέεται με 10% αύξηση στο μέσο εισόδημα). Όπως είναι φανερό, η επίπτωση αυτή δεν περιλαμβάνει την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Συνεπώς αντιπροσωπεύει τη μεταβολή στο φορολογική υποχρέωση, μόνο στο μέτρο που η μέση φορολογική επιβάρυνση παραμένει αμετάβλητη.

Η τρίτη επίπτωση αναφέρεται στη μεταβολή της φορολογικής υποχρέωσης, λόγω μεταβολής στην κατανομή του εισοδήματος. Προφανώς, αν

η κατανομή του εισοδήματος τείνει διαχρονικά να βελτιώνεται (ή να χειροτερεύει), τότε η φορολογική υποχρέωση θα τείνει να αυξάνεται (ή να μειώνεται), αντίστοιχα, παρά το γεγονός ότι το μέσο εισόδημα μπορεί να παραμένει αμετάβλητο. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση, από το άλλο μέρος, εκτιμά την αλληλεπίδραση μεταξύ αύξησης του εισοδήματος και προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος. Καθώς, δηλαδή, το εισόδημα αυξάνεται, η φορολογική υποχρέωση αναμένεται να αυξηθεί ταχύτερα, εφόσον βέβαια δεν υπάρχουν αντισταθμιστικές ρυθμίσεις. Στην αναλογική αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, που ακολουθεί την αύξηση του εισοδήματος, έγινε ήδη αναφορά. Η πληθωριστική δημοσιονομική απορρόφηση παριστά τη διαφορά μεταξύ της αναλογικής επίπτωσης και εκείνης που θα προέκυπτε με ένα αμετάβλητο φορολογικό σύστημα.

Η μεταβολή στο σύστημα, ειδικότερα, μπορεί να αναλυθεί σε δύο συστατικά στοιχεία: α) Στην πληθωριστική και β) στην πραγματική μεταβολή. Έτσι, αντίστοιχα, η δημοσιονομική απορρόφηση μπορεί να χωρισθεί σε δύο μέρη: στην πληθωριστική, που παριστά την επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση και που οφείλεται κατά αποκλειστικό λόγο στην πληθωριστική μεταβολή του εισοδήματος και στην πραγματική, που εκτιμά τις επιπτώσεις από την αύξηση στο πραγματικό εισόδημα. Συνεπώς, καθώς το πραγματικό εισόδημα αυξάνεται, αναμένεται μια αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης διαχρονικά.

Τέλος θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα κυριότερα αίτια / λόγοι φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι οι εξής:

- *Το φορολογικό βάρος της χώρας μας*

Στη χώρα μας, η οικονομική διάρθρωση και το φορολογικό σύστημα, είναι διαφορετικό από τις άλλες χώρες της Δυτ. Ευρώπης. Το κατά κεφαλήν ετήσιο εισόδημα μας είναι χαμηλότερο από το εισόδημα των αναπτυγμένων αυτών Ευρωπαϊκών χωρών. Η αναλογία του κατά κεφαλήν εισοδήματος του Έλληνα και των λοιπών Ευρωπαίων είναι 1 προς 2 - 4. Δηλαδή το εισόδημα του Έλληνα παρουσιάζει διαφορά τεράστια προς τα κάτω, απέναντι των άλλων Δυτικο - Ευρωπαίων.

Η συνολική επιβάρυνση από φόρους, άμεσους και έμμεσους στο κατά κεφαλήν εισόδημα κυμαίνεται στα ίδια περίπου επίπεδα ή και υψηλότερα, αναλογικά με τη διαφορά εισοδήματος. Επί πλέον παρατηρείται μια τάση να ανεβαίνουν κάθε χρόνο οι Κρατικές δαπάνες, σημαντικά ενώ το εισόδημα παραμένει σχεδόν στάσιμο τα τελευταία χρόνια. Τα τελευταία χρόνια το ύψος του Κρατικού μας προϋλογισμού φτάνει σε επίπεδα που οι δαπάνες του, βαρυμένες και με τεράστια ελλείμματα των Κρατικών Οργανισμών και Επιχειρήσεων του παρελθόντος καλύπτουν σχεδόν το 50% του Εθνικού εισοδήματος σε τρέχουσες τιμές, με επακόλουθο τη συνεχή αύξηση των φόρων έμμεσων και άμεσων και με προέκταση την κάλυψη του ελλείμματος με εξωτερικό και εσωτερικό δανεισμό που καταλήγει όπως είναι φυσικό και ο δανεισμός αυτός σε επιβολή νέων φόρων μελλοντικά και σε φαινόμενα πληθωριστικά όπως είναι η αύξηση των τιμών των αγαθών των υπηρεσιών και η υποτίμηση του νομίσματος. Κάτω από το βάρος της τόσο σημαντική

φορολογίας στο κατά κεφαλήν εισόδημα, δεν μπορεί παρά ο φορολογούμενος να βρει τρόπους φοροδιαφυγής.

- *Η αστική τάξη και η φορολογική επιβάρυνσή της*

Εδώ έχουμε υπερβολικά φορολογικά βάρη, αφού το 50% περίπου του φόρου εισοδήματος καταβάλλεται από τους μισθωτούς, που αποτελούν κατά κύριο λόγο την αστική μεσαία τάξη και που συνήθως είναι ειλικρινείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η αστική τάξη δεν έχει πάντα δυνατότητες αυξήσεως του εισοδήματός της, που παραμένει τούτο σε χαμηλά επίπεδα, και χωρίς εντυπωσιακές αυξήσεις, στην ουσία, άσχετα αν στις φορολογικές δηλώσεις δηλώνει μεγαλύτερο κατά μέσο όρο ποσό εισοδήματος κατ΄ έτος από τις άλλες επαγγελματικές τάξεις εμπόρων, βιομηχάνων κ.λ.π.

Ένα μεγάλο λοιπόν μέρος του πληθυσμού που αποτελείται από αναγκαστικού, θα λέγαμε ειλικρινείς φορολογούμενους τους μισθοσυντήρητους, συμμετέχει σημαντικά στα δημόσια βάση, δεν φοροδιαφεύγει αλλά αδυνατεί να προσφέρει περισσότερα στον Κρατικό προϋπολογισμό λόγω του χαμηλού εισοδήματος των μελών του.

- *Η οικονομική διάρθρωση της χώρας*

Η οικονομική διάρθρωση της Ελλάδας, συγκριτικά με τις λοιπές χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας είναι διαφορετική. Στις χώρες αυτές κυριαρχούν κατά κύριο κανόνα οι πολλοί και μεγάλοι φορολογούμενοι με υψηλά εισοδήματα, οι μεγάλοι οικονομικοί οργανισμοί και οι γνωστές πολυεθνικές

εταιρείες με υψηλά επίσης κέρδη που αποδίδουν αντίστοιχα σημαντικά έσοδα από άμεσους φόρους στο κράτος.

Στην Ελλάδα απέναντι σ΄ αυτές τις μεγάλες επιχειρήσεις έχουμε σχετικά χαμηλά εισοδήματα με λίγους εύρωστους οικονομικούς οργανισμούς, που διέπονται από ποικιλίες και εκτεταμένες προστατευτικές διατάξεις απαλλαγών για παραγωγικές επενδύσεις κ.λ.π. με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοσή τους, στο φόρο εισοδήματος και σε άλλους άμεσους και έμμεσους φόρους. Τέλος η οικονομία μας γενικά βρίσκεται στο στάδιο της ανάπτυξης με πληθώρα φοροαπαλλαγών που ισχύουν προς υποβοήθησή της. Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι και στη διάρθρωση της οικονομίας της χώρας μας, οφείλεται η μειωμένη απόδοση των φόρων.

- *Το φορολογικό σύστημα. Οι πολλοί έμμεσοι φόροι και η μεγάλη απόδοσή τους στο σύνολο των φόρων, συγκριτικά με τους άμεσους φόρους της χώρας μας.*

Στις λοιπές χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ισχύει διαφορετικό φορολογικό σύστημα με κύριους τους άμεσους φόρους και δευτερεύοντες του έμμεσους φόρους. Η αναλογία σ΄ αυτές είναι 2/3 άμεσοι και 1/3 έμμεσοι. Απεναντίας στην Ελλάδα η αναλογία των φόρων αυτών είναι 1/3 άμεσοι και 2/3 οι έμμεσοι φόροι.

Το εισόδημα στις χώρες αυτές κατά κανόνα φορολογείται με ενιαίο φορολογικό συντελεστή υπέρ του Δημοσίου, Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και λοιπών Κρατικών Οργανισμών, μαζί.

Εκ των υστέρων το Δημόσιο κατανέμει στους άλλους κρατικούς Οργανισμούς και στο ίδιο το Κράτος, ανάλογα ποσοστά των εσόδων από φόρους. Οι έμμεσοι φόροι περιορισμένοι σε απόδοση κατ΄ αναλογία, στο σύνολο των φόρων επιβάλλονται κατά κύριο λόγο με ένα γενικό φόρο καταναλώσεως. Στις Αγγλοσαξονικές χώρες της Ευρώπης και του υπολοίπου κόσμου, ιδίως, ισχύει παράλληλα το σύστημα του πόθεν έσχες των φορολογουμένων, για την αναδρομική φορολόγηση του εισοδήματος, που δεν δηλώθηκε στα προηγούμενα χρόνια, αλλά αναλίσκεται μεταγενέστερα για την αγορά π.χ. αυτοκινήτου, κ.λ.π, περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας, μέτρο που διορθώνει εκ των υστέρων τη διαφορά εισοδήματος, που αποκτήθηκε πραγματικά στο παρελθόν και φορολογήθηκε μερικώς ή και δεν φορολογήθηκε τότε, με τη φορολόγηση του μεταγενέστερα.

Απέναντι στα παραπάνω ισχύοντα στην Ευρώπη και άλλες χώρες, στην Ελλάδα εφαρμόζεται ένα πολυδαίδαλο γραφειοκρατικό σύστημα, τόσο στους άμεσους όσο και στους έμμεσους φόρους.

Επίσης, δεν εφαρμόζεται η παραπάνω αρχή του πόθεν έσχες στη φορολογία εισοδήματος, με αποτέλεσμα άλλο εισόδημα αναλίσκεται και άλλο φορολογείται στην πηγή, που μετά την οριστικοποίησή του δεν επιδέχεται κατά κανόνα αναθεώρηση γιατί κατά την αρχή της φορολογίας αυτής στη χώρα μας κάθε χρήση είναι αυτοτελής.

Υφίστανται διατάξεις για τη φορολογία βάσει νέων στοιχείων, αποκρυβέντων κερδών, αλλά στην εφαρμογή τους περιορίζονται σε ελάχιστες

περιπτώσεις. Τα τεκμήρια δαπανών διαβιώσεως διορθώνουν κάπως τα πράγματα στον τομέα αυτό, όχι όμως αποτελεσματικά.

Επίσης σωρεία κύριων φόρων και παρομαρτούντων ισχύουν σε μας, που επιτρέπουν τη φοροδιαφυγή και ακόμη τη φοροκλοπή, αφού σε εκτεταμένη κλίμακα όλοι σχεδόν οι επιτηδευματίες εκτελούν χρέη ταμία του κράτους, εισπράττοντας από τρίτους και αποδίδοντας ή όχι, ανάλογα με τα ειλικρίνειά τους, φόρους άμεσους και έμμεσους στο Δημόσιο.

Επί πλέον στην ίδια φορολογητέα ύλη, είτε εισόδημα είναι είτε ακίνητο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο, είτε αγαθά και συναλλαγές είναι, επιβάλλονται ταυτόχρονα, ανεξάρτητοι και αυτοτελείς νομικά, πολλοί και διάφοροι φόροι με διάφορες ονομασίες, που τελικά στον ίδιο σκοπό αποβλέπουν, να εξασφαλίσουν έσοδα στο Κράτος κατά κύριο λόγο και στους Κρατικούς Οργανισμούς κατά δεύτερο λόγο.

Επίσης, η πληθώρα των έμμεσων φόρων και η μεγάλη επιβάρυνση του κόστους ζωής σε συνδυασμό με τον τρόπο είσπραξης και απόδοσης των φόρων στο Δημόσιο, γίνεται αιτία ευρείας φοροδιαφυγής και φοροκλοπής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. *Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.*

Η Ελλάδα μετά την πράξη προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες που υπέγραψε στις 28 Μαΐου 1979, ανέλαβε την υποχρέωση να εναρμονίσει το σύστημα της έμμεσης φορολογίας με εκείνο των άλλων κρατών - μελών της Ε.Ο.Κ., με εφαρμογή του κοινού συστήματος του φόρου Προστιθέμενης Αξίας, αρχικά από την 1η Ιανουαρίου 1984.

Μετά την κατάθεση του γνωστού Μνημοσύνου, ζήτησε και πέτυχε να αναβληθεί η εφαρμογή του Φ.Π.Α. για την 1η Ιανουαρίου 1986, ενώ στο τέλος του 1985 ζήτησε και πέτυχε μια νέα αναβολή ενός έτους. Δηλαδή ο Φ.Π.Α. θα εφαρμοζόταν την 1η Ιανουαρίου 1987.

Το καλοκαίρι του 1986 η ελληνική κυβέρνηση κατέθεσε στη Βουλή των Ελλήνων το νόμο 1642/1986, «για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», που ψηφίστηκε στο τμήμα διακοπών της Βουλής και δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεις στις 21-8-1986. Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τους μεταγενέστερους νόμους 1676/1987, καθώς και υπουργικές αποφάσεις.

Από το 1-1-93 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα και οι έλεγχοι και τελωνειακές διατυπώσεις στα αγαθά που διακινούνται μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας. Στα πλαίσια αυτά υιοθετήθηκε το μεταβατικό καθεστώς φορολογίας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών με τις διατάξεις των Κοινοτικών οδηγιών Φ.Π.Α. 91/680 και 92/111 Ε.Ο.Κ., οι οποίες τροποποιήθηκαν την 6η

Κοινοτική οδηγία Φ.Π.Α. (77/388), η οποία αποτελεί τη βάση για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα κράτη μέλη.

Αρχικά ο Φ.Π.Α. εφαρμόστηκε με τρεις συντελεστές: ένα χαμηλό συντελεστής με ποσοστό 6% (3% για τα βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά), ένα μεσαίο ή κανονικό συντελεστή 18% (που και αυτός δέχθηκε τροποποιήσεις και μειώθηκε σε 16% στις 1/1/88) και ένα υψηλό συντελεστή με ποσοστό 36%.

Ο χαμηλός συντελεστής επιβάρυνε αγαθά και υπηρεσίες πρώτης ανάγκης και λαϊκής καταναλώσεως. Στο κανονικό συντελεστή υπαγόταν όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες εκτός εκείνα που περιλαμβάνονταν στον χαμηλό και υψηλό συντελεστή. Τέλος ο υψηλός συντελεστής περιελάμβανε συνήθως αγαθά και υπηρεσίες πολυτελείας.

Από το 1987 έως το 1992 έγιναν αρκετές αλλαγές μειώσεις και αυξήσεις στους συντελεστές και αρκετές μετατάξεις αγαθών και υπηρεσιών στους πίνακες, που είχαν ως στόχο τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών και την προώθηση των αναπτυξιακής διαδικασίας της χώρας. Έτσι οι κύριοι συντελεστές που κυριάρχησαν ήταν 8% και 18% με υπερμειωμένο 4% για βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά και εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων, ενώ θεσπίστηκαν μειωμένοι συντελεστές κατά 30% έναντι των συντελεστών που ισχύουν στην λοιπή Ελλάδα για τα νησιά του Αιγαίου. Κατά συνέπεια οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές είναι 3%, 6% και 13%.

2. *ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.*

Ο Φ.Π.Α. είναι έμμεσος γενικός φόρος και ειδικότερα φόρος και καταναλώσεως, ο οποίος επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγής και εμπορίας τους μέχρι και τους τελευταίου σταδίου (λιανικού εμπορίου), καθώς και στα εισαγόμενα αγαθά από το εξωτερικό. Ο φόρος βεβαιώνεται και εισπράττεται κατά τη διαδικασία των αμέσων φόρων, συνδεόμενος στενά με το φόρο εισοδήματος, στον οποίο παραπέμπουν πολλές διατάξεις του Φ.Π.Α. Η διαδικασία, όμως, της βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου δεν αναιρεί το χαρακτήρα του Φ.Π.Α., ως φόρου καταναλώσεως.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει πραγματικά τον τελευταίο καταναλωτή, εις βάρος του οποίου επιρρίπτεται. Νομίμως, όμως υπόχρεος στο φόρο είναι ο παραγωγός ή η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα και γενικά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο άσχετα αν παρέλειψε να τον εισπράξει από τον αντισυμβαλλόμενο.

Για να καταλήξουμε σ΄ αυτό το αποτέλεσμα η είσπραξη του φόρου γίνεται σε κάθε στάδιο συναλλαγής και υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, αφού αφαιρεθεί από το φόρο, ο φόρος που επιβάρυνε το αγαθό στο προηγούμενο στάδιο.

Ο φόρος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- είναι φόρος καταναλώσεως
- είναι φόρος αναλογικός

- είναι φόρος γενικός (καθολικός)
- είναι φόρος ουδέτερος
- είναι φόρος πραγματικός
- ο φόρος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή
- ο φόρος πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος
- ο φόρος δεν είναι παρακρατούμενος
- ο φόρος συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής
- ο φόρος δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους ή των εσόδων
- ο Φ.Π.Α. είναι φόρος επιρριπτόμενος εις βάρος του αντισυμβαλλομένου.
- ο φόρος καθιερώνει την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των εγχωρίων και ξένων προϊόντων
- ο φόρος δεν επιβαρύνει τις εξαγωγές και τις επενδύσεις
- ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στο σύνολο των πράξεων μιας φορολογικής περιόδου και όχι σε κάθε μία πράξη αυτοτελώς.
- ο Φ.Π.Α. βασίζεται στο σύστημα των εκπτώσεων.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος καταναλώσεως. Ο Φ.Π.Α. κατατάσσεται στους έμμεσους φόρους και ειδικότερα στους φόρους καταναλώσεως. Είναι γενικός φόρος καταναλώσεως, ο οποίος πλήττει τη φορολογητέα ύλη σε όλα τα στάδια αυτής, από την παραγωγή μέχρι την κατανάλωση των αγαθών, αλλά μόνο κατά το τμήμα της προστιθέμενης αξίας, σε κάθε στάδιο. Έτσι, αποφεύγεται η διπλή ή πολλαπλή φορολογία.

Ο Φ.Π.Α. έχει όλα τα μειονεκτήματα των εμμέσων φόρων, διότι επιβαρύνει αδιακρίτως τα αγαθά και αυξάνει έτσι το κόστος διαβιώσεως, χωρίς να λαμβάνει υπ΄ όψη τη φοροδοτική ικανότητα του καταναλωτή, ο οποίος υφίσταται τελικά τη φορολογική επιβάρυνση. Ως εκ τούτου δημιουργεί φορολογικές ανισότητες και αδικίες και καθίσταται αντιδημοτικός. Παρά ταύτα, οι έμμεσοι φόροι κατέχουν πρωτεύουσα θέση στα φορολογικά συστήματα, ιδίως των αναπτυσσομένων χωρών, διότι είναι μεγάλης αποδόσεως, εισπράττονται ευχερώς και χωρίς διαμαρτυρίες και είναι ελαστικοί, διότι παρακολουθούν αυτόματα τις διακυμάνσεις του εθνικού εισοδήματος.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος αναλογικός. Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος αναλογικός και όχι προοδευτικός. Δηλαδή, το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό (πάγιο) οσοδήποτε και αν αυξάνει η φορολογητέα αξία. Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται επί της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών και έτσι επιτρέπει να διαβαθμίζεται ο φόρος ανάλογα με το είδος των αγαθών ή υπηρεσιών.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος γενικός (καθολικός). Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος γενικός (καθολικός) υπό την έννοια ότι πλήττει, κατ΄ αρχήν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, εκτός από εκείνα που απαλλάσσονται του φόρου με ρητή διάταξη του νόμου. Η καθολικότητα του φόρου αναφέρεται στην επιβολή του φόρου σε όλα τα αγαθά (εκτός από εκείνα που απαλλάσσει ο νόμος) και σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, μέχρι και του τελευταίου (λιανικού εμπορίου) και ότι καλύπτει όλη την έκταση της χώρας (εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους). Έτσι ο Φ.Π.Α. εκπληρώνει την κοινωνικοοικονομική και δημοσιονομική και δημοσιονομική του αποστολή χωρίς να δημιουργεί ανισότητες και αδικίες.

Οι ολιγάριθμες εξαιρέσεις και απαλλαγές που καθιερώνει ο νόμος, για κοινωνικούς και οικονομικούς λόγους, δεν αναιρούν το γενικό χαρακτήρα του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος ουδέτερος. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του Φ.Π.Α. είναι ότι ο φόρος αυτός δεν διαφοροποιείται ως προς την φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με τις ενδιάμεσες μεταβιβάσεις των αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή. Έτσι, ο Φ.Π.Α., παραμένει ανεπηρέαστος και ουδέτερος, δεν αποτελεί δηλαδή στοιχείο κόστους των αγαθών και όπως λέγεται δεν είναι σωρευτικός φόρος. Αυτό συντελεί στο να επιβαρύνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές άπαξ μόνο και να έχουν ίση φορολογική μεταχείριση στην τελική κατανάλωση.

Η μη σωρευτικότητα του φόρου οφείλεται στον ιδιαίτερο τρόπο εισπράξεως του, που γίνεται με τμηματικές καταβολές, σε όλη τη διάρκεια του κύκλου παραγωγής και διανομής των αγαθών, κάθε μία από τις οποίες αντιστοιχεί στην αξία που προστίθεται στο αγαθά στο συγκεκριμένο στάδιο. Η είσπραξη του φόρου με τμηματικές καταβολές εξασφαλίζει έτσι την επιθυμητή ουδετερότητα και πρέπει να διακρίνει έναν έμμεσο φόρο.

Η ουδετερότητα του φόρου αποτελεί ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα του Φ.Π.Α., διότι εξασφαλίζει ίσους όρους επιβαρύνσεως για τα ίδια προϊόντα και έτσι δεν διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Υπό την έννοια αυτή ο Φ.Π.Α. αποτελεί κίνητρο οικονομικής αναπτύξεως και ευνοεί τις εξαγωγές και τις επενδύσεις, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο: η απαλλαγή παρέχεται με τη μέθοδο της εκπτώσεως ή της επιστροφής του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος πραγματικός. Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος πραγματικός και όχι προσωπικός, διότι επιβάλλεται επί των συναλλαγών αντικειμενικώς, χωρίς να ενδιαφέρεται ή να λαμβάνει υπόψη την οικονομική ή προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Ως ορθώς τονίζει ο καθηγητής Duverger, ο πραγματικός φόρος, αντίθετα από τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη μόνο τη φορολογητέα ύλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου ή την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

Βέβαια, μπορεί βάσιμα να υποστηριχθεί ότι ο Φ.Π.Α. δεν έχει τον απόλυτο χαρακτήρα ενός πραγματικού έμμεσου φόρου - ο οποίος πλήττει αδιακρίτως τη φορολογητέα ύλη χωρίς να ενδιαφέρεται για την ιδιότητα ή την κατάσταση του φορολογουμένου. Ενώ ο Φ.Π.Α., λόγω των εκπτώσεων και απαλλαγών που καθιερώνει σε πολλές περιπτώσεις ο νόμος ή των μειωμένων ή αυξημένων συντελεστών, ευνοεί άλλοτε μεν τον παραγωγό ή τον έμπορο, άλλοτε δε τον αγοραστή ή καταναλωτή. Έτσι, όμως η φόρος προστιθέμενής αξίας, χάνει ένα μέρος του πραγματικού του χαρακτήρα και καθίσταται εν μέρει προσωπικός φόρος.

Ο Φ.Π.Α. βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Για να κρίνουμε ποιος βαρύνεται με το Φ.Π.Α. πρέπει να διακρίνουμε σαφώς μεταξύ φορολογικής υποχρεώσεως και φορολογικού βάρους. Την φορολογική υποχρέωση υπέχει η επιχείρηση ή άλλη οικονομική μονάδα, την οποίαν ο νόμος καθιστά υπόχρεον για την είσπραξη και καταβολή του φόρου στο Δημόσιο. Η κατά νόμον, όμως υπόχρεος επιχείρηση έχει το δικαίωμα της επιρρίψεως του φόρου εις βάρος του αντισυμβαλλομένου μέχρι του τελικού καταναλωτή, ο οποίος υφίσταται

πραγματικά το φορολογικό βάρος. Η επιχείρηση, δηλαδή, απλώς μεσολαβεί για την είσπραξη και καταβολή του φόρου - ως οιονεί εισπράκτορας του Δημοσίου - χωρίς να βαρύνεται με το φόρο.

Όπως διδάσκεται εδώ, 'άλλος είναι ο πληρωτής του φόρου και άλλος ο βαρυνόμενος με το φόρο. Πληρωτής του φόρου είναι η επιχείρηση, αλλά με το φόρο βαρύνεται ο τελικός καταναλωτής στον οποίον η επιχείρηση επιρρίπτει το φόρο.

Ο Φ.Π.Α. πλήττει τα έσοδα και όχι το κέρδος. Ο Φ.Π.Α. πλήττει τον κύκλο εργασιών, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως και όχι το κέρδος. Ο φόρος επιβάλλεται χωρίς να εξετάζεται ο κερδοσκοπικός ή μη σκοπός των διενεργούμενων πράξεων, ούτε αν το οικονομικό αποτέλεσμα καταλείπει κέρδος ή ζημία.

Ο Φ.Π.Α. δεν είναι παρακρατούμενος. Ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται μεν, κατά νόμο, εις βάρος του αντισυμβαλλομένου, δεν είναι όμως φόρος παρακρατούμενος και δεν εφαρμόζεται ως εκ τούτου οι συνέπειες περί μη παρακρατήσεως του φόρου, οι οποίες είναι βαρύτερες για τους παρακρατούμενους φόρους. Τόσον η Διοίκηση όσο και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, έχουν παγίως αποφανθεί υπό το καθεστώς του ΦΚΕ, τον οποίο αντικατέστησε ο Φ.Π.Α., ότι νομικώς υπόχρεως έναντι του Δημοσίου για την καταβολή του φόρου τυγχάνει πάντοτε η επιχείρηση, η οποία καταβάλλουσα το φόρο εκπληρώνει δική της υποχρέωση και όχι υποχρέωση τρίτου.

Ο Φ.Π.Α. συμβάλλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής. Ο Φ.Π.Α. συμβάλλει σημαντικά στην αποφυγή της φοροδιαφυγής, διότι η λειτουργία του βασίζεται στα αντίθετα συμφέροντα των συναλλασσομένων και διότι αναπτύσσει κίνητρα ειλικρινείας, τα οποία έχει συμφέρον ο φορολογούμενος να καρπωθεί.

Έτσι, κάθε επιχειρηματίας και φορολογούμενος γενικά έχει προσωπικό συμφέρον να ζητεί και να λαμβάνει τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό στοιχείο για τις αγορές του, διότι ο καταβαλλόμενος φόρος εκπίπτει από τον εισπραττόμενο φόρο. Εάν δεν προσαγάγει το τιμολόγιο κ.λ.π, τότε χάνει το δικαίωμα της εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρους στις αγορές ή τις υπηρεσίες.

Ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους ή στων εσόδων. Ο Φ.Π.Α. παρακολουθείται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, τον οποίο υποχρεούται η επιχείρηση να τηρεί (με εξαίρεση τις πολύ μικρές επιχειρήσεις). Ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. χρεώνεται με το φόρο επί της αξίας των αγοραζομένων αγαθών και των καταβολών στο Δημόσιο και πιστώνεται με το φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση των αγαθών ή υπηρεσιών. Σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται να βαρύνει ο φόρος το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών ή να προσαυξήσει την αξία των πωλήσεων, εφόσον πρόκειται περί υποχρέου που αποτελεί υποκείμενο φορολογίας.

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος επιρριπτόμενος. Ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται εις βάρος του αντισυμβαλλομένου φυσικού ή νομικού προσώπου, έστω και αν τα πρόσωπα αυτά απολαύουν απαλλαγής από το φόρο. Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής. Η τυχόν απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. για τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν,

δεν τα απαλλάσσει και από τον επιρριπτόμενο εις βάρος τους φόρο. Η αρχή αυτή που ίσχυε και υπό το καταργηθέν καθεστώς του φόρου κύκλου εργασιών καθιερώνεται και στο Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. καθιερώνει την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των εγχωρίων και ξένων προϊόντων. Βασική αρχή η οποία διέπει το Φ.Π.Α. είναι, ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει εξίσου τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα. Ίση φορολογική μεταχείριση σημαίνει ότι η φορολογητέα αξία των αγαθών και οι φορολογικοί συντελεστές είναι ίσοι τόσο στα εγχώρια αγαθά, όσο και στα εισαγόμενα όμοια τοιαύτα. Με τον τρόπο αυτό δεν διαταράσσονται οι όροι ανταγωνισμού του εμπορίου και των συναλλαγών, καθεστώς που προβλέπεται, άλλωστε και από το άρθρο της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

Ο Φ.Π.Α. είναι, συνεπώς δίκαιος διότι εξασφαλίζει φορολογική ισότητα στο επίπεδο του τελευταίου καταναλωτή: δηλαδή σε ίση τιμή ίσος φόρος. Έτσι δύο αγαθά που πωλούνται λιανικώς στην ίδια τιμή βαρύνονται με το αυτό ποσό φόρου.

Ο Φ.Π.Α. δεν επιβαρύνει τις εξαγωγές και τις επενδύσεις. Οι εξαγωγές απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. με σκοπό την ενίσχυση της εξαγωγικής ικανότητας της χώρας. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στις υπηρεσίες που έχουν ενσωματωθεί σε εξαγόμενα αγαθά.

Ο Φ.Π.Α. δεν επιβαρύνει τις επενδύσεις, οι οποίες έτσι απαλλάσσονται του φόρου. Η απαλλαγή παρέχεται με τη μέθοδο της εκπτώσεως ή της επιστροφής του φόρου.

Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στο σύνολο των πράξεων μιας περιόδου και όχι σε κάθε μία πράξη αυτοτελώς. Μεταξύ των δύο συστημάτων φορολογίας, του υπολογισμού του Φ.Π.Α. επί του συνόλου των πράξεων ή συναλλαγών μιας ορισμένης φορολογικής περιόδου και του υπολογισμού του φόρου σε κάθε μία πράξη αυτοτελώς λαμβανόμενη, ο Ελληνικός νόμος περί Φ.Π.Α. επέλεξε το πρώτο σύστημα. Βάσει του συστήματος αυτού ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην αξία του συνόλου των πράξεων ή συναλλαγών μιας ορισμένης φορολογικής περιόδου (κατά μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο). Συνέπεια της αρχής αυτής είναι, ότι αν υπελογίσθηκαν εκ πλάνης έσοδα μη υποκείμενα σε φόρο, τα έσοδα αυτά συμψηφίζονται με άλλα έσοδα της αυτής περιόδου υποκείμενα σε φόρο. Επίσης, αν ακυρώθηκαν ορισμένες πράξεις και συναλλαγές, τα ποσά αυτών εκπίπτονται από τα έσοδα από άλλες πράξεις υποκείμενες στο φόρο κατά την ίδια φορολογική περίοδο ή κατά την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δηλώσεως. Το ίδιο ισχύει και για τις επιστροφές.

Η εφαρμογή του δεύτερου συστήματος δεν έγινε δεκτή, διότι δυσχεραίνει σημαντικά την εφαρμογή του φόρου στην πράξη.

Ο Φ.Π.Α. βασίζεται στο σύστημα των εκπτώσεων. Βάσει του συστήματος των εκπτώσεων κάθε υποκείμενος στο φόρο υπολογίζεται και εισπράττει Φ.Π.Α. στα έσοδα που πραγματοποιεί από πωλήσεις αγαθών ή από παροχή υπηρεσιών και συνάμα εκπίπτει από το φόρο των πωλήσεων το Φ.Π.Α. που έχει καταβάλει στις αγορές των αγαθών ή τη λήψη των υπηρεσιών. Με το σύστημα αυτό ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία και παύει

πλέον να είναι «σωρευτικός», όπως συνέβαινε με τους καταργηθέντες φόρους τους οποίους αντικατέστησε.

3. *ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.*

Το καθεστώς του Φ.Π.Α., το οποίο είναι η μεγαλύτερη θεσμική φορολογική μεταρρύθμιση της μεταπολεμικής περιόδου στη χώρα μας, παρουσιάζει σε σχέση με τους φόρους που αντικατέστησε τα εξής πλεονεκτήματα:

1) *Ουδετερότητα του φόρου.*

Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος ουδέτερος, δηλαδή τα αγαθά και οι υπηρεσίες επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου ανεξάρτητα:

(α) από την προέλευσή τους (εγχώρια παραγωγή, εισαγωγή από το εξωτερικό).

(β) από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας που διέρχεται ένα αγαθό με αποτέλεσμα την αποφυγή, της τάσης κάθετης οργάνωσης των επιχειρήσεων μόνο για φορολογικούς σκοπούς.

2) *Συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη με:*

(α) τη μη φορολόγηση στην ουσία των επενδύσεων

(β) την πλήρη αποφορολόγηση των εξαγωγών, ώστε τα ελληνικά προϊόντα να γίνονται πιο ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές

(γ) τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα με την εισοδηματική κατάταξη των κοινωνικών στρωμάτων.

3) *Είναι απλός στη διαχείριση*

Η διαχείριση του Φ.Π.Α. είναι πιο εύκολη σε σχέση με τους διάσπαρτους φόρους που αντικατέστησε, τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους.

Βέβαια η επιβολής του φόρου αυτού μέχρι και του σταδίου λιανικής πώλησης δημιουργεί μια δυσκολία στη διαχείριση του φόρου αυτού λόγω της αύξησης του αριθμού των υποκείμενων στο φόρο προσώπων.

4. ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 1642/86 χαρακτηρίζει το Φ.Π.Α. ως φόρο κύκλου εργασιών, ο οποίος επιβάλλεται με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας». Ο Φ.Π.Α. είναι μια βελτιωμένη μορφή του φόρου κύκλου εργασιών του Α.Ν. 660/1937, τον οποίον αντικατέστησε. Ο Φ.Π.Α. εισήχθηκε στην Ελλάδα με το Ν. 1642/86 ως γενικός έμμεσος φόρος και εφαρμόζεται από 1/1/1987. Καθιερώθηκε η εφαρμογή του από συμβατική υποχρέωση της χώρας μας, η οποία απορρέει από την ένταξή μας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα (ΕΟΚ). Ο Φ.Π.Α. εφαρμόζεται σε όλες τις χώρες της ΕΟΚ με βάση την Έκτη Οδηγία (Ντιρεκτίβα) της. Υπάρχουν μικρές αποκλίσεις από την Οδηγία αυτή τις οποίες επιβάλλει η ιδιορρυθμία της εσωτερικής νομοθεσίας κάθε χώρας και οι ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες της.

Ο Φ.Π.Α. αντικατέστησε μία σειρά έμμεσων φόρων, κυρίως το φόρο κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου, οι οποίοι φόρου και κατηργήθησαν μετά την ισχύ του Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. υπερτερεί σαφώς των καταργηθέντων φόρων, διότι επιβάλλεται μόνο στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών και έτσι αποφεύγεται η διπλή ή η πολλαπλή φορολογία των ίδιων προϊόντων και υπηρεσιών. Ενώ ο φόρος κύκλου εργασιών και τα τέλη χαρτοσήμου επιβάλλονταν σε κάθε στάδιο συναλλαγής σωρευτικώς, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται τα αγαθά υπερμέτρως και να αυξάνει το κόστος και η τιμή πωλήσεως αυτών.

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. αποτελεί μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού του συστήματος της έμμεσης φορολογίας, το οποίο διακρίνεται από αναχρονισμό και έλλειψη αποδοτικότητας. Πράγματι, ο μεγάλος αριθμός έμμεσων φόρων που επιβαρύνουν σωρευτικώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες, με τη διαφορετική βάση υπολογισμού του κάθε φόρους και της διαφορετική διαδικασία βεβαιώσεως, αποτελούν σοβαρό μειονέκτημα του φορολογικού συστήματος. Συνέπεια του αναχρονιστικού τούτου συστήματος είναι οι δυσμενείς επιπτώσεις στην οικονομική ζωή της χώρας και το μεγάλο δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος που συνεπάγεται

Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του νόμου, ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου (φυσικού ή νομικού προσώπου). Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής, έστω και αν απολαύουν φορολογικής απαλλαγής. Η τυχόν απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. για τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν, δεν τα απαλλάσσει και από τον επιρριπτόμενο εις βάρος τους φόρο.

Η επίρριψη του φόρου χωρεί και εις βάρος του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. Όπως όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, έτσι και το Δημόσιο και το Ν.Π.Δ.Δ. δεν απαλλάσσονται του επιρριπτομένου εις βάρος τους Φ.Π.Α. κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών με τον οποίο φόρο επιβαρύνονται. Τα πρόσωπα αυτά επιβαρύνονται με το Φ.Π.Α. όπως ακριβώς και ο τελευταίος καταναλωτής. Η απαλλαγή τους από το Φ.Π.Α. δεν τα απαλλάσσει του

επιρριπτομένου εις βάρος τους φόρου. Η αρχή αυτή που ίσχυε και υπό το καταργηθέν καθεστώς του Φ.Κ.Ε. καθιερώνεται και στον Φ.Π.Α.

Επίρριψη ή επίπτωση του φόρου είναι η δυνατότητα που έχει η επιχείρηση να μεταβιβάζει το φορολογικό βάρος στον αντισυμβαλλόμενο μέχρι τον τελικό καταναλωτή. Χρησιμοποιούμε τον όρο «φορολογικό βάρος» γιατί η φορολογική υποχρέωση παραμένει εις βάρος της επιχειρήσεως, η οποία είναι νομικώς υπόχρεη να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, άσχετα αν εισέπραξε ή μη το φόρο από τον αντισυμβαλλόμενο.

Ο Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Με το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις του Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζονται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Η περιοχή αυτή είναι κατοχυρωμένη με το άρθρο 105 του Συντάγματος του 1975.

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 57 του νόμου, η περιοχή του Αγίου Όρους, θεωρείται ως ιδιόμορφο φορολογικό έδαφος της χώρας και τίθεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Από το ιδιόμορφο αυτό καθεστώς του Αγίου Όρους προκύπτουν τα εξής:

α) Οι πράξεις που ενεργούνται μέσα στην περιοχή του Αγίου Όρους (παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών) δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

β) Οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τη λοιπή χώρα προς την περιοχή του Αγίου Όρους, δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α. διότι θεωρούνται ως «οιονεί εξαγωγές».

γ) Οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό προς την περιοχή του Αγίου Όρους δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

δ) Οι αγορές αγαθών που ενεργούν οι επιχειρήσεις της λοιπής Ελλάδας από την περιοχή του Αγίου Όρους υπάγονται στο Φ.Π.Α., διότι θεωρούνται ως «οιονεί εισαγωγές». Στην περίπτωση αυτή οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους έχουν υποχρέωση να εκδίδουν τιμολόγια πωλήσεως για τις πωλήσεις αγαθών σε επιτηδευματίες (γεωργικά, δασικά ή άλλα προϊόντα) και να υποβάλλουν ταύτα στον Οικον. Έφορο. Έχουν επίσης, υποχρέωση να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λ.π. όπως ορίζει το άρθρο 31 παρ. 1 του Κ.Φ.Σ.

Με την απόφαση Π. 7395/1987 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζονται συμπληρωματικώς τα εξής:

1) Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην περιοχή του Αγίου Όρους.

2) Απαλλάσσονται επίσης από το Φ.Π.Α.:

(α) Η εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό και η παράδοση αγαθών από τη λοιπή Ελλάδα στην περιοχή του Αγίου Όρους, εφόσον αυτά προορίζονται να αναλωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στην περιοχή αυτή.

(β) Η παράδοση αγαθών σε εργολάβο, που προορίζονται για την εκτέλεση πράξεων στην περιοχή του Αγίου Όρους, καθώς και οι πράξεις των προσώπων αυτών προς το Κέντρο Διαφύλαξης Αγιορείτικής Κληρονομιάς (ΚΕΔΑΚ), κατά το μέρος που αυτό ενεργεί για λογαριασμό των Ι. Μονών κ.τ.λ. στην περιοχή του Αγίου Όρους ή απ΄ ευθείας προς τις Ι. Μονές, Σκήτες κ.τ.λ.

(γ) Η παροχή υπηρεσιών προς τις Ι. Μονές κ.τ.λ. ή σε λήπτες που είναι εγκατεστημένοι στην περιοχή του Αγίου Όρους.

Με την ίδια απόφαση ορίζεται η διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. των αγαθών που παραδίδονται και των υπηρεσιών που παρέχονται από και προς την περιοχή του Αγίου Όρους, καθώς και των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό στην περιοχή αυτή.

5. *ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ*

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου, οι πράξεις που αποτελούν αντικείμενο φόρους είναι οι εξής:

α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (δηλ. με αντάλλαγμα), στην ελληνική επικράτεια (στο εσωτερικό της χώρας) από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή.

β) Η εισαγωγή αγαθών στην Ελληνική Επικράτεια

Με τον ορισμό της περιπτώσεως α΄ εξάγεται, ότι για να υπαχθεί ένα πρόσωπο στο Φ.Π.Α. απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- να λάβει χώρα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- οι διενεργούμενες πράξεις να προέρχονται από επαχθή αιτία (δηλ. αντάλλαγμα).
- οι πράξεις που πραγματοποιούνται μέσα στα όρια της Ελληνικής Επικράτειας
- οι πράξεις να ενεργούνται στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας
- η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 3.
- τα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο να ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

Οι προϋποθέσεις αυτές του νόμου είναι αλληλένδετες και πρέπει αν λαμβάνονται αθροιστικά. Αν δεν συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις τότε δεν δημιουργείται φορολογική υποχρέωση.

Πράξεις πραγματοποιούμενες από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα). Προϋπόθεση για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. ενός προσώπου είναι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών να γίνεται από επαχθή αιτία, δηλαδή με αντάλλαγμα. Μία πράξη θεωρείται ότι πραγματοποιείται από επαχθή αιτία, όταν το ένα μέρος των συμβαλλομένων προσφέρει την παροχή και το άλλο την αντιπαροχή (σε χρήμα ή σε είδος). Επομένως, κατ΄ αρχήν, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογία οι πράξεις που γίνονται από χαριστική αιτία (δωρεά), όπως π.χ. οι δωρεές, κληρονομιές, γονικές παροχές κ.α.

Η ύπαρξη, όμως ανταλλάγματος δεν είναι πάντοτε αναγκαία για την υπαγωγή μιας πράξεως σε φόρο. Ορισμένες πράξεις φορολογούνται και να δεν γίνονται με αντάλλαγμα. Τέτοιες πράξεις είναι π.χ. οι αυτοπαραδόσεις, οι αυτοπαροχές κ.α.

Η πράξη με αντάλλαγμα προϋποθέτει την ύπαρξη δύο προσώπων νομικώς διακεκριμένων. Όπου δεν μεσολαβούν δύο πρόσωπα δεν δημιουργείται θέμα επιβολής Φ.Π.Α. Έτσι για παράδειγμα η πώληση αγαθών από μία μητρική εταιρεία σε μία θυγατρική εταιρεία αποτελεί πράξη φορολογητέα, διότι η μητρική και θυγατρική εταιρεία έχει η κάθε μια ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, είναι δηλαδή, δύο διάφορα πρόσωπα. Αντίθετα, η αποστολή από μια επιχείρηση αγαθών στο υποκατάστημά της δεν αποτελεί πώληση, διότι το υποκατάστημα στερείται ιδίας νομικής προσωπικότητας: είναι αποκεντρωμένη υπηρεσία του κεντρικού καταστήματος.

Πράξεις πραγματοποιούμενες στην Ελληνική Επικράτεια. Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. α΄ του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκεινται όσες πράξεις (παραδόσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών) πραγματοποιούνται στην Ελληνική Επικράτεια (δηλ. στο εσωτερικό της χώρας). Εξαίρεση υπάρχει για την περιοχή του Αγίου Όρους, όπου κατά το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου ο Φ.Π.Α. δεν έχει εφαρμογή.

Κατά τις οδηγίες της Διοικήσεως ως εσωτερικό της χώρας νοείται η έκταση της Ελληνικής Επικράτειας που περικλείεται από το εθνικά σύνορα. αλλά και από οποιαδήποτε περιοχή που γειτνιάζει με τα χωρικά ύδατα της Ελληνικής Επικράτειας, μέσα στα οποία είναι δυνατόν να ασκούνται κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδος, σε σχέση με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών πόρων του βυθού και του υπεδάφους αυτής.

Πράξεις ενεργούμενες στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας. Από την όλη οικονομία του νόμου και από τις οδηγίες της Διοικήσεως προκύπτει ότι ως φορολογητέες πράξεις θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι οποιεσδήποτε πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (ιδιώτες) ή από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που δεν ενεργούν με την ιδιότητα τους αυτή. Π.χ. η πώληση από έμπορο μέρους επίπλων της οικίας του ή μιας τηλεοράσεως, ή του αυτοκινήτου του, δεν αποτελεί πράξη υποκείμενη στο Φ.Π.Α. διότι εκφεύγει από τα πλαίσια

της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή ο έμπορος ενεργεί ως ιδιώτης και όχι ως επαγγελματίας.

Πραγμάτωση υποκείμενων στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηρισθεί μία πράξη ως φορολογητέα είναι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών να ενεργείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3 και επί πλέον το πρόσωπο αυτό να ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή, δηλαδή ως φορολογικό υποκείμενο.

Εισαγωγή αγαθών. Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. β΄ του νόμου στο Φ.Π.Α. υπόκεινται και οι εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό. Ως εισαγωγή θεωρείται η είσοδος των αγαθών στην ελληνική επικράτεια (άρθρο 10). Σημειώνουμε εδώ ότι η φορολόγηση των εισαγομένων αγαθών έχει αντικειμενικό χαρακτήρα. Υπό την έννοια του Φ.Π.Α. επιβάλλεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή εάν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος ή μη στο φόρο. Φορολογούνται δηλαδή και οι ιδιώτες και όχι μόνο οι επαγγελματίες.

6. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Κατά το άρθρο 3 του νόμου στο Φ.Π.Α. υπόκεινται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί, κατά τρόπον ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα αδιάφορα από τον τρόπο εγκαταστάσεως, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας (κέρδος ή ζημία).

Όπως έχει γίνει δεκτόν από τους ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου και τη φορολογική πρακτική, πρόσωπα τα οποία ενεργούν κατά τρόπον ανεξάρτητο και όσα ασκούν δραστηριότητα με προσωπική τους ευθύνη και έχουν πλήρη ελευθερία στην οργάνωση και εκτέλεση των εργασιών που διενεργούν.

Η έννοια του φορολογικού υποκειμένου στο Φ.Π.Α. είναι ευρύτερη από τη νομική ή φορολογική του έννοια. Συμπίπτει μάλλον με την έννοια του όρου που δίδεται στον επιτηδευματία από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.). Έτσι, είναι δυνατόν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο να μην υπάγεται στο φόρο εισοδήματος και όμως να είναι υποκείμενο του Φ.Π.Α. Κατά τον Κ.Φ.Σ. επιτηδευματίας θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί εμπορική επιχείρηση ή κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό ή ελευθέριο επάγγελμα, αδιάφορα αν υπάγεται ή όχι στη φορολογία εισοδήματος ή αν φορολογείται με ειδικό τρόπο.

Πρέπει να διακρίνουμε σαφώς το πρόσωπο που είναι κατά νόμο υπόχρεο να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο, δηλαδή τον φορολογούμενο, από το πρόσωπο που τελικά θα υποστεί το φορολογικό βάρος λόγω της επιπτώσεως ή επιρρίψεως του βάρους σ΄ αυτό, δηλαδή τον (πραγματικό) φορολογούμενο. Ο

κατά νόμο φορολογούμενο είναι υποχρεωμένος να εισπράξει το φόρο για λογαριασμό του Δημοσίου και να τον αποδώσει σε τακτή προθεσμία, καίτοι δεν βαρύνεται ο ίδιο με το φόρο. Ο πραγματικός φορολογούμενος είναι ο τελικός καταναλωτής, στον οποίο επιρρίπτεται ο φόρος από τα ενδιάμεσα πρόσωπα που τον εισπράττουν για λογαριασμό του Δημοσίου.

Στο φόρο λοιπόν υπόκειται:

α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό (π.χ. Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., Ι.Μ.Ε., Ν.Ε., ΣΥΝ/ΣΜΟΣ, κ.λ.π.), ή ένωση προσώπων (κοινοπραξίες, κοινωνίες κ.τ.λ.) εφόσον:

- ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα
- κατά την άσκηση της δραστηριότητας ενεργεί ανεξάρτητα

β) Κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά πώληση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς άλλο κράτος μέλος.

Η παροχή εξαρτημένης εργασίας δεν εμπίπτει στις διατάξεις του νόμου, για το λόγο αυτό διατηρείται και το χαρτόσημο επί των αριθμών αυτών (π.χ. υπάλληλοι γενικά, τα μέλη Διοικ. Συμβουλίων, Α.Ε., κ.τ.λ.).

Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν στα πλαίσια άσκησης της δημόσιας εξουσίας τους.

Τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο σε κάθε περίπτωση που η μη υπαγωγή των πράξεών τους στο φόρο θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και οπωσδήποτε εφόσον ασκούν τις

δραστηριότητες του παραρτήματος 1, δηλαδή: 1) Τηλεπικοινωνίες, 2) Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, 3) Μεταφορά αγαθών, 4) Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, 5) Μεταφορά προσώπων, 6) Παράδοση νέων αγαθών, 7) Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, 8) Εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων, 9) Εναποθήκευση, 10) Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδιών, 11) Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρομοίων καταστημάτων, 12) Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

Φυσικά και νομικά πρόσωπα. Ένωση προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο καθώς και η ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα από τον τόπο εγκαταστάσεως, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Επίσης είναι αδιάφορο αν πρόκειται για ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο. Με τον όρο «ένωση προσώπων» νοείται κάθε οικονομική μονάδα που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα αν στερείται νομικής προσωπικότητας. Τέτοιες ενώσεις προσώπων είναι π.χ. οι κοινοπραξίες, οι άτυπες εταιρείες κ.α.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τρόπον ανεξάρτητο, οι μισθωτοί και άλλα φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που

δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Ως φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν οικονομική δραστηριότητα σημειώνουμε ενδεικτικώς τα εξής:

Ατομικές επιχειρήσεις, Ομόρρυθμες εταιρείες, Ετερόρρυθμες εταιρίες, Ανώνυμες εταιρείες, Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, Ελεύθεροι επαγγελματίες, Γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, Ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις, Συμπλοιοκτησία, Ναυτικές εταιρείες.

Εμπορικές εταιρίες και συνεταιρισμοί. Στις εμπορικές εταιρείες (προσωπικές και κεφαλαιουχικές) και στους συνεταιρισμούς υποκείμενο φόρου είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας ή του συνεταιρισμού. Ο φόρος επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι επί των επί μέρους μελών της εταιρείας.

Ένωση προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του νόμου, στο Φ.Π.Α. υπόκεινται και οι ενώσεις προσώπων, εφόσον ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Στις ενώσεις προσώπων, οι οποίες στερούνται νομικής προσωπικότητας, ανήκουν κυρίως οι ακόλουθες: Κοινοπραξίες επιτηδευματιών, Συμμετοχικές (αφανείς) εταιρείες, Άτυπες εταιρίες, Κοινωνίες δικαίου κ.λ.π.

Στις ενώσεις προσώπων αν και στερούνται νομικής προσωπικότητας υποκείμενο φόρου είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα επί μέρους μέλη της ενώσεως. Ο Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις αυτές θα επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων που πραγματοποιεί η ένωση από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όχι επί του τμήματος των εσόδων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όχι επί του τμήματος των εσόδων που αναλογούν σε κάθε ένα μέλος της Ενώσεως. Δημιουργείται, δηλαδή, για τις ενώσεις προσώπων, ένα είδος πλασματικής νομικής προσωπικότητας προς επίτευξη των σκοπών του φόρου.

Δηλαδή, τα έσοδα της επιχειρήσεως που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου, δεν πρέπει να διασπώνται σε μέρη ανάλογα με τα μερίδια των μελών που συμμετέχουν στην ένωση, αλλά θα λαμβάνονται αδιαιρέτως και θα φορολογούνται στο όνομα της επιχειρήσεως, υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου θα είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της ενώσεως.

Την άποψη αυτή, η οποία είναι σύμφωνη με την όλη οικονομία του Φ.Π.Α., δέχονται δόκιμοι ερμηνευτές του φορολογικού δικαίου και η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών.

Κοινοπραξίας επιτηδευματιών. Κοινοπραξία είναι η από κοινού σύμπραξη δύο ή περισσοτέρων φυσικών ή νομικών προσώπων προς επίτευξη κερδοσκοπικού σκοπού. Είναι μορφή εμπορικής συνεργασίας μεταξύ των επιτηδευματιών προς διενέργεια ορισμένων πράξεων. Η κοινοπραξία δεν προβλέπεται από τον εμπορικό νόμο.

Στην κοινοπραξία οι κοινοπρακτούσες επιχειρήσεις διατηρούν κάθε μία τη νομική τους αυτοτέλεια, απλώς δε συντονίζουν τις ενέργειες τους προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

Κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της κοινοπραξίας είναι ότι τα απαρτίζοντα αυτήν πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) εμφανίζονται έναντι των τρίτων, ως από κοινού και επ΄ ονόματι της κοινοπραξίας ενεργούντα, κατά τρόπον εμφανή, ώστε να μη καταλείπετε αμφιβολία ότι οι εκτελούμενες εργασίες γίνονται για λογαριασμό όλων των μελών της Κοινοπραξίας.

Για την αναγνώριση της κοινοπραξίας ως επιτηδευματία ο Κ.Φ.Σ. θέτει τις εξής προϋποθέσεις:

- Έγγραφη συμφωνία, ως αποδεικτικό στοιχείο
- Ενέργεια συγκεκριμένων εμπορικών πράξεων
- Άσκηση ιδίας εμπορικής επιχειρήσεως από κάθε μέλος
- Ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση
- Κατάθεση της συμφωνίας στην αρμόδια Οικονομική Εφορία πριν από την έναρξη των εργασιών της.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του Κ.Φ.Σ. η κοινοπραξία επιτηδευματιών θεωρείται ως επιτηδευματίας και κατά το άρθρο 3 παρ. 2 περ. στ΄ του ίδιου Κώδικα οφείλει να τηρεί τα βιβλία της κατηγορίας της, όχι όμως κατώτερης της Β΄ κατηγορίας. Εξαίρεση αποτελεί η κοινοπραξία κατασκευής τεχνικών έργων η οποία μπορεί να τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας αδιάφορα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της.

Υποκείμενο φόρο επί κοινοπραξίας είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα κατ΄ ιδίαν μέλη της κοινοπραξίας, υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της κοινοπραξίας.

Συμμετοχικές (αφανείς) εταιρείες. Υποκείμενο φόρου επί συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. θα επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων στο όνομα της εταιρείας ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι στο όνομα των κατ΄ ιδίαν μελών της. Υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο διαχειριστής της εταιρείας ως νόμιμος εκπρόσωπος αυτής.

Οι διενεργούμενες μεταξύ των συμμετόχων πράξεις οι οποίες αφορούν τη συμμετοχική εταιρεία, σύμφωνα με τη σύμβαση που υπάρχει μεταξύ των συμμετόχων, δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α. Αν, όμως, οι πράξεις που διενεργούνται μεταξύ των συμμετόχων εκφεύγουν από τις συμβατικές υποχρεώσεις και ενεργούνται ως εάν επρόκειτο περί τρίτων, τότε οι πράξεις αυτές υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Αυτονόητον είναι, ότι οι πράξεις ή συναλλαγές των συμμετόχων με τρίτα πρόσωπα, υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Άτυπες εταιρείες. Άτυπη εταιρεία είναι ένωση δύο ή περισσότερων προσώπων, η οποία λειτουργεί πράγματι ως εταιρεία χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις. Στις άτυπες εταιρείες ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της

επιχειρήσεως ως αυτοτελούς οικονομικής μονάδας και όχι επί των κατ΄ ιδίαν μελών της ενώσεως.

Η ύπαρξη άτυπης εταιρείας τεκμαίρεται από την ύπαρξη κοινής εκμεταλλεύσεως μια επιχειρήσεως από περισσότερα του ενός πρόσωπα, όπου κάθε ένα μέλος αυτής δεσμεύει την εταιρεία έναντι των τρίτων και έχει δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της.

Κοινωνία αστικού δικαίου. Υποκείμενο φόρου σε περίπτωση κοινωνίας αστικού δικαίου είναι η επιχείρηση ως αυτοτελής οικονομική μονάδα και όχι τα κατ΄ ιδίαν μέλη της κοινωνίας. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. θα επιβάλλεται αδιαιρέτως επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων στο όνομα της κοινωνίας και όχι στο όνομα ενός ή όλων των μελών της κοινωνίας. Υπεύθυνος δε έναντι του Δημοσίου είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος της κοινωνίας.

Κοινωνία δικαίου, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 785 του Αστικού Κώδικα, υπάρχει όταν η εκμετάλλευση μιας επιχείρησης ή κοινού πράγματος γίνεται από κοινού από όλους τους συγκυρίους. Τέτοιες περιπτώσεις ενδεικτικώς αναφέρουμε τις εξής:

(α) Όταν μια επιχείρηση συνεχίζεται από τους κληρονόμους του αποθανόντος επιτηδευματία

(β) Όταν την εκμετάλλευση ενός κοινού πράγματος ενεργούν από κοινού οι συγκύριοι του μηχανήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ

1. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ & Φ.Π.Α.

Μάστιγα των σύγχρονων οικονομιών αποτελεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, κατά το οποίο ο πολίτης που έχει φορολογική υποχρέωση κατορθώνει να αποφύγει ή να μειώσει την πληρωμή του φόρου. Το παράπτωμα όχι μόνο από τα φυσικά αλλά και τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία.

Η πράξη αυτή αντίκειται σε βασική συνταγματική επιταγή, σύμφωνα με την ποία οι έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Η φοροδιαφυγή είναι διεθνές πρόβλημα, η έκτασή της όμως διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα ως κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και το ύψος φορολογικής επιβάρυνσης, που επικρατούν σε αυτές.

Προσδιοριστικοί παράγοντες της έκτασης της φοροδιαφυγής σε κάθε χώρα είναι:

- **Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των φορολογουμένων**

Όταν το επίπεδο αυτό είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες.

- **Το μορφωτικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων καθώς και οι εφαρμοζόμενες φοροελεγκτικές μέθοδοι.**

Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα, ικανά και με ήθος, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα που να περιορίζει τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής, όπως επίσης και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό.

- **Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας.**

Το είδος και η ταμιευτική σπουδαιότητα των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής. Αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους τότε είναι μεγαλύτερη η τάση για φοροδιαφυγή γιατί είναι οι ιδιωτικοί φορείς που έχουν περισσότερες ευκαιρίες για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Αντίθετα αν οι έμμεσοι φόροι κυριαρχούν τότε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εμφανίζεται περιορισμένο, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος

- **Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών.**

Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντίστροφα.

♦Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.

Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή γιατί τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στη θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί ανάγκες. Αντίθετα η σπατάλη του δημοσίου χρήματος διαβρώνει τη φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων, δεδομένου ότι η φορολογική τους συνήθεια και ουσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.

♦ Ο βαθμός οργάνωσης της εθνικής οικονομίας.

Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών να γίνεται σε είδος, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερη από ότι σε μια αμιγώς εγχρήματη οικονομία. Επίσης αν οι επιχειρήσεις παραγωγής και διανομής των αγαθών είναι μικρές παραγωγικές μονάδες, οι οποίες από μικρές παραγωγικές μονάδες, οι οποίες υστερούν από μικρές παραγωγικές μονάδες, οι οποίες υστερούν από άποψη λογιστικής οργάνωσης η τάση για φοροδιαφυγή θα είναι μεγαλύτερη.

Η φοροδιαφυγή καταδικάζεται από όλα τα κράτη και ορθά έχει χαρακτηρισθεί ως μεταδοτική ασθένεια, γιατί όταν οι ευσυνείδητοι φορολογούμενοι βλέπουν άλλους να φοροδιαφεύγουν, εξεγείρεται η φορολογική τους συνείδηση και υπονομεύεται η φορολογική τους ηθική. Εξαιτίας της αδικίας και ανισότητας, εξωθούνται σε πράξεις φοροδιαφυγής για λόγους στοιχειώδους άμυνας.

Το αρνητικό αυτό φαινόμενο έχει δυσμενείς επιδράσεις στην οικονομική ζωή της χώρας

Έτσι παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με συνέπεια να προκαλούνται αποκλίσεις από την κατανομή των παραγωγικών μέσων, γιατί οι φοροδιαφεύγουσες επιχειρήσεις μπορεί να μην είναι και οι παραγωγικότερες. Δημιουργούνται ταμιακές δυσχέρειες στο κράτος , διότι εμφανίζεται έλλειμμα στον προϋπολογισμό, το οποίο ενδέχεται να καλυφθεί με μέσα ανορθόδοξα για το συγκεκριμένο χώρο και χρόνο (δανεισμός, έκδοση νέου χρήματος, μείωση δημόσιας δραστηριότητας κ.τ.λ). Εξασθενεί η αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων από την κυβέρνηση μέτρων για την επίτευξη των επιμέρους στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής. Έτσι αν εκδηλωθούν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία και η κυβέρνηση αποφασίσει να τις καταπολεμήσει με αύξηση φόρων, η φοροδιαφυγή είναι σε θέση να εξουδετερώσει εν όλω ή εν μέρη την αντιπληθωρική πολιτική της.

Η εφαρμογή του ΦΠΑ στη χώρα μας θα αποτελέσει για την εξάλειψη του φαινομένου της φοροδιαφυγής και των γενικότερων συνεπειών της.

Πολλά επιχειρήματα έχουν προβλεφθεί για την εφαρμογή του φόρου αυτού στα διάφορα κράτη. Άλλα από αυτά προσδοκούν ωφελήματα από την οικονομική ουδετερότητα του φόρου αυτού στην αγορά και στις διεθνείς συναλλαγές και άλλα από τη βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών.

Στη χώρα μας ο ΦΠΑ εκτός των άλλων θα αποτελέσει το «εργαλείο» που θα μας βοηθήσει να αναμορφώσουμε και εκσυγχρονίσουμε το φορολογικό σας

σύστημα, ιδιαίτερα της έμμεσης φορολογίας. Ο εκσυγχρονισμός αυτός θα αποτελέσει θετικό μέτρο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Μέσα από τα πλεονεκτήματα του φόρου αυτού και τους μηχανισμούς λειτουργίας, θα πρέπει να δούμε πως θα επιδράσει ευνοϊκά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Υποστηρίζεται ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ οδηγεί στη βελτίωση των όρων ανταγωνισμού, στην οικονομική ανάπτυξη, στην άνοδο των επενδύσεων και ειδικότερα στην αντιμετώπιση και τον περιορισμό των πράξεων που παρατηρούνται με την φοροδιαφυγή.

Αν σταθούμε στο τελευταίο σημείο των παραπάνω απόψεων θα λέγαμε ότι η άποψη αυτή θεμελιώνεται και αποδεικνύεται λογικά και σύμφωνα με ρητές διατάξεις νόμων. Έτσι εάν ένας υποκείμενος στο φόρο, για να εκπέσει το φόρο που κατέλαβε στους προμηθευτές προς αυτόν υπηρεσίες, πρέπει να έχει τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ στοιχεία και βιβλία από τα οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. Αν λοιπόν σε κάθε συναλλαγή που γίνεται, εκδίδονται τα απαιτούμενα στοιχεία και τηρείται ο νόμος, η φοροδιαφυγή θα περιοριστεί. Θα υπάρχει δηλαδή ένας αυτόματος μηχανισμός ελέγχου της φοροδιαφυγής γιατί με τη μέθοδο της έκπτωσης του φόρου που ακολουθείται στον ΦΠΑ, δημιουργείται στην πράξη μια αντίθεση συμφερόντων μεταξύ των συμβαλλομένων μερών πράγμα που αποτελεί τη συνείδηση και τη συμπαιγνία μεταξύ τους.

Μια επιχείρηση που θα πλήρωνε φόρο προστιθέμενης αξίας για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί δεν έχει συμφέρον να αγοράσει τα αγαθά χωρίς

τιμολόγιο, και συνεπώς χωρίς φόρο αλλά θα πληρώσει κιόλας μεγαλύτερο ποσό φόρου κατά την πώλησή τους.

Εξάλλου η ωφέλεια από την πράξη της φοροδιαφυγής δεν είναι μεγάλη και σπουδαία γιατί η επιχείρηση θα καρπωθεί μόνο το φόρο που αναλογεί στην αξία του αγαθού που προσθέτει η επιχείρηση αυτή, αφού θα έχει ήδη επιβαρυνθεί με το φόρο στην τιμή αγοράς κατά την απόκτηση του αγαθού.

Βέβαια η καταπολέμηση και περιστολή της φοροδιαφυγής δεν γίνεται από μια μέρα στην άλλη, αλλά απαιτεί μακροχρόνια διαδικασία με δέσμη μέτρων που θα αντιμετωπίσουν και εξαλείψουν τα αίτια που την προκαλούν. Χρειάζεται αλλαγή της ελληνικής νοοτροπίας η οποία αν και είναι γεμάτη ζωή χαρακτηρίζεται από έλλειψη στοιχειώδους ενδιαφέροντος για την μελλοντική πορεία του έθνους. Πρέπει και ο έλληνας πολίτης φορολογούμενος να μάθει να στηρίζεται στις δικές του δυνάμεις. Να βρει διέξοδο από την ύφεση και να αρχίσει τη δική του ανοδική πορεία που θα τον καταστήσει ικανό επιδέξιο ευρωπαίο. Κάτι τέτοιο όμως χρειάζεται επίμονες προσπάθειες, θυσίες, μα πάνω από όλα ορθολογισμό, πρόγραμμα και πειθαρχία.

Απαιτούνται μέτρα φορολογικής πολιτικής (μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - φορολογουμένων), μέτρα για τη διασφάλιση της εφαρμογής των φορολογικών νόμων, την άνοδο της στάθμης μόρφωσης των ελεγκτών και την εισαγωγή σύγχρονων μεθόδων φορολογικού ελέγχου.

2. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Με βάση την παραγρ. 2 του άρθρου 51 του Ν. 1642/1986 «Αδικήματα φοροδιαφυγής, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1985, διαπράττει ο υπόχρεος στο φόρο του παρόντος νόμου, που:

♦ δεν υποβάλλει τη δήλωσή του και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν, αντίστοιχα, οι διατάξεις της περίπτωσης του άρθρου 29 παραγρ. 1η, ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 παράγραφος 1α του Ν. 1591/1986.

♦ ενεργεί την έκπτωση του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 23, χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα από το άρθρο 25 στοιχεία ή ενεργεί αυτή με βάση στοιχεία που γνωρίζει ότι είναι πλαστά ή εικονικά.

♦ δεν εκδίδει το ειδικό στοιχείο που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33.

Οι τρόποι με τους οποίους γίνεται η φοροδιαφυγή από τον Φ.Π.Α. είναι οι ίδιοι περίπου σε όλες τις χώρες, όπου εφαρμοστεί ο φόρος.

Οι τομείς στους οποίους γίνεται φοροδιαφυγή από τον Φ.Π.Α., μετά από την εμπειρία των λίγων χρόνων της εφαρμογής του, φαίνεται να είναι οι εξής:

* Στα διάφορα κέντρα ψυχαγωγίας και διασκέδασης
* Στον κατασκευαστικό τομέα και στις επισκευές
* Στους ελεύθερους επαγγελματίες και ειδικότερα στους συμβούλους επιχειρήσεων, συμβούλους πληροφορικής, συμβούλους φορολογικών

υποθέσεων κ.α. Ακόμη μεγάλη είναι η φοροδιαφυγή στα κουρείο και κομμωτήρια.

* Στη διακίνηση αγροτικών προϊόντων, όπως φρούτα, λαχανικά, λουλούδια.
* Στις εργασίες φασών και στις συναρμολογήσεις
* Στις μεταβολές γενικά
* Στα εργαστήρια κατασκευής κοσμημάτων και πολύτιμων λίθων.
* Στα συνεργεία αυτοκινήτων που ασχολούνται με εργασίες επισκευής, βαψίματα κ.α.

3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΕΡΙ Φ.Π.Α. [1642/86 - 2093/92] ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΕΡΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Όλο το πλέγμα του Ν.1642/86 καθώς και οι πρόσφατες τροποποιήσεις που επήλθαν σε αυτόν με το Ν.2093/92, για την εφαρμογή του ΦΠΑ στη χώρα μας θωρακίζει το φορολογικό μας σύστημα κατά της τάσης για φοροδιαφυγή.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούν οι πράξεις που αποτελούν αδικήματα φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ. Έτσι σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του άρθρου 51(Ν.1642/86) αδικήματα φοροδιαφυγής διαπράττει ο υπόχρεος στον ΦΠΑ όταν:

- δεν υποβάλλει τη δήλωση και τις προσωρινές δηλώσεις που προβλέπουν οι αντίστοιχες διατάξεις ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση στις περιπτώσεις αυτές
- εκπίπτει το φόρο χωρίς να κατέχει τα προβλεπόμενα στοιχεία από τα 25 στοιχεία ή ενεργεί με βάση στοιχείο που γνωρίζει ότι είναι πλαστά και εικονικά και
- δεν εκδίδει το στοιχείο για κάθε περίπτωση

Με την αναφορά που θα ακολουθήσει αμέσως παρακάτω στα σημαντικότερα άρθρα του νόμου περί ΦΠΑ, θα δείξουμε τα μέτρα και τους τρόπους (αν και ελλιπή) που ελήφθησαν για την αντιμετώπιση, περιστολή και δυνατόν αποφυγή εξ΄ ολοκλήρου της φοροδιαφυγής.

3.1. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών (άρθρο 15)

Στο άρθρο αυτό καθορίζεται με σαφήνεια η φορολογητέα αξία στην πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ με τον οικείο συντελεστή, ώστε να μη δημιουργούνται αμφισβητήσεις.

Ως φορολογητέα αξία νοείται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με αυτή, ως αποτέλεσμα της πράξης παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, πέρα από την αντιπαροχή και τα ποία λαμβάνονται υπόψη μαζί με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών των υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, μεταφοράς, τόκων κ.λ.π.), ακόμη κι αν αυτά αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας. Αντίθετα δεν περιλαμβάνονται και επομένως δεν υπολογίζονται στη φορολογητέα αξία, οι χορηγούμενες προς τον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις εφόσον αυτές αποδεικνύονται από τα σχετικά εκδιδόμενα στοιχεία. Ακόμη οι επιστροφές του τμήματος σε περίπτωση μερικής ή ολικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών δεν αποτελούν ύλη προς φορολόγηση, με την προϋπόθεση, ότι για την ακύρωση αυτή θα πρέπει τα προβλεπόμενα στοιχεία (από τον ΚΒΣ, πιστωτικό σημείωμα).

Προκειμένου για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, ορίζεται η ισοτιμία του ξένου νομίσματος προς την δραχμή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Ακόμη ένα ολόκληρο πλέγμα διατάξεων ρυθμίζει τον υπολογισμό και τις μειώσεις φορολογητέας αξίας στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών που αποδεδειγμένα φορολογήθηκαν σε άλλο κράτος, στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών διαφόρων εκδοτικών και εισαγωγικών επιχειρήσεων καθώς επίσης στην πώληση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων. Με αυτό τον τρόπο γίνεται διαχωρισμός κάθε επιμέρους περίπτωσης, θέτονται όροι και περιορισμοί και η αξία των αγαθών και υπηρεσιών προς φορολόγηση και μπορεί να ελέγχει το ποσό του φόρου που πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο χωρίς να δημιουργούνται αντιθέσεις, συγκρούσεις και αμφισβητήσεις.

3.2. Συντελεστές, υπολογισμός του φόρου (άρθρο 17)

Από την 1/1/87 που τέθηκε σε ισχύ ο ΦΠΑ ως σήμερα έχουμε πολλές μεταβολές στους συντελεστές υπολογισμού στους φόρους. Οι αρχικά καθιερωμένοι συντελεστές, σε συνδυασμό με δυσμενείς κοινωνικοοικονομικές συνθήκες οδήγησαν σε αντικαταστάσεις, μεταβολές και μειώσεις τελικά για την ικανοποιηθεί ειδικών αναγκών και συμφερόντων.

Τόσο στα Δωδεκάνησα, τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, το νησί Σαμοθράκη, ισχύουν μειωμένοι συντελεστές, όσο και στη λοιπή Ελλάδα (πρόσφατη επέκταση ισχύουν στα νησιά Νομού Κυκλάδων, Βόρειες Σποράδες,

στη Σύρο και στη Θάσο) κατά 30% (οι μειωμένοι συντελεστές δεν ισχύουν στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα). Οι συντελεστές που προκύπτουν από την μείωση αυτή, στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραια μονάδα, και έτσι είναι 3%, 6% και 13%.

Τροποποίηση στο άρθρο αυτό γίνεται επίσης με την κατάργηση του υψηλού συντελεστή 36% και τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται σε αυτόν μετατάσσονται στον 18% ή ακόμη και στον συντελεστή 8% (χαμηλός). Την τροποποίηση αυτή ακολουθεί η αλλαγή πίνακα αγαθών και υπηρεσιών που υπάγονται στο 8% και αυτά που δεν περιλαμβάνονται στον πίνακα αυτό μετατάσσονται στο 18% πλην των βιβλίων , εφημερίδων, περιοδικών και θεατρικών παραστάσεων που υπάγονται στο 4%.

Οι μειώσεις αυτές που οδηγούν κατά συνέπεια σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των υπόχρεων, ή τουλάχιστον περιορίζουν κατά το δυνατό περισσότερο την τάση για διάπραξη φοροδιαφυγής, το κόστος διαχείρισης τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το Δημόσιο μειώνεται αλλά τέλος τα έσοδα από το ΦΠΑ δεν είναι τα αναμενόμενα.

3.3. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 18)

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- η παροχή υπηρεσιών από τα ελληνικά ταχυδρομεία (και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών),

- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης (χωρίς εμπορικό χαρακτήρα),
- η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης (μόνο αν παρέχονται από άτομα που λειτουργούν νόμιμα),
- η παροχή υπηρεσιών από γιατρούς, οδοντοτριάτρους, νοσοκόμους, μαίες και φυσιοθεραπευτές,
- η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής,
- η παράδοση ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος (ανθρωπίνου),
- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους,
- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση,
- η μεταφορά ασθενειών ή τραυματιών με ειδικά οχήματα για το σκοπό αυτό,
- η παροχή υπηρεσιών από συγγραφές, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης,
- η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτήν πράξεις παραδόσεις αγαθών,
- παράδοση ιδιαιτέρων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,
- η παροχή υπηρεσιών στα νομικά πρόσωπα (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) σε πρόσωπα που συνδέονται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,
- η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης,

- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από πρόσωπα (που ασκούν νομική οικονομική δραστηριότητα) με την ευκαιρία εκδηλώσεων με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση,
- οι ασφαλιστικές και οι αυτασφαλιστικές εργασίες,
- οι εργασίες που αφορούν διαπραγμάτευση για συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα (εκτός αυτών για συλλογές),
- οι εργασίες που αφορούν διαπραγμάτευση για φύλαξη και διαχείριση μετοχών Α.Ε, μεριδίων, ομολόγων κ.λ.π.,
- η διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων,
- η χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχειριστική τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,
- η ανάληψη υποχρεώσεων προσωπικών ή χρηματικών και λοιπών ασφαλειών,
- οι εργασίες αφορούν διαπραγμάτευση, τρεχούμενων λογαριασμών, πληρωμές, εμβάσματα, επιταγές, πιστωτικούς τίτλους,
- οι μισθώσεις ακινήτων,
- η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟΠΟ- ΛΟΤΤΟ- ΠΡΟΤΟ, λαχείων ιπποδρομιών Ελλάδος,
- η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία κ.λ.π.
- η παράδοση υπηρεσιών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των εισαγωγών,

- η παράδοση ακινήτων (εκτός των εξαιρέσεων)
- η παράδοση και η διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω αυτών,
- η παράδοση αγαθών των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας (εκτός αν ρυθμίζονται διαφορετικά).

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού ρυθμίζεται με κάθε λεπτομέρεια με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Ο καθορισμός που απαλλάσσονται από την επιβολή του φόρου (με τις ανάλογες και απαραίτητες κατά καιρούς τροποποιήσεις), έγινε με κύριο σκοπό την ελάφρυνση των φορολογούμενων όπου κρίνεται αναγκαίο. Η ρητή και χωρίς παράνομα τεχνάσματα υποβολή των υπόχρεων στις διατάξεις αυτές του νόμου, όχι μόνο αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα της φοροδιαφυγής αλλά και ρυθμιστικά στοιχεία για δίκαιη φορολογική επιβάρυνση, λαμβανομένων των ειδικών αναγκών κάθε κατηγορίας. Η πρόνοια δηλαδή του Νόμου αποθαρρύνει τη διάταξη παράνομων ενεργειών και αποτελεί κίνητρο και μέσο για την προάσπιση των συμφερόντων τους.

3.4. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθρο 23)

Ένα από τα βασικά στοιχεία για την λειτουργία του ΦΠΑ, που εφαρμόζεται στη χώρα μας, είναι ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου. Προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που επιβαρύνει αγαθά και υπηρεσίες είναι ότι αυτά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που

υπόκεινται στο ΦΠΑ. Αν τα αγαθά που αγόρασε ή εισήγαγε ο υποκείμενος στο φόρο και οι υπηρεσίες δεν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων δεν παρέχονται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι ρυθμίσεις του άρθρου 23 περιέχουν και αναφέρονται σε περιπτώσεις που παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Συνοπτικά εκθέτονται οι πράξεις εκείνες (υποχρεωτικά φορολογητέες)που απαλλάσσονται από το φόρο, αλλά που έχουν επιβαρυνθεί αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίησή τους. Αναφέρονται οι προϋποθέσεις για την έκπτωση του φόρου για πράξεις που γίνονται στο εσωτερικό, καθώς και για ορισμένες τραπεζικές και ασφαλιστικές εργασίες.

Με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δίνεται η δυνατότητα στον υπόχρεο φορολογούμενο να μειώσει το ποσό του φόρου που θα αναλογεί στις διενεργούμενες από αυτόν φορολογικές πράξεις με νόμιμες διαδικασίες, εφόσον ανήκουν στις κατηγορίες που δικαιούνται να εκπέσουν από το φόρο, αποφεύγοντας έτσι τη διάπραξη παράνομων ενεργειών.

3.5. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου (άρθρο 25)

Σε συνδυασμό με τα προηγούμενα το άρθρο 25 καθορίζει με σαφήνεια τα απαραίτητα δικαιολογητικά και στοιχεία που πρέπει να μπορεί να εξακρίβωσε το «νόμιμο» και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και

ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές απαιτήσεις αγαθών.

Για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά από το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης τους. Αντίθετα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών, επιβατικών αυτοκινήτων (μέχρι 9 θέσεων), μοτοσικλετών καθώς και οι δαπάνες συντήρησής τους γενικά (επισκευή, καύσιμα, τέλη - άδεια κυκλοφορίας κ.λ.π.). Ακόμη δεν εκπίπτουν από το φόρο, τα είδη συσκευασίας, οι δαπάνες στέγασης, τροφής και ψυχαγωγίας για το προσωπικό και τους εκπροσώπους της επιχείρησης, καθώς επίσης και οι δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις έκπτωσης του φόρου, ο υποκείμενος πρέπει να κατέχει:

- βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, η οποία εξυπακούεται ότι πρέπει να έχει υποβληθεί πριν από τη διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης,
- νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που έχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, από το ποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος επιβαρύνθηκαν.

Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, είναι εκκαθάριση, η απόδειξη ΟΤΕ, ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κ.λ.π., από το οποίο προκύπτει ο ΦΠΑ που έχουν επιβαρυνθεί οι διενεργούμενες από τον υποκείμενο συναλλαγές. Ο ΦΠΑ αναγράφεται χωριστά ώστε να είναι ευδιάκριτη η καθαρή αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Από τη διάταξη αυτή είναι σαφείς ότι σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί ο υποκείμενος να εκπέσει το φόρο με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί κατά την απόκτηση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας, στην περίπτωση που δεν κατέχει το προβλεπόμενο από τον κώδικα νόμιμο στοιχείο, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ, επομένως δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου που εμπεριέχεται στην αξία των δελτίων λιανικής πώλησης ή των αποδείξεων γενικά που ο φόρος δεν διαχωρίζεται από του αγαθού της υπηρεσίας.

- Διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο καθώς επίσης και ο φόβος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά κατά την εισαγωγή τους.

Επισημαίνουμε σχετικά ότι, όταν η παραλαβή γίνεται με παρακολούθηση του ΦΠΑ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στην επιχείρηση που κατατέθηκε στο αντίστοιχο Ταμείο (παρακαταθηκών και δανείων) ως παρακαταθήκη, γιατί δεν είναι οριστική η είσπραξη του και ολόκληρος ο φόβος ή μέρος του μπορεί να επιστραφεί στην επιχείρηση, όταν εκλείψει ο λόγος της σύστασης της παρακαταθήκης. Εξάλλου ο φόρος αυτός δεν έχει καταβληθεί στο Ταμείο και δεν είναι δημόσιο έσοδο. Η έκπτωση θα καταστεί δυνατή όταν εκλείψει

ο λόγος της σύστασης παρακαταθήκης και οριστικοποιηθεί η είσπραξή του, οπότε γεννάται και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.

- Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου σύμφωνα με όσα αναφέρονται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και το φόρο που τις έχει επιβαρύνει, μπορεί να βρεθεί υπόψη η προσωρινή δήλωση που υποβάλλεται στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω πράξεις.

Απαραίτητη προϋπόθεση έκπτωσης του Δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του στο φόρο εκροών της προσωρινής δήλωσης.

Το ίδιο ισχύει και για τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος είναι ο λήπτης, εφόσον δεν προβλέπεται η άμεση καταβολή του αναλογούντος φόρου με έκτακτη προσωρινή δήλωση.

- Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου όπου προβλέπεται.

Επομένως για να εκπέσει ο φόρος που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του πλειστηριασμού, απαιτείται κυρωμένο από τη ΔΥΟ αντίγραφο με βάση την οποία καταβλήθηκε ο αναλόγου φόρος στη συγκεκριμένη πράξη.

Στο ίδιο άρθρο αναφέρεται και η περίπτωση όπου το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του φόρου που οφείλεται στην ίδια περίοδο. Έτσι η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο που προκύπτει και το

οποίο δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα στη χρονική περίοδο που αφορά, χωρίς να χάνει την αυτοτέλειά του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής (τρία χρόνια από την πρώτη του μεθεπόμενου έτους που δημιουργήθηκε το υπόλοιπο), χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων διαχειριστικών ή φορολογικών περιόδων.

Είναι φανερό λοιπόν ότι η θέσπιση αυστηρών και ρητών διατάξεων, θέτει όρια στους υποκείμενους στο ΦΠΑ, όσον αφορά τη φορολογική τους επιβάρυνση, το αν και κατά πόσο μπορούν να απαλλαγούν ή να μειώσουν νόμιμα το φόρο που τους αναλογεί προς απόδοση στο Δημόσιο, καθώς επίσης και όλα τα υποχρεωτικά και απαιτούμενα στοιχεία – προϋποθέσεις για να χαρακτηρίζονται ευσυνείδητοι φορολογούμενοι και όχι φοροφυγάδες. Διότι αν διαπιστωθεί η μη ύπαρξη του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου από οποιοδήποτε λόγο, ο φόρος αυτός πρέπει να αποδοθεί με τις προσαυξήσεις και ενδεχομένως και τα πρόστιμα (φορολογικός έλεγχος) που οφείλονται από το έτος μέσα στο οποίο δημιουργήθηκε η υποχρέωση προς το Δημόσιο.

3.6. Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο (άρθρο 29)

Με τις διατάξεις του άρθρου 29 καθορίζονται με σαφήνεια οι υποχρεώσεις του υποκείμενου στο φόρο. Σε γενικές γραμμές στο σημείο αυτό θεσπίζεται πρωταρχική υποχρέωση, η υποβολή σχετικής στον αρμόδιο οικονομικό έφορο με την οποία γνωστοποιεί, την ημερομηνία έναρξης των

εργασιών της επιχείρησης, από όπου παίρνει και το ΑΦΜ και ΑΦΜ / ΦΠΑ το οποίο θα αναγραφεί στα τιμολόγια και λοιπά στοιχεία που εκδίδει στις δηλώσεις, στις αιτήσεις και στα λοιπά έγγραφα που απευθύνει στην οικονομική εφορία.

Βασική υποχρέωση του υποκείμενου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτική συναλλαγή, είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή. Στην περίπτωση εκείνη που οι πράξεις του απαλλάσσονται από το φόρο, είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας». Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών ο ΦΠΑ δεν αναγράφεται χωριστά, αλλά είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Ο υποκείμενος στο φόρο, που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, είναι υποχρεωμένος να τηρεί βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας Α.Β.Σ και να καταχωρεί σε αυτά χωριστά κατά συντελεστή φόρου, τις αγορές και τα πραγματοποιημένα ακαθόριστα έσοδα, τις δαπάνες, ενιαία ανεξάρτητα από το συντελεστή του φόρου. Ο υποκείμενος που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας σε κάθε σύνταξη απογραφής να καταχωρεί χωριστά τα εμπορεύσιμα αγαθά και τα αγαθά επένδυσης. Όπως συνέβαινε και με τον υπόχρεο στο φόρο εργασίας και στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο υποκείμενος στο φόρο, πρέπει να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό για το ΦΠΑ.

Σπουδαίος σημασίας υποχρέωση εξάλλου για τον υποκείμενο φόρο είναι και η επίδοση στην αρμόδια οικονομική εφορία ή Δημόσιο Ταμείο, κατά περίπτωση των προσωρινών και εκκαθαριστικών δηλώσεων και η καταβολή στο δημόσιο του οφειλόμενου φόρου.

Ο αριθμός φορολογικού αντιπροσώπου, του υποκείμενου, πριν από την ενέργεια οποιαδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, αποτελεί μια ακόμη υποχρέωσή του.

Από τις υποχρεώσεις απαλλάσσονται σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το νόμο 2093/92 στον 1642/86 τα κατώτερα πρόσωπα:

* Αυτά που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.
* Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος
* Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο
* Τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις μίσθωσης και μόνο για τις πράξεις αυτές.
* Τέλος οι διατάξεις του ΚΒΣ για την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων από τους υποκείμενους στο ΦΠΑ, το επιβαλλόμενο τέλος χαρτοσήμου στις δηλώσεις έναρξης δραστηριότητας και τις υποχρεώσεις χρησιμοποίησης ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών.

Όλες αυτές οι υποχρεωτικές ενέργειες που επιβάλλει ο ΦΠΑ αποτελούν όπως είναι φανερό περιοριστικούς παράγοντες για την εφαρμογή της

φοροδιαφυγής, μιας και απαιτείται μια σειρά αποδεικτικών στοιχείων που περιστέλλουν την πραγματοποίησή τους.

4. *ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ*

Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει διαφορά φορολογητέας ύλης πάνω από τριακόσια εκατομμύρια (300,000,000) δραχμές ή δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από πενήντα εκατομμύρια (50,000,000) δραχμές από παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ΔΥΟ να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις που ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων ή λογαριασμών ή του περιεχομένου θυρίδων του φορολογούμενου σε Τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων ή του περιεχομένου των θυρίδων.

Τα παραπάνω ποσά δύναται να αυξομειώνονται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται το βραδύτερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου εκάστου έτους.

Αντίγραφο της πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου υποβάλλεται από την αρχή που την εξέδωσε, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και η οποία υποχρεούται να ενημερώσει με οποιαδήποτε τρόπο όλες τις ΔΥΟ τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς από

της ενημερώσεώς τους υποχρεούνται να εφαρμόζουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση.

Η ενέργεια αυτή της Διεύθυνσης Ελέγχου κοινοποιείται και στον φορολογούμενο στη γνωστή κατοικία του ή στην έδρα της επιχειρήσεως του, ο οποίος μπορεί εκτός του μηνός από της ειδοποιήσεώς του να ζητήσει με αίτησή του υπουργό Οικονομικών, την άρση των απαγορευτικών μέτρων. Τα μέτρα μπορούν να αρθούν εν μέρει ή στο σύνολό τους με απόφαση του υπουργού Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της επιτροπής του άρθρου 48 παράγραφος 2 του παρόντος νόμου.

Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να ενεργήσει τον κατά νόμου έλεγχο και περατώσει αυτόν, με έκδοση των σχετικών φύλλων ελέγχου ή άλλων φορολογικών πράξεων, εντός έξι (6) μηνών από την έκδοση της πιο πάνω ειδικής έκθεσης ελέγχου. Εάν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν έχουν εκδοθεί τα φύλλα ελέγχου ή πράξεις, αίρονται αυτοδικαίως οι συνέπειες και απαγορεύσεις που καθορίζονται με το άρθρο 44 του 2065/1992.

5. *ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΔΟΣΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ*

Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, μετά την παρέλαση τριών μηνών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, με βάση τα δεδομένα των υπ΄αυτού τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών, που παρακρατούνται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο τιμωρείται, εάν μεν ενήργησε με δόλο, με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εάν δεν ενήργησε από αμέλεια, με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Δεν διώκεται ο υπόχρεος, εφόσον το ποσό των φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση κάθε φορά να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, είναι κατώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών δήλωσης, εφόσον τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού και όχι ανώτερο των τριακοσίων χιλιάδων (300,000) δραχμών.

Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 1 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:

- Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωκρατηθούν για χρέη του για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα.
- Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, διώκονται και τιμωρούνται:

- Ο κατ΄ εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς την ΔΥΟ δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετεχόντων
- Ο Επίσκοπος, ο κηδεμών και ο διοικητής αλλοτρίων, κατά τις οικίες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματός τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής,
- Ο λογιστής της επιχείρησης συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει και δεν την παράδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.

Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του ποινικού κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα του άρθρου 45.

Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 45 δεν επιτρέπεται η δε άσκησης της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικές αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιανδήποτε τρόπο τη διάπραξη της παράβασης, που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 υποχρεούται να υποβάλλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών υπόπτων άλλων σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα και αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 Π.Κ.

Τα εγκλήματα του άρθρου 45 υπάγονται στην αρμοδιότητα του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια ΔΥΟ.

Για την δίωξη του αδικήματος του άρθρου αυτού δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξεις της φορολογικής αρχής ή υπηρεσίας, η οποία καταλογίζεται την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαιτέρω της τυχόν κυρίας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του παρακρατούμενου φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της η πιο πάνω πράξεις δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση του άρθρου 45.

Σε περίπτωση επίτευξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αν ο υπόχρεος καταβάλλει εφάπαξ το σύνολο των οφειλόμενων ποσών μέχρι την ημερομηνία εκδίκασης της υπόθεσης, η καταγιγνωσκόμενη ποινή μπορεί να μετατραπεί σε χρήμα.

Η παραγραφή των αδικημάτων του άρθρου 45 αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέστηκαν.

Επί επιχειρήσεων που λειτουργούν για πρώτη φορά, η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει έξι (6) μήνες από την χρονολογία υποβολής από την επιχείρηση αυτή προς την αρμόδια ΔΥΟ της δήλωσης ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος.

Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 του άρθρου 45 επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου:

- την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας, για χρονικό διάστημα ενός έτους,
- την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους,
- την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς,
- την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο τριών (3) ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημοσίων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται εντός πέντε ημερών από της εκδόσεώς της, από τον γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδιο ΔΥΟ, η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίηση της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των ανωτέρω κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

6. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μία από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις:

- έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
- τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων
- μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος, η άσκηση επαγγέλματος με διεύθυνση που δε δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

Η ανωτέρω απόφαση του υπουργού Οικονομικών εκδίδεται ύστερα από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

- έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο
- έναν εφέτη διοικητικών δικαστηρίων
- το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας περιουσίας του υπουργείου Οικονομικών.
- το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών,
- έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται από τον υπουργό Οικονομικών.

Τα υπό στοιχεία α΄ και β΄ μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο διευθυντής της Διευθύνσεως Βιβλίων και Στοιχείων του υπουργού Οικονομικών. Χρέη γραμματέα εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του υπουργείου Οικονομικών. Η επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του υπουργείου Οικονομικών.

Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε (5) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο φορολογούμενο. Ειδικά μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή της.

Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του υπουργείου Οικονομικών εμπεριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών εκδίδοντας χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

Ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των υπουργών Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης.

Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος ή της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία μετά των μετ΄ αυτού, με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας, συνδεομένων μισθωτών, που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

8. *ΚΙΝΗΤΡΑ ΕΙΛΙΚΡΙΝΕΙΑΣ*

Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο και αποδειχθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις εκείνες που εκποπείτο η συγκάλυψη.

Στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου ο έλεγχος στην επιχείρηση του καταγγέλοντος φορολογούμενου συνεχίζει υποχρεωτικά σε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις και για πέντε ακόμη συνεχή έτη από υπαλλήλους άλλης Δ.Ο.Υ. που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας επιθεώρησης Δ.Ο.Υ., ο οποίος και προΐσταται του ελέγχου.

9. ΑΜΟΙΒΗ ΣΕ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΥ ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΟΥΝ ΜΕΓΑΛΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Σε περίπτωση που από υπαλλήλους του υπουργείου Οικονομικών διαπιστώνεται φοροδιαφυγή βάσει ανεπίσημων στοιχείων και βεβαιώνεται δυνάμει αμετακλήτου τίτλου διαφορά φόρου, προστίμων και προσαυξήσεων ποσού μεγαλύτερου των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών, μπορεί με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών να παρέχεται αμοιβή στους υπαλλήλους αυτούς, αναλόγως της συμβολής εκάστου στη διαπίστωση της φοροδιαφυγής και της προσφοράς του πέρα από τα συνήθη όρια των υπηρεσιών καθηκόντων.

10. *ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΔΗΜΟΥΣ*

Επιτρέπεται οι δήμοι και κοινότητες να ενεργούν σε επιχειρήσεις της περιφέρειάς του, οι οποίες υπόκεινται σε τέλος παρεπιδημούντων, έλεγχο για την κανονική έκδοση απ΄ αυτά των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις φορολογικών στοιχείων. Οι υπάλληλοι που ενεργούν τους ελέγχους αυτούς έχουν όλες τις υποχρεώσεις και ευθύνες που ορίζονται στο άρθρο 47 του 2065/1992 νόμου.

11. ΕΙΔΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ Ή ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα αντίγραφα συμβολαίων ή άλλων συμβολαιογραφικών πράξεων που χορηγούνται από τους συμβολαιογράφους, εφόσον δεν αναγράφεται αμοιβή, έχουν αποδεικτική ισχύ μόνο όταν στο τέλος κάθε αντιγράφου ή κάθε πράξης αναγράφεται η αμοιβή που εισπράχθηκε και ο αριθμός της σχετικής απόδειξης παροχής υπηρεσιών.

Οργανώσεις, σύλλογοι, σωματεία, ιδρύματα, οργανισμοί κ.λ.π. όταν πραγματοποιούν χορούς, συγκεντρώσεις, δεξιώσεις, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το κέντρο διασκέδασης ή το ξενοδοχείο, αίτηση στην οποία επισυνάπτεται το συμφωνητικό με το κέντρο ή το ξενοδοχείο και αναφέρεται ο σκοπός της εκδήλωσης, η επιβάρυνση κατά άτομο και ο αριθμός των προσκλήσεων που θα εκδοθούν. Εντός πέντε ημερών από την πραγματοποίηση του χορού ή της συγκέντρωσης ή της δεξίωσης οι παραπάνω φορείς υποχρεούνται να προσκομίσουν στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. φωτοτυπία του τιμολογίου του κέντρου διασκέδασης ή του ξενοδοχείου. Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία επιβάλλεται με πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στον υπόχρεο πρόστιμο πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών μέχρι ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 καταργείται.

Ο εκμεταλλευτές δφαγείων υποχρεούνται να αναγράφουν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που εκδίδουν για την αμοιβή τους, εκτός των άλλων στοιχείων, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του πελάτη, την αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του, τον αριθμό των ζώων, το είδος αυτών και το συνολικό βάρος τους. Τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται σε ένα επιπλέον αντίτυπο με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΗ Δ.Ο.Υ.» τα οποία για κάθε τρίμηνο υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σε βάρος των παραβατών επιβάλλεται πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια αξιοποίησης των παραπάνω στοιχείων.

Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

Σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν δεν τηρηθεί η διαδικασία αυτή, το ποσό

της αποζημίωσης ή αμοιβής, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

12. ΡΥΘΜΙΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ

Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών που παραπέμφθηκαν να δικαστούν για το αδίκημα της δωροδοκίας τίθεται υποχρεωτικώς σε αργία και λαμβάνουν το ένα τέταρτο (1/4) των αποδοχών τους μέχρι εκδόσεως αμετάκλητης δικαστικής αποφάσεως και εκπίπτονται αυτοδικαίως της υπαλληλικής θέσεως τους αν δικαστούν με αμετάκλητη απόφαση. Επανέρχονται αυτοδικαίως στην υπηρεσία μόνο αν αθωωθούν με αμετάκλητη απόφαση. Επανέρχονται αυτοδικαίως στην υπηρεσία μόνο αν αθωωθούν με αμετάκλητη δικαστική απόφαση. Στην περίπτωση επανόδου στην υπηρεσία ο υπάλληλος δικαιούται των αποδοχών του για το χρόνο της εκτός υπηρεσίας παραμονής του.

Οι διατάξεις του άρθρου 56 του υπ΄ αριθμ. νόμου 2065/92 έχουν εφαρμογή και για τις εκκρεμείς μέχρι της ισχύος του νόμου αυτού υποθέσεις.

Απαγορεύεται σε φοροτεχνικούς υπαλλήλους να τηρούν λογιστικά βιβλία φορολογουμένων ή να παρέχουν σ΄ αυτούς φορολογικές ή άλλες συμβουλές ή υπηρεσίες γενικά. Οι παραβάτες τιμωρούνται με ποινή φυλακίσεως μέχρι δύο έτη. Σε περίπτωση που ο υπάλληλος καταδικαστεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση απολύεται αυτοδικαίως της υπηρεσίας.

Σε περίπτωση υποβολής μηνυτήριας αναφοράς σε οποιαδήποτε Δικαστική Αρχή κατά μέλους επιτροπών που εκδικάζουν φορολογικές διαφορές, για αδίκημα που φέρεται ότι διαπράχθηκε από αυτό την άσκηση των

καθηκόντων του σε βάρος του Δημοσίου, δεν ασκείται ποινική δίωξη παρά μόνο με βάση το πόρισμα ειδικού ελέγχου που διατάσσεται από το Υπουργό των Οικονομικών, κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων.

Ο πιο πάνω έλεγχος ενεργείται υποχρεωτικά και η σχετική έκθεση διαβιβάζεται στην αρμόδια δικαστική αρχή μέσα σε ένα χρόνο το αργότερο από τότε που θα περιέλθει η μηνυτήρια αναφορά στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή και στις κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος εκκρεμείς σε οποιοδήποτε στάδιο ή βαθμό ποινικές διώξεις, κατά μελών των ανωτέρω επιτροπών, οι οποίες παύουν αυτοδικαίως και συνεχίζονται μόνο με βάση το πόρισμα του ειδικού ελέγχου, εφόσον καταλογίζεται δόλος ή πρόθεση στο διωκόμενο.

Κατά τη διάρκεια της προσωρινής αναστολής της ποινικής δίωξης αναστέλλεται και η παραγραφή του ποινικού αδικήματος.

13. ΣΥΝΥΠΕΥΘΥΝΟΤΗΤΑ ΙΔΙΩΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΕΙΔΩΝ Ή ΑΠΟΔΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται το στοιχείο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος επιβολής του προστίμου, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

14. ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Ως κακούργημα θα τιμωρείται στο εξής η φοροδιαφυγή και θα επισύρει ποινή φυλάκισης έως δέκα έτη. Αυτό προβλέπεται σε σχέδιο νόμου το οποίο θα κατατεθεί σύντομα στη Βουλή και θα λειτουργήσει ως «Ποινολόγιο» για πάσης φύσεως φορολογικές παραβάσεις.

Ειδικότερα στο νομοσχέδιο αυτό προβλέπεται ότι φοροδιαφυγή ποσού 25 εκατ. δρχ. και άνω θα διώκεται ως κακούργημα και θα επιφέρει την ποινή της προσωρινής κάθειρξης, για την οποία προβλέπεται φυλάκιση από 5 έως και 10 έτη.

Φοροδιαφυγή από 5 έως 25 εκατ. δρχ. θα διώκεται ως πλημμέλημα και θα τιμωρείται με ποινή φυλάκισης ποσού μικρότερου από 5 εκατ. δρχ. δεν θα ασκείται ποινική δίωξη.

Στο ίδιο νομοσχέδιο προβλέπονται ακόμη σοβαρότερες καινοτομίες στις ποινές, στους πρόσθετους φόρους και στα πρόστιμα που επιβάλλονται για τις διάφορες φορολογικές παραβάσεις. Έτσι αν ο φορολογούμενος συμβιβάζεται με την εφορία, θα αίρεται η ποινική δίωξη που τυχόν έχει ασκηθεί, ενώ δεν θα ασκείται αυτή αν δεν προηγηθεί τελεσίδικη απόφαση της διοικητικής δίκης.

Ακόμη αξιόλογη καινοτομία θεωρείται η ρύθμιση με την οποία προβλέπεται πως δεν θα διώκεται ο λήπτης πλαστών τιμολογίων αν αυτός αποδείξει ότι έλαβε πλαστό ή εικονικό τιμολόγιο χωρίς δόλο.

Με το ίδιο νομοσχέδιο καταργούνται όλες οι διάσπαρτες διατάξεις με τις οποίες προβλέπονται πρόσθετοι φόροι, πρόστιμα και ποινές φυλάκισης στις

διάφορες φορολογίες, όπως στο φόρο εισοδήματος και στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα για τις φορολογίες αυτές ενοποιούνται και εκλογικεύονται. Έτσι στο εξής δεν θα επιβάλλεται πρόστιμο όταν για τη συγκεκριμένη φορολογική παράβαση προβλέπεται πρόσθετος φόρος.

Είναι αληθές ότι το σύστημα επιβολής αυστηρότατων οικονομικών προστίμων και διοικητικών κυρώσεων για τυπικές φορολογικές παραβάσεις οδηγεί μερικές φορές σε εξόντωση επιχειρήσεις και φορολογούμενους. Με την αναθεώρηση όμως του Κ.Β.Σ. και του ποινολογίου, το πρόβλημα αυτό θα αντιμετωπισθεί.

15. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ολόκληρο το φορολογικό μας σύστημα καταρρέει όταν δεν μπορεί το κράτος να εφαρμόσει αποτελεσματικά και προς κάθε κατεύθυνση τους φορολογικούς Νόμους, για να πατάξει, να περιορίσει στο ελάχιστο δυνατό, τη φοροδιαφυγή.

Η φοροδιαφυγή όταν είναι εκτεταμένη, αλλοιώνει το οικοσύστημα της φορολογίας και μαζί με αυτό την επιδίωξη του Κράτους για την ανακατανομή του εισοδήματος. Επιπλέον καθιστά ανεφάρμοστη τη δημοκρατική αρχή του Συντάγματος για την καθολικότητα του φόρου ως συνεισφοράς κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνατότητές του.

Τα επακόλουθα της φοροδιαφυγής είναι γνωστά. Ο πολίτης φορολογούμενος δυσπιστεί προς το κράτος, αμφιβάλλει και αμφισβητεί για την αποτελεσματικότητα του φόρου ως μέσου φορολογικής και κοινωνικής δικαιοσύνης και ειδικότερα ο ειλικρινής φορολογούμενος δυσανασχετεί για την μη καθολική εφαρμογή του Νόμου.

Το Δημόσιο στερείται τα έσοδα από φόρους που καλύπτουν το σύνολο σχεδόν (92%) των Κρατικών εσόδων, δηλαδή στερείται τα απαραίτητα οικονομικά μέσα για την λειτουργία και προκοπή του κράτους.

Έτσι καθίσταται προβληματική η αντιμετώπιση των στοιχειωδών τακτικών δαπανών και η εξεύρεση των απαραίτητων οικονομικών μέσων για την εκτέλεση των απαραίτητων οικονομικών μέσων για την εκτέλεση των προγραμμάτων και των έργων υποδομής κ.λ.π. του κράτους που προβλέπουν

- να καταστήσουν την χώρα ελεύθερη και ανεξάρτητη οικονομική και πολιτική οντότητα στα πλαίσια του Δημοκρατικού πολιτεύματος και επιπλέον σε διεθνείς επίπεδο αξιοποίηση σαν πολιτεία μέσα στην Παγκόσμια Κοινωνία.

16. ΜΕΤΡΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας υπήρξε σε σημαντικό βαθμό με περισσότερα θετικά παρά αρνητικά αποτελέσματα, αλλά διαχρονικά δεν απέδωσε πλήρως τα αναμενόμενα έσοδα.

Συγκεκριμένα ο ΦΠΑ προϋπολογίστηκε για το 1987 ότι θα αποδώσει 445 δισ. δρχ και τελικά απέδωσε 499 δισ. δρχ. Αυτό δείχνει ότι (παρά την φοροδιαφυγή κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ) με την υπόθεση της αντικατάστασης του φόρου ίσης απόδοσης, οι συντελεστές του ΦΠΑ ήταν πολύ υψηλότεροι από εκείνους που απαιτούνται για να εξασφαλίσουν τα έσοδα του ΦΚΕ και χαρτόσημου που αντικατέστησε ο ΦΠΑ. Αντίθετα το 1988 είχαν υπολογισθεί 700 δισ. δις και τελικά εισπράχθηκαν 599,5 δισ. δρχ. Το 1989 επίσης είχε προϋπολογιστεί ότι τα έσοδα του ΦΠΑ θα είναι 755 δις. δρχ αλλά τελικά δεν ξεπέρασαν τα 718 δισ. δρχ.

Χάρη στα συνδυασμένα μέτρα που είχαν ληφθεί για την έγκαιρη ενημέρωση των ενδιαφερομένων τάξεων, των φοροτεχνικών υπαλλήλων και των φορολογουμένων η μετάβαση το 1987 από το παλαιό στο νέο σύστημα εμμέσου φορολογίας έγινε ομαλά, χωρίς σοβαρούς κλυδωνισμούς και ιδιαίτερα προβλήματα για το δημόσιο και τις επιχειρήσεις.

Η κατάργηση μιας σειράς έμμεσων φόρων, που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ, καθώς και των σχετικών πολύπλοκων και χρονοβόρων διαδικασιών και βεβαίωσή τους, είχε ως αποτέλεσμα την εξοικονόμηση χρόνου και δαπάνης τόσο για το δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους.

Παρά την αρχή της καθολικότητας του νέου συστήματος φορολογίας συνέπεια της οποίας ήταν η υπαγωγή του συνόλου σχεδόν της οικονομικής δραστηριότητας (περιορισμένες οι απαλλαγές) στον ΦΠΑ - γεγονός που αύξησε τον όγκο εργασίας των φορολογικών υπηρεσιών - οι τελευταίες ανταποκρίθηκαν τον πρώτο χρόνο σε ικανοποιητικό βαθμό στις ανάγκες του ΦΠΑ, μολονότι δεν έγινε ενίσχυση στο προσωπικό, κάτι που σε άλλα κράτη συνέβη κατά τρόπο εντυπωσιακό (8000 νέοι υπάλληλοι στο Ηνωμένο Βασίλειο για τις ανάγκες του ΦΠΑ).

Η ουδετερότητα του ΦΠΑ που με εξαίρεση κάποιες περιορισμένες περιπτώσεις, δεν υπεισέρχεται στο κόστος των αγαθών υπηρεσιών τις παραγωγικές τάξεις εξασφαλίζοντας ορθολογικότερη λειτουργία και διαφάνεια ίσους όρους ανταγωνισμού, ακριβή υπολογισμό και σύντομη έκπτωση των φόρων που εξάγονται.

Στον τομέα όμως της πάταξης της φοροδιαφυγής, βασικά θα πρέπει να γίνει παραδεκτό. ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ δεν απέδωσε θετικά αποτελέσματα και δεν βελτίωσε την υπάρχουσα κατάσταση.

Οι ελπίδες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, βασισμένοι στο επιχείρημα ότι θα προκύψει σύγκρουση μεταξύ πωλητή και αγοραστή εξαιτίας του παρεχόμενου δικαιώματος για την έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών, δεν επαληθεύτηκαν. Θεωρητικά ο αγοραστής έχει συμφέρον για την έκδοση παραστατικού της συναλλαγής προκειμένου να γίνει έκπτωση ΦΠΑ, με το οποίο επιβαρύνεται. Στην πράξη όμως έχει διαπιστωθεί, ότι μη έκδοση τιμολογίου παρέχει τη δυνατότητα στον αγοραστή να διενεργήσει και αυτός με την σειρά του

πωλήσεις, χωρίς να εκδίδει στοιχεία. Έτσι οφείλεται ευθέως και ο αγοραστής αφ΄ ενός με την απόκρυψη εσόδων στη φορολογία εισοδήματος και αφ΄ ετέρου και την είσπραξη και παρακράτηση ποσού ΦΠΑ μεγαλύτερου από αυτό θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει. Οι λόγοι για τους οποίους ο ΦΠΑ δεν έφτασε στον επιθυμητό βαθμό απόδοσης ως προς τα έσοδα, και οι παράγοντες που τον έτειναν στη διατήρηση ή μάλλον κατά τη γνώμη μου, της φοροδιαφυγής, μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ είναι συνοπτικά κυρίως οι ακόλουθοι:

- Η ανυπαρξία ικανοποιητικής μηχανογραφικής στήριξης του συστήματος ΦΠΑ.
- Η ανυπαρξία εφοριών που να είναι αρμόδιες μόνο για τον ΦΠΑ (ειδικές εφορίες ΦΠΑ) για να εξασφαλίζεται η διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων και ιδιαίτερα των ευνοϊκών παραστατικών.
- Η έλλειψη προσωπικού και η ανεπαρκής κατάρτιση και εμπειρία του προσωπικού σε θέματα ελέγχου σύγχρονων επιχειρήσεων.
- Η εφαρμογή του δείγματος στο εισόδημα και η έλλειψη μεθοδευμένων έκτακτων ελέγχων τόσο στους χώρους των επιχειρήσεων όσο και κατά την διακίνηση των αγαθών.
- Η καθιέρωση του υψηλού συντελεστή ΦΠΑ που αποτελεί πρόκληση για την διάπραξη φορολογικής απάτης.
- Η μη ορθή κατάταξη κατά συντελεστή φόρου συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών με συνέπεια ορισμένες επιχειρήσεις να εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα σε μόνιμη και επαυξημένη βάση και άλλες που προσφέρουν στην κατανάλωση, τροφή, ποτά, και διασκέδαση, να υπάγονται σε

περισσότερους από έναν συντελεστές, ώστε να τους παρέχεται ευχέρεια αυθαίρετης κατανομής των εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και να περιορίζεται έτσι το ύψος του οφειλόμενου στο δημόσιο φόρο.

- Η μέχρι σήμερα άρνηση των εκμεταλλεύσεων αυτοκινήτων ταξί και αγοραίων να συμμορφωθούν προς τις υποχρεώσεις του κανονικού ΦΠΑ, στο οποίο το παρόν υπάγονται (η πλειονότητα δεν υποβάλλει δηλώσεις και δεν αποδίδει φόρο), ή να συνεργαστούν για την καθιέρωση ενός καθεστώτος κατ΄ αποκοπή φορολογίας, παρά τις σχετικές και επανειλημμένες προτάσεις που τους έγιναν από το Υπουργείο Οικονομικών.
- Η ύπαρξη καθεστώτος μειωμένων συντελεστών για την Δωδεκάνησο και τα νησιά του ανατολικού Αιγαίου.
- Η κατά καιρούς και χωρίς επαρκή αιτιολογία στο χαμηλό συντελεστή διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών με συνέπεια την μείωση των εσόδων και την αύξηση της ροπής υποβολής σχετικών αιτημάτων.

Για την περιστολή και αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής που σήμερα πλήττει έντονα το φορολογικό σύστημα με δυσμενείς συνέπειες στην οικονομία της χώρας μας, απαιτείται η λήψη δραστικών μέτρων φορολογικής πολιτικής. Γι΄ αυτό κρίνεται σκόπιμο τα μέτρα αυτά να ενεργοποιηθούν ήδη υπάρχοντες κρατικούς μηχανισμούς ελέγχου και ειδικά καταρτισμένου και ευσυνείδητου προσωπικού.

Ειδικότερα τα πιο σημαντικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν είναι τα παρακάτω:

- *Μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης:*

Έχει παρατηρηθεί ότι η ύπαρξη του υψηλού συντελεστή ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και δεν αποδίδει τα αναμενόμενα έσοδα.

Ακριβώς για το λόγο θα πρέπει να μειωθεί ο υψηλός συντελεστής, όπου αυτός επιβάλλεται σημαντική, χωρίς να παραβλέπεται βέβαια και οι ειδικές συνθήκες (κοινωνικές - οικονομικές) που επικρατούν.

- *Καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης φορολογουμένου - κράτους:*

Θα πρέπει το κράτος να αξιοποιεί, να αναπτύσσει και να «επενδύει περισσότερα σε υπηρεσίες και παροχές προς το κοινωνικό όφελος των πολιτών - φορολογουμένων (ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, δημόσια θεάματα, εκσυγχρονισμένη εκπαίδευση).

- *Μηχανογράφηση εργασιών:*

Το ΚΕΠΥΟ αλλά και οι ΔΥΟ θα πρέπει να εφοδιαστούν με ηλεκτρονικούς υπολογιστές σύγχρονης τεχνολογίας και να στελεχωθούν με το κατάλληλο προσωπικό, ώστε τα οικία Τμήματα του ΦΠΑ ή οι ειδικές εφορίες να ασχολούνται αποκλειστικά και μόνο γρήγορα και αποτελεσματικά με το ΦΠΑ. Το ΚΕΠΥΟ με συνεχή και μεθοδευμένη επεξεργασία των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ θα πρέπει να εντοπίζει έγκαιρα τους υποκείμενους στο φόρο πολίτες που δεν υπέβαλλαν δηλώσεις και αυτός κατά προτεραιότητα πρέπει να ελεγχθούν και να ενημερώσει τις αρμόδιες ΔΥΟ. Θα πρέπει επίσης, να μεθοδεύσει τη διασταύρωση πληροφοριών που θα διευκολύνουν επαληθεύσεις,

και τη συγκέντρωση και επεξεργασία στατιστικών στοιχείων που θα ήταν χρήσιμα στην πρακτική ηγεσία και τις υπηρεσίες.

Το ΚΕΥΠΟ θα πρέπει να καταστεί ικανό να επεξεργάζεται μέσα στην προβλεπόμενη από τις κοινότητες διατάξεις προθεσμία τα στοιχεία εκείνα των εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό της βάσης του ΦΠΑ και των υποχρεώσεων της χώρας μας στο κοινοτικό προϋπολογισμό.

- *Ενίσχυση και εκπαίδευση του προσωπικού:*

Στο βαθμό που την ανθρώπινη εργασία δεν μπορούν να υποκαταστήσουν οι μηχανές χρειάζεται να ενισχυθεί το προσωπικό, να μεθοδευτεί η εκπαίδευσή του, να βελτιωθούν οι αποδοχές του, να αποκατασταθεί η υπαλληλική ιεραρχία και να παρασχεθούν οικονομικά κίνητρα για την άρση των εκκρεμοτήτων.

- *Απλοποίηση των εντύπων περιοδικής εκκαθαριστικής δήλωσης:*

Τα έντυπα αυτά απαιτούν τη συμπλήρωση μεγάλου αριθμού πληροφοριών οι οποίες είναι αναμφίβολα αρκετά χρήσιμες για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ή για την συγκέντρωση στατιστικών στοιχείων. Πρέπει όμως παράλληλα να τονιστεί, ότι για την ορθή συμπλήρωσή τους, χρειάζονται μεγάλη προσοχή και ειδικές γνώσεις κατά συνέπεια, αυτά αυξάνουν το κόστος διαχείρισης για τις επιχειρήσεις.

Εξάλλου η πολυπλοκότητα των εντύπων έχει επιπτώσεις και στο Δημόσιο, αφού αυξάνει τους κινδύνους μη ηθελημένων λαθών, η διάρθρωση των οποίων, πριν από την μηχανογραφική επεξεργασία συνεπάγεται σοβαρή καθυστέρηση των εργασιών. Κρίνεται λοιπόν σκόπιμη η απλοποίησή τους, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση να αξιοποιηθούν τα υφιστάμενα στοιχεία υπέρ της φορολογίας εισοδήματος, όπως υπήρχε η πρόθεση να αξιοποιηθούν τα υφιστάμενα στοιχεία υπέρ της φορολογίας και κατά τον αρχικό σχεδιασμό.

♦ *Εντατικοποίηση ελέγχου:*

Έλεγχοι τακτικοί, και χωρίς περιορισμούς (δείγμα) και αφ΄ ετέρου προληπτικοί σε 24ωρη βάση, από διάφορα συνεργεία.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην παρακολούθηση και στον αποτελεσματικότερο έλεγχο των συναλλαγών αγροτικών προϊόντων όπου ο έμπορος και ο πωλητής αγρότης έχουν αμοιβαίο συμφέρον για την εικονική αύξηση της τιμής πώλησης, αφού με τον τρόπο αυτό, ο πρώτος διογκώνει το κόστος και περιορίζει τα κέρδη που και ο δεύτερος αυξάνει τις απαιτήσεις του για επιστροφή του ΦΠΑ των εισροών.

Ο εκσυγχρονισμός συνεπώς των φοροτεχνικών και τελωνειακών υπηρεσιών (μηχανογράφηση, στελέχωση με καθαρά αξιοκρατικά κριτήρια) είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να ανταποκριθούν αυτές στο ρόλο που θα διαδραματίσουν στην υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς για να αποφευχθούν δυσμενείς επιπτώσεις στην Ελληνική Οικονομία.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

1. ΓΕΝΙΚΑ

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται μια σύντομη αξιολόγηση των κυριότερων επιδράσεων και επιπτώσεων που προήλθαν από την εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει και καλύπτει τις επιδράσεις και επιπτώσεις του φόρου στην παραγωγή, στο εισόδημα και στην διανομή του, στο ισοζύγιο πληρωμών καθώς και στο ευρύτερο φάσμα των στοιχείων που περιλαμβάνονται και επηρεάζουν την οικονομία.

2. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Από οικονομική άποψη η έννοια της παραγωγής ορίζεται ως κάθε ανθρώπινη δραστηριότητα που σκοπεύει στην δημιουργία οικονομικών αγαθών και υπηρεσιών που είναι χρήσιμα για την ικανοποίηση των ανθρωπίνων αναγκών, με την συνδυασμένη ενέργεια των συντελεστών παραγωγής.

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει ότι ο όρος παραγωγή δεν περιλαμβάνει μόνο την παραγωγή με την τεχνική σημασία του όρου, δηλαδή με τον σχηματισμό της πρώτης ύλης σε άλλα αγαθά αλλά κάθε οικονομικά ανθρώπινη δραστηριότητα στο εμπόριο, τις μεταφορές, τις τράπεζες κ.λ.π.

Η παραγωγή ανάλογα με τον κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας που αντιστοιχεί διακρίνεται σε τρεις βασικές κατηγορίες στις οποίες έχει επιφέρει επιπτώσεις ο ΦΠΑ από την εφαρμογή του.

- Στην πρωτογενή παραγωγή όπου περιλαμβάνεται η γεωργία, η κτηνοτροφία, η αλιεία, οι δασικές εκμεταλλεύσεις, τα ορυχεία - μεταλλεία, το κυνήγι κ.λ.π.
- Στην δευτερογενή παραγωγή όπου περιλαμβάνεται η βιομηχανία, η βιοτεχνία και η χειροτεχνία, δηλαδή οι κλάδοι εκείνοι που αναφέρονται σε επιχειρήσεις μεταποίησης και επεξεργασίας των προϊόντων που προέρχονται από την πρωτογενή παραγωγή.
- Στην τριτογενή παραγωγή, όπου περιλαμβάνεται το εμπόριο, η πίστη, τα ελεύθερα επαγγέλματα, οι μεταφορές κ.λ.π., δηλαδή εκείνους τους κλάδους

που ειν και δεν παράγουν αγαθά, η συμμετοχή τους είναι απαραίτητη, σε μια οργανωμένη παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών.

3. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Γεωργία - κτηνοτροφία

Η εφαρμογή του ΦΠΑ στον γεωργικό τομέα της οικονομίας, με την μέθοδο πιστώσεως του φόρου εφαρμόζεται και στους άλλους τομείς δημιουργεί σημαντικά προβλήματα στην πράξη, επειδή οι γεωργοί δεν τηρούν λογιστικά βιβλία ή ακόμη και αν τηρούν βιβλία δεν είναι συνήθως αρκετά για να κάνουν δυνατή της επιβολή του ΦΠΑ, Εξάλλου αν εξαιρέσουμε τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις από το ΦΠΑ, χωρίς να λάβουμε καμιά πρόνοια, δημιουργούνται τα συνηθισμένα προβλήματα που προκαλούνται, όταν εξαιρείται από το φόρο μια επιχείρηση η οποία βρίσκεται σε ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Ο φόρος δηλαδή έχει διαφοροποιήσει την επιβάρυνση σε βάρος των γεωργικών προϊόντων.

Ενώ με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας όλες οι αγροτικές προμήθειες απαλλάσσονταν από το χαρτόσημο και Φ.Κ.Ε με την εισαγωγή όμως του ΦΠΑ οι προμήθειες αυτές φορολογούνται

Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να συμψηφιστεί ο φόρος που θα έχει ήδη καταβληθεί από τον γεωργό κατά την αγορά των πρώτων υλών, με συνέπεια τα γεωργικά προϊόντα να επιβαρύνονται τελικά με το συντελεστή του ΦΠΑ, που ισχύει στο τελευταίο στάδιο πλέον, το ποσό του φόρου που ενσωματώνεται σε αυτά, μέσω των χρησιμοποιημένων πρώτων υλών. Η

επιβάρυνση αυτή των δαπανών αυτή των δαπανών των αγροτών με ΦΠΑ έχει σαν συνέπεια την αύξηση του κόστους παραγωγής των αγροτικών προϊόντων.

Η αύξηση αυτή ταυτόχρονα την άνοδο των τιμών με άμεσο αποτέλεσμα την μείωση της ζήτησης των αγροτικών προϊόντων. Αυτό συνεπάγεται την μείωση της παραγόμενης ποσότητας και την αύξηση των εισαγόμενων αγροτικών προϊόντων (λόγω μη κάλυψης της ζήτησης).

Παρατηρούμε λοιπόν ότι κάθε μεταβολή σε ένα από τα οικονομικά μεγέθη επιφέρουν ανάλογες επιδράσεις στο όλο οικονομικό κύκλωμα, άλλοτε ευνοϊκές και άλλοτε μη ευνοϊκές

Ορυχεία - Μεταλλεία

Κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τα επενδυτικά αγαθά επιβαρύνονταν με ΦΚΕ. Ο φόρος αυτός εκπίπτετο και άρα επιβάρυνε το κόστος αγοράς απόκτησης παγίων στοιχείων, τα οποία ήταν απαραίτητα για την εξόρυξη ορυκτών. Με το σύστημα το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όμως ο φόρος που επιβαρύνει την αγορά των επενδυτικών αγαθών εκπίπτεται ολοκληρωτικά και έτσι οι επιχειρήσεις εξόρυξης με την εισαγωγή του ΦΠΑ έχουν στο κόστος παραγωγής. Όσον αφορά το στοιχείο κόστους εργασίας δεν επήλθε καμιά αλλαγή γιατί ο ΦΠΑ δεν επιβάρυνε την εξαρτημένη εργασία.

Άρα μπορούμε να πούμε ότι οι επιχειρήσεις εξόρυξης ωφελούνται με το ΦΠΑ όσον αφορά το κόστος παραγωγής.

4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος που επιβαρύνει την επιχείρηση, αλλά η επιχείρηση παίζει ένα ρόλο στην είσπραξη του φόρου αυτού και την καταβολή του στο δημόσιο προκειμένου η ίδια, όπως θα δούμε στη συνέχεια να επωφεληθεί την έκπτωση του φόρου των δαπανών της και του φόρου των επενδυτικών της αγαθών.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ δημιουργεί στους υποκείμενους στο φόρο πιο μεγάλες υποχρεώσεις. Η είσπραξη του φόρου και η απόδοσή του στο δημόσιο δεν είναι πια απλή υπόθεση όπως ήταν με το ΦΚΕ και το χαρτόσημο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι με την πίστωση φόρου που έχουν δικαίωμα να κάνουν οι επιχειρήσεις, παίρνουν πίσω φόρους, από το δημόσιο. Μέχρι την 31.12.86 είχαν μόνο πληρωμή φόρων στο δημόσιο. Το δημόσιο για να ξέρει τι εισπράττει ζητάει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. Έτσι καθιστά τη λογιστική παρακολούθηση του ΦΠΑ πολύπλοκη.

Μικρές επιχειρήσεις

Η υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων στο ΦΠΑ δημιουργεί στην πράξη ανυπέρβλητες δυσκολίες εξαιτίας του μεγάλου αριθμού αυτών και της πενιχρής λογιστικής οργάνωσής τους. Γι΄ αυτό δεν υπάγονται στο κανονικό σύστημα ΦΠΑ, αλλά φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ειδικό καθεστώς) κατ΄ αποκοπή ή εξαιρούνται από το φόρο.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, είναι υποχρεωμένες να τηρούν στα βιβλία τις αγορές και τις δαπάνες τους κατά συντελεστή ΦΠΑ. Η παρακολούθηση του λογαριασμού αυτού όμως, επειδή παρουσιάζει κάποια ιδιαιτερότητα και ιδιομορφία καθίσταται δύσκολη και πολύπλοκη λόγω της υποτυπώδους λογιστικής οργάνωσης που διαθέτουν.

Αλλά το ίδιο αντιμετωπίζουν και οι μικρές επιχειρήσεις του ειδικού καθεστώτος, αφού έχουν και αυτές υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα υποχρεούνται στον υπολογισμό του φόρου ακαθάριστων εσόδων τεκμαρτά και συμπλήρωση της προσωρινής δήλωσης.

Ουσιαστικά όλες οι μικρές επιχειρήσεις εντάσσονται είτε στο ειδικό, είτε στο κανονικό καθεστώς και επωμίζονται τέτοιες υποχρεώσεις, που καθιστούν συνέχιση της λειτουργίας τους προβληματική. Εκτός από αυτό έχουν να αντιμετωπίσουν το δίλημμα ή να επιβαρυνθούν το υψηλό κόστος της άρτιας λογιστικής τους οργάνωσης, ή να υποστούν τις συνέπειες από την έλλειψή της (υπερφορολόγιση, λογιστικά λάθη).

Ακόμη, επιχειρήσεις των οποίων το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο αποτελεί σύμφωνα με ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του ΚΒΣ το ανώτατο όριο απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, εντάσσονται στις απαλλασσόμενες από το φόρο.

Βιομηχανίες - Βιοτεχνίες

Στο δευτερογενή τομέα ανήκουν και οι βιοτεχνίες - βιομηχανίες των οποίων το κόστος παραγωγής προϊόντων τους δεν επιβαρύνεται από το ΦΠΑ.

Σύμφωνα με το παλαιό σύστημα έμμεσης φορολογίας επιβαλλόταν ο φόρος μισθωτών και ημερομισθίων 6% επί των ακαθάριστων εσόδων των βιομηχανικών του νομού Αττικής.

Έτσι δίνονταν κίνητρα για αποκέντρωση των βιομηχανιών. Οι επαρχιακές βιομηχανίες είχαν το πλεονέκτημα ότι δεν επιβαρύνονταν με αυτό το φόρο στο κόστος παραγωγής των προϊόντων τους. Με την εισαγωγή του ΦΠΑ ο νόμος αυτός και αυτόματα έπαψε να υφίσταται αυτό το πλεονέκτημα.

Ακόμη με την εισαγωγή του ΦΠΑ ο φόρος που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά εκπίπτει οριστικά, ενώ παλαιότερα δεν εξέπιπτε, με αποτέλεσμα να αυξάνεται το κόστος των προϊόντων. Με το ΦΠΑ, λοιπόν τα επενδυτικά αγαθά δεν φορολογούνται και έτσι μειώνεται το κόστος παραγωγής προϊόντων.

5. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Οι μεγαλύτερες επιπτώσεις από την εφαρμογή του ΦΠΑ στον τριτογενή τομέα της παραγωγής, επισημαίνονται στον κλάδο του εμπορίου (χονδρικό - λιανικό) και στις υπηρεσίες.

Εμπόριο

Η επιβολή του ΦΠΑ στις αγορές των εμπορίων αφαιρείται από το ποσό του φόρου που αναλογεί στις δαπάνες τους και η διαφορά που απονέμει για απόδοση, επιβαρύνει ουσιαστικά τον τελευταίο καταναλωτή.

Υπενθυμίζουμε, ότι για την διακίνηση των εμπορευμάτων οι μισθοί και τα ημερομίσθια δεν επιβάλλονται στο ΦΠΑ.

Αποτέλεσμα αυτών είναι να μην παρατηρείται καμιά αύξηση κόστους παραγωγής στο εμπόριο.

Υπηρεσίες - Μεταφορές

Στα πλαίσια της κοινωνικής πολιτικής, ο ΦΠΑ λειτουργεί σαν μέσο για την άσκησή της με τις παρεχόμενες απαλλαγές σε βασικές κοινωνικές υπηρεσίες (διεθνείς μεταφορές, διπλωματικό σώμα, εκπαιδευτήρια, ιατροί, κτηνοτρόφοι, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι, τράπεζες (καταθέσεις - προμήθειες), ΕΛΤΑ, υπηρεσίες αθλητισμού, υγεία, εκπαίδευση, πολιτισμός).

Με τις πιο πάνω απαλλαγές οι υπηρεσίες αυτές είναι πιο προσιτές από πριν για το κοινωνικό σύνολο με συνέπεια τον περιορισμό των δαπανών διαβίωσης και την αύξηση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών

Ορισμένες κατηγορίες υπηρεσιών όμως δημιουργούν σημαντικά προβλήματα. Τέτοιες υπηρεσίες είναι κυρίως οι τραπεζικές υπηρεσίες, οι ασφαλιστικές, οι υπηρεσίες μεταφορών, οι υπηρεσίες των ιατρών και γενικά η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, οι υπηρεσίες ορισμένων κατηγοριών διασκεδάσεων και αναψυχής, όπως π.χ. τα θέατρα, οι ορχήστρες, τα δημόσια πάρκα, κ.α.

Το πρόβλημα που προκύπτει σχετικά με τις τραπεζικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες είναι ότι δεν μπορούμε να υπολογίσουμε την φορολογική υποχρέωση των επιχειρήσεων που παρέχουν τις υπηρεσίες, με την μέθοδο της πιστώσεως του φόρου, γιατί δεν μπορούμε να ορίσουμε τις πωλήσεις και τις αγορές τους, με βάση τις οποίες θα υπολογίσουμε το φόρο.

Το πρόβλημα που δημιουργείται με την φορολογία των υπηρεσιών μεταφορών είναι ότι η φορολόγηση τους οδηγεί σε διαφοροποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης σε βάρος εκείνων που χρησιμοποιούν τα διάφορα δημόσια μέσα μεταφοράς και θα ευνοούν εκείνους που χρησιμοποιούν δικά τους μεταφορικά μέσα και που συνήθως ανήκουν στις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις.

Τέλος η φορολογία υπηρεσιών ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης καθώς επίσης και των υπηρεσιών των διαφόρων μορφών δημοσίων διασκεδάσεων

δημιουργεί προβλήματα και δεν κρίνεται συνήθως σκόπιμη για λόγους κοινωνικούς, πολιτιστικούς κ.α.

Στην Ε.Ε εξάλλου οι περισσότερες από τις υπηρεσίες αυτής της μορφής απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

6. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε τις επιπτώσεις στο εισόδημα, από την εφαρμογή του ΦΠΑ.

1. Των μισθωτών
2. Των εμπορίου - επαγγελματιών
3. Των βιομηχάνων - βιοτεχνών
4. Των αγροτών

Των μισθωτών

Οι δαπάνες σε είδη βασικής συντήρησης απορροφούν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος των μισθωτών. Η βαρύτητα που έχουν οι δαπάνες για είδη βασικής συντήρησης στον προϋπολογισμό μιας εργατικής οικογένειας αντανακλά και την σημασία που έχει για το εργατικό εισόδημα, η επιβάρυνση αυτών των ειδών με ΦΠΑ.

Στο θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης των ειδών βασικής συντήρησης, ακολουθείται η εξής τακτική:

♦ Επιβάλλεται ο φόρος αντικαθιστώντας άλλους προϋπολογισμούς σε όλα σχεδόν τα είδη πλατιάς κατανάλωσης εκτός από τις αμοιβές των ιατρών, δικηγόρων κ.λ.π.

♦ Κλιμακώνεται η έμμεση φορολογία του ΦΠΑ σε τρεις ουσιαστικά κατηγορίες (σε συντελεστές χαμηλούς, μεσαίους και υψηλούς) και κατανέμονται τα διάφορα

καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες στις τρεις αυτές κατηγορίες. Από αυτή την κατανομή προκύπτει ένας γενικός μέσος σταθμικός συντελεστής που φορολογεί τις δαπάνες των εργαζομένων για καταναλωτικά αγαθά και υπηρεσίες

Επισημάνθηκε από την πρώτη στιγμή που ανακοινώθηκαν οι επιβληθέντες συντελεστές ΦΠΑ ότι είναι από τους υψηλότερους στην Ευρώπη. Αλλά από την πορεία εφαρμογής και από την πείρα που αποκτήθηκε έχουν γίνει διορθώσεις στο νόμο. αλλαγές τόσο στα ποσοστά του φόρου, όσο και στα αγαθά που υπάγονται σε κάθε κλιμάκιο.

Είχε υπολογιστεί από το Υπουργείο Οικονομικών ότι δεν θα επέλθει γενικά αύξηση στις τιμές των καταναλωτικών αγαθών από την εφαρμογή του ΦΠΑ. Με τα ποσοστά που τελικά θεσπίστηκαν μπορεί να παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές ορισμένων αλλά αυτή θα ήταν της τάξης του 1,5%. Σε περίπτωση που θα παρατηρηθεί κατά την διάρκεια της εφαρμογής του νόμου αύξηση μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη θα γίνονται διορθώσεις στο νόμο, ώστε η αύξηση αυτή να ελαττωθεί ή να μηδενισθεί.

Πράγματι ένα χρόνο μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ, παρατηρήθηκε ότι η επιβάρυνση στις τιμές ήταν 4% γι΄ αυτό και ο μεσαίος ΦΠΑ 18% ελαττώθηκε σε 16% και πολλά αγαθά μετέπεσαν σε μικρότερη κατηγορία συντελεστών ΦΠΑ

Αυτή η σημαντική αλλαγή που επήλθε από 1.1.87 ενίσχυσε το διαθέσιμο εισόδημα κυρίως των λαϊκών και εργατικών στρωμάτων με το συντελεστή 16% φορολογείται περίπου το 50% της ιδιωτικής κατανάλωσης.

Των εμπόρων - επαγγελματιών

Τις επιπτώσεις των εμπόρων και επαγγελματιών θα τις εξετάσουμε σε δύο μέρη: 1) όσον αφορά τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματος και 2) όσον αφορά τις επιπτώσεις του ΦΠΑ επί του εισοδήματος των εμπόρων - επαγγελματιών σαν καταναλωτές.

Με την κατάργηση από το νόμο του ΦΠΑ των φόρων επί των εισαγωγών και επί των εξαγωγών δημιουργούνται εισαγωγικά και εξαγωγικά κίνητρα για τους εμπόρους.

Με την σταδιακή κατάργηση του Ρυθμιστικού φόρου το κόστος των εισαγόμενων προϊόντων και η φορολογική της επιβάρυνση είναι ίση με αυτή των εγχώριων προϊόντων επειδή ο Έλληνας έχει μια τάση να αγοράζει εισαγόμενα προϊόντα και επειδή επιπροσθέτως τα εισαγόμενα θα έχουν την ίδια τιμή με τα εγχώρια, θα αυξηθούν οι πωλήσεις των εισαγωγέων - εμπόρων.

Κατ΄ επέκταση θα αυξηθεί και το εισόδημά τους. Ταυτόχρονα όμως με αυτήν την αύξηση των εισαγομένων προϊόντων θα παρατηρηθεί μια μείωση των πωλήσεων των εγχώριων προϊόντων με αποτέλεσμα το εισόδημα των εμπόρων της εγχώριας παραγωγής να μειωθεί.

Ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τις πωλήσεις αφαιρείται από τις δαπάνες αγορών, έτσι δεν επηρεάζεται το εισόδημα των εμπόρων.

Από την εφαρμογή του ΦΠΑ όπως αναφέρθηκε το διαθέσιμο εισόδημα των μισθωτών θα αυξηθεί, πιθανόν γιατί η επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μηδενική και σε πολλές περιπτώσεις μικτότερη από ότι στο προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας. Έτσι η πιθανόν αυτή αύξηση του διαθέσιμου

εισοδήματος πολύ πιθανόν να διοχετευτεί στην κατανάλωση και στην αποταμίευση. Μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας αγαθών θα αυξήσει τα έσοδα των εμπόρων και κατ΄ επέκταση το εισόδημά τους.

Για τους μεγαλέμπορους επειδή το εισόδημα τους είναι κατηγορίας του ΚΒΣ δεν θα υπάρξουν προβλήματα στην Λογιστική παρακολούθηση του ΦΠΑ. Απλώς θα αλλάξει η δομή λειτουργίας του Λογιστικού Σχεδίου, δεν θα απαιτηθεί όμως διαφοροποίηση στη Λογιστική διάρθρωση και οργάνωση των Λογιστηρίων και τέλος δεν θα απαιτηθεί μεγαλύτερος αριθμός λογιστών κ.λ.π.

Οι μικρές επιχειρήσεις όμως και το λιανεμπόριο καλούνται να συμμετάσχουν στο σύστημα είσπραξης των έμμεσων φόρων. Οι έμποροι που μέχρι πριν την εφαρμογή του ΦΠΑ δεν συμμετείχαν στην είσπραξη των έμμεσων φόρων τώρα χρεώνουν με ΦΠΑ τους πελάτες τους και αποδίδουν στο δημόσιο το φόρο που εισπράττουν αφού αφαιρέσουν το φόρο που πλήρωσαν στους προμηθευτές τους, για τις αγορές τους, καθώς και το φόρο των δαπανών τους και το φόρο των επενδυτικών αγαθών.

Η υποβολή της προσωρινής και της οριστικής δήλωσης ΦΠΑ καθώς το ότι πρέπει οι πωλήσεις να διαχωρίζονται κατά συντελεστή φόρου αποκτούν οργανωμένη λογιστική διαδικασία.

Οι μικρές εμπορικές επιχειρήσεις τηρούν συνήθως Α και Β κατηγορίας βιβλία. Με την οργανωμένη λογιστική διαδικασία θα πρέπει η λογιστική παρακολούθηση των βιβλίων και στοιχείων να γίνεται από ειδικευμένα άτομα. Έτσι όμως το «εμπορικό» εισόδημα των εμπόρων.

Ο ΦΠΑ θεσπίστηκε αφ΄ ενός για να δώσει τέλος στον κυκεώνα της ύπαρξης πολλών ειδών φόρων κατανάλωσης και αφ΄ ετέρου για να δημιουργήσει αντικρουόμενα συμφέροντα μεταξύ τελικών καταναλωτών και επιτηδευματιών με αποτέλεσμα να δυσκολέψει το παραεμπόριο και τις παράνομες συναλλαγές. Οι έμποροι που διέφευγαν από την φορολογία με το καινούργιο σύστημα έμμεσης φορολογίας είναι αδύνατον να διαφύγουν, φορολογούνται κανονικά και φυσικά θα μειωθεί το παράνομο εισόδημά τους. Γι΄ αυτό και τάσσονται κατά του ΦΠΑ.

Από το νόμο 1642/86 (ΦΠΑ) προβλέπεται απαλλαγή από το ΦΠΑ για τους δικηγόρους, ιατρούς κ.λ.π. Οι παραπάνω επαγγελματίες επιβάρυναν τους πελάτες τους (κατά την έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών) με χαρτόσημο 2,4% επί της αξίας της προσφερόμενης υπηρεσίας. Με την απαλλαγή αυτή οι πιο πάνω επαγγελματίες απαλλάσσονται συγχρόνως και από την υποχρέωση υποβολής προσωρινών και οριστικών δηλώσεων ΦΠΑ με αποτέλεσμα να μην χρειάζεται να παρακολουθούν τον ΦΠΑ. Ωφελούνται λοιπόν, όσον αφορά την δαπάνη που θα είχαν για την παρακολούθηση του ΦΠΑ από κάποιο λογιστή.

Οι λογιστές σαν ελεύθεροι επαγγελματίες, θα έχουν αύξηση στο εισόδημά τους, διότι η πολλαπλότητα υπολογισμού του φόρου από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας όπως προαναφέρθηκε θα επιβάλλει στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν το ΦΠΑ μέσω επιστημονικά καταρτισμένου ατόμου.

Η ζήτηση λογιστών στην αγορά εργασίας είναι μεγάλη. Τα έσοδα των ελεύθερων αυτών επαγγελματιών θα αυξηθούν με αποτέλεσμα να αυξηθεί και το εισόδημά τους.

Οι έμποροι και επαγγελματίες σαν καταναλωτές ανεξάρτητα από το εισόδημά τους επιβαρύνονται το ίδιο με τους άλλους καταναλωτές από την έμμεση φορολογία και ειδικότερα από το ΦΠΑ. Επειδή με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας όπως έχει αναφερθεί δεν θα παρατηρηθεί αύξηση στις τιμές οι έμποροι - επαγγελματίες, δεν θα επιβαρυνθούν ιδιαίτερα με το ΦΠΑ. Όσο ήταν η επιβάρυνση, με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, θα είναι και με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών

Σύμφωνα με το νόμο 1642/86 περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ επενδύσεις. Παρέχεται στις Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες το δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις αγορές τους σε αγαθά που τίθενται από τις επιχειρήσεις αυτές σε διαρκή εκμετάλλευση και χρησιμοποίηση για πολλές οικονομικές χρήσεις (επενδυτικά αγαθά).

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας, δεν προωθείται ο σχηματισμός κεφαλαίου σε αντίθεση με το νέο σύστημα, που συγχρόνως καταργεί την φορολογική επιβάρυνση των εξαγωγών δίνοντας ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα προάγοντας την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες λόγω αυτών των κινήτρων που τους δίνονται, κάνουν νέες επενδύσεις αυξάνοντας έτσι τα έσοδά τους και κατ΄ επέκταση το προσωπικό τους εισόδημα.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική επιβάρυνση των προϊόντων θα είναι μικρότερη, με την εισαγωγή του συστήματος ΦΠΑ, από ότι κατά το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας τότε η μείωση της τιμής του προϊόντος θα ακολουθηθεί από μια αύξηση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες θα χρειαστεί να παράγουν μεγαλύτερες ποσότητες για να καλύψουν την ζήτηση. Έτσι, όμως θα αυξηθούν τα έσοδά τους και κατ΄ επέκταση το εισόδημά τους.

Ο ΦΠΑ δεν υπεισέρχεται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, αυτό σημαίνει ότι δεν επιβαρύνει την τιμή του προϊόντος, οπότε και δεν θα τηρηθεί μείωση της ζητούμενης ποσότητας. Οι Βιομήχανοι και Βιοτέχνες σε καμιά περίπτωση δεν θα ελαττώσουν την παραγωγή (προσφερόμενη ποσότητα) λόγω αύξησης του κόστους. Με άλλα λόγια το εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών αποκλείεται να μειωθεί με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας.

Με την σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου επί των εισαγωγών, τα εισαγόμενα προϊόντα θα έχουν την ίδια επιβάρυνση με τα εγχώρια. Αυτό ενδεχομένως να μειώσει τις πωλήσεις των Βιομηχανιών - Βιοτεχνικών εγχωρίων προϊόντων γιατί είναι γνωστή η τάση των Ελλήνων καταναλωτών να προτιμούν τα εισαγόμενα προϊόντα. Αυτή η μείωση των πωλήσεων θα έχει αρνητικές επιπτώσεις και στο εισόδημα των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών.

Γενικά ο ΦΠΑ δεν έχει αρνητικές επιπτώσεις επί του εισοδήματος των Βιομηχάνων - Βιοτεχνών, αντίθετα το επηρεάζει θετικά.

Οι Βιομήχανοι - Βιοτέχνες δεν επηρεάζονται αρνητικά, από το ΦΠΑ του εισοδήματος τους σαν καταναλωτές. Είναι τόσο το διαθέσιμο εισόδημα σε σχέση

με τους μισθωτούς, ελεύθερους επαγγελματίες, εμπόρους, που και σε μια αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών δεν θα θίγονταν το εισόδημά τους σε σχέση με την κατανάλωση του.

Των αγροτών

Με την εισαγωγή το ΦΠΑ επέρχεται ουσιαστικά μια σημαντική διαφοροποίηση των αγροτών, ανάλογα με το μέγεθος της εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα η εισαγωγή του ΦΠΑ έχει άμεσες αρνητικές επιπτώσεις στις μικρές εκμεταλλεύσεις ενώ οι μεγαλοαγρότες, που έχουν την δυνατότητα συστηματικής παρακολούθησης των δοσοληψιών τους, δεν έχουν υποστεί καμιά αύξηση στην φορολογία τους με το νέο σύστημα. Οι μεγαλοαγρότες έχουν την δυνατότητα ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Δηλαδή, έχουν την δυνατότητα τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης τιμολογίου που τους επιτρέπει να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει τις αγορές τους.

Αντίθετα, οι μικροί αγρότες λόγω της αδυναμίας τους να τηρούν βιβλία, δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Ο ειδικός τρόπος επιστροφής του φόρου σε αυτούς, τους εξαναγκάζει ουσιαστικά να επιβαρύνονται τον ΦΠΑ μερικά ή ολικά. Το αποτέλεσμα είναι όχι μόνο να εξουδετερώνεται γι΄ αυτούς η ωφέλεια από την κατάργηση της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (3%), αλλά και να αυξάνεται η έμμεση φορολογία που τους επιβαρύνει και σαν παραγωγούς και σαν καταναλωτές

7. *ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ*

Η εισαγωγή του ΦΠΑ επηρέασε επίσης τη διανομή του εισοδήματος, γιατί η διάρθρωσή του είναι διαφορετική από την διάρθρωση των φόρων που αντικατέστησε και κατά συνέπεια, η επιβάρυνση των επιμέρους εισοδηματικών τάξεων είναι διαφορετική. Η μέτρηση των επιδράσεων του ΦΠΑ από την εφαρμογή του στην Ελλάδα είναι πολύ δύσκολη γιατί υπάρχουν πολλά μεθοδολογικά προβλήματα.

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα στην περίπτωση αυτή είναι πως να κατανείμει κανείς τα έσοδα από το ΦΠΑ και από τους φόρους που αντικατέστησε, ανάμεσα στις διάφορες εισοδηματικές τάξεις, ώστε να υπολογίσουμε την μέση επιβάρυνση των διαφόρων εισοδηματικών τάξεων από τους παλαιούς φόρους και το ΦΠΑ.

Όπως προέκυψε από διάφορες μελέτες όσον αφορά τον αριθμό των συντελεστών που θα υιοθετούσε ο ΦΠΑ συμπεραίνουμε το εξής. Αν ο ΦΠΑ είχε εισαχθεί με ένα μόνο συντελεστή θα βοηθούσε μόνο τις μεσαίες εισοδηματικές τάξεις και θα επιβάρυνε περισσότερο τις χαμηλές και τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις. Την 1.1.1997 όμως ο ΦΠΑ είχε εισαχθεί με τρεις συντελεστές, οι οποίοι διαφοροποιήθηκαν σύμφωνα με τον βαθμό πολυτέλειας των διαφόρων κατηγοριών καταναλωτικών αγαθών. Ακριβώς γι΄ αυτό είχαμε βελτίωση στην κατανομή του φορολογικού βάρους στη χώρα μας, (χωρίς να είναι ιδιαίτερα μεγάλη), αύξησε δηλαδή το βάρος των ψηλών εισοδηματικών τάξεων και μείωσε

το βάρος των χαμηλών εισοδηματικών τάξεων από τους παλαιούς φόρους και το ΦΠΑ.

8. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

Με την εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα βελτιώθηκε η κατανομή των πόρων στην οικονομία γιατί ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος, ενώ οι φόροι υπήρχαν, έβλαπταν την κατανομή των πόρων. Ειδικότερα πολλοί από τους φόρους αυτούς ήταν σωρευτικοί και οδηγούσαν τις επιχειρήσεις σε κατακόρυφη συγκέντρωση.

Επιπλέον οι φόροι αυτοί διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση άλλοτε σε βάρος των εισαγωγών και ευνοούσαν την εγχώρια παραγωγή και άλλοτε σε βάρος της εγχώριας παραγωγής και ευνοούσαν τις εισαγωγές.

Η διαφοροποίηση αυτή έβλαπτε την αριστοποίηση της κατανομής των πόρων σε διεθνές επίπεδο με βάση το συγκριτικό κόστος κάθε χώρας.

Επιπλέον οι έμμεσοι φόροι προ του 1987 επιβάλλονται με πολλούς συντελεστές και έτσι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα στην εγχώρια αγορά. Αυτό είχε ως συνέπεια την παρέμβαση με τις προτιμήσεις των καταναλωτών και την μη πραγματοποίηση άριστης κατανομής των παραγωγικών πόρων.

Αντίθετα με την εισαγωγή του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλεται με τρεις συντελεστές και, επομένως, αποφεύγεται η παρέμβαση των φόρων στις προτιμήσεις των καταναλωτών, οπότε βελτιώθηκε και εδώ η κατανομή των πόρων.

9. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Κατά το παλιό σύστημα έμμεσης φορολογίας ο ΦΚΕ και ο φόρος μισθών - ημερομισθίων (843/48), είχαν το πλεονέκτημα ότι λειτουργούσαν και σαν κίνητρα περιφερειακής ανάπτυξης. Ορισμένες επαρχιακές Βιομηχανίες και Βιοτεχνίες είχαν χαμηλότερους συντελεστές φόρων όπως π.χ. ο ΦΚΕ στην περιοχή της Αττικής ήταν 10% (ανώτερος συντελεστής φόρου), στη Βόρεια Ελλάδα και κυρίως στη Θεσσαλονίκη 7,5% και στην περιοχή της Πάτρας, της Λάρισας καθώς επίσης και στις περιοχές της Κεντρικής Ελλάδας 5%. Με την αντικατάσταση των προϋπαρχόντων φόρων από το ΦΠΑ, δεν υπάρχουν τέτοιες εταιρίες. Οι συντελεστές του φόρου είναι επί το πλείστον κοινοί για όλη την Ελλάδα εξαιρουμένης της περιοχής της Δωδεκάνησου που οι συντελεστές 4,6,13% είναι μειωμένοι κατά 30%.

Η κατάργηση εξάλλου του φόρου μισθών - ημερομισθίων [Ν. 843/48] (6% επί των ακαθαρίστων εσόδων των βιομηχανιών του νόμου Αττικής) επέφερε την κατάργηση του πλεονεκτήματος του μειωμένου κόστους παραγωγής των προϊόντων των βιομηχανικών επιχειρήσεων εκτός Νομού Αττικής. Με τον τρόπο αυτό δηλαδή οι παραπάνω αναφερόμενες ειδικές ρυθμίσεις έπαψαν να λειτουργούν ως κίνητρα για την ανάπτυξη της περιφέρειας και συνεπώς για οικονομική της Ελλάδας.

Με το νέο σύστημα έμμεσης φορολογίας, με την επιβολή δηλαδή του ΦΠΑ, τέτοιο κίνητρο πλέον δεν μπορεί να λειτουργήσει γιατί:

- Εφόσον οι επαρχιακές επιχειρήσεις πουλούν τα υπαγόμενα σε ΦΠΑ προϊόντα τους σε άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να εκπέσουν το ποσό του φόρου που αναλογεί σε αυτά, χάνεται η σημασία της διαφοροποίησης των συντελεστών για τους σκοπούς του κινήτρου. Με αυτό τον τρόπο θα εξυπηρετούντο μόνο τη ρευστότητα των τελευταίων υπό την έννοια της χρηματοδότησης χαμηλότερου ποσού φόρου στις αγορές.
- Η επιβολή εξάλλου από το νόμο μειωμένων συντελεστών στις επαρχιακές βιομηχανίες θα δημιουργούσε στις γενικές αρχές του φόρου προστιθέμενης αξίας, αίροντας έτσι το χαρακτηριστικό του ως φόρο γενικού και ουδέτερου.

10. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΠΛΗΘΥΣΜΟ

Σημαντική επίδραση του ΦΠΑ που θα πρέπει να σημειωθεί είναι αυτή που σχετίζεται με την πρόκληση πληθωριστικών πιέσεων κατά την εισαγωγή του. Με τον όρο πληθωρισμό εννοούμε το φαινόμενο της γενικής ύψωσης των τιμών.

Η εμπειρία των άλλων μελών της κοινότητας δείχνει ότι υπήρξε μια άνοδος του τιμαρίθμου της τάξης του 3 -4%, ως συνέπεια της επιβολής του ΦΠΑ.

Κατά την εισαγωγή του ΦΠΑ (1.1.1987) υπήρξε η κυβερνητική άποψη ότι ο πληθωρισμός όχι μόνο δεν πρόκειται να αυξηθεί αλλά, αντίθετα θα μειωθεί λόγω, της αφαίρεσης ενδιάμεσων φορολογικών επιβαρύνσεων που σήμερα κατά την παραγωγή στην εμπορική διαδικασία. Αναμενόταν δηλαδή ότι η μείωση του κόστους παραγωγής που θα προέκυπτε θα είχε ως αποτέλεσμα, αν όχι την μείωση της τελικής τιμής, τουλάχιστον την μη αύξησή της.

Ενώ οι προβλέψεις υπολόγιζαν ότι η επιβάρυνση του τιμαρίθμου θα ήταν της τάξης του 1,5% στην πραγματικότητα στους 7 πρώτους μήνες διαμορφώθηκε στο 4% (όπως ακριβώς και στις χώρες που εφαρμόστηκε ο ΦΠΑ). Καθώς επίσης και της αυξημένης απόδοσης έναντι της προϋπολογισθείσης των (400 δις - 440 δις) μειώθηκαν τα κλιμάκια.

Η έλλειψη ενός αποτελεσματικού ελέγχου της εξέλιξης των τιμών σε σχέση με την εισαγωγή του ΦΠΑ, ελαχιστοποιούσε τις προσδοκίες για μείωση του τιμαρίθμου και κατ΄ επέκταση την συσσώρευση του πληθωρισμού.

Ανεξάρτητα όμως από τους λόγους που προκάλεσαν την απόκτηση του τιμάριθμου, όλη αυτή η ιστορία με τον ΦΠΑ αποδεικνύει ότι η εφαρμογή του

θεσμού δεν είχε μελετηθεί αρκετά. Η εφαρμογή του θεσμού του ΦΠΑ έγινε χωρίς να προηγηθεί επιτυχώς μελέτη των όρων και κυρίως των επιπτώσεων πάνω στην οικονομική, αλλά και κοινωνική ζωή του τόπου.

Τον Απρίλιο του 19988 ο πληθωρισμός έπεσε στο 15%, σύμφωνα με επίσημα στοιχεία της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας από 17,6% που ήταν ο ρυθμός του τον Απρίλιο του 1987.

Επειδή όμως ο ΦΠΑ υποστηριζόταν ότι δεν θα ασκούσε πιέσεις (λόγω του ότι δεν αποτελεί στοιχείο κόστους) με την προϋπόθεση ότι βέβαια έρχεται να αντικαταστήσει απλώς και όχι να αυξήσει των υφισταμένων εμμέσων φόρων αναμένεται ότι δεν θα επηρέαζε τον πληθωρισμό. Οι αυξήσεις που παρατηρούνται όμως θεωρούνται ότι οφείλονται περισσότερο στον ψυχολογικό παράγοντα που επιδρά στον καταναλωτή.

11. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ

Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό του ΦΠΑ είναι η ουδετερότητά του. Λόγω αυτού, η τελική τιμή των αγαθών δεν διαμορφώνεται ούτε επιβαρύνεται με την εφαρμογή του. Αντίθετα αποτελεί εγγύηση ώστε το ποσό του φόρου που επιβαρύνει το προϊόν να είναι ανεξάρτητο από τον αριθμό των συναλλαγών και των σταδίων από τα οποία αυτό περνά μέχρι να φτάσει στον τελικό καταναλωτή. Αυτό εξάλλου συμβαίνει διότι σύμφωνα με τον μηχανισμό των τμηματικών πληρωμών ο φόρος καταβάλλεται σε στάδιο παραγωγικής διαδικασίας και ουσιαστικά υπολογίζεται πάνω στην αξία που προστίθεται στα αγαθά από κάθε επιχείρηση (προστιθέμενη αξία). Με τον τρόπο αυτό δεν υπεισέρχεται στα στοιχεία κόστους των αγαθών και συνεπώς δεν θα έπρεπε να επηρεάζεται η διαμόρφωση της τιμής τους.

Συγκρίνοντας όμως τα σημερινά δεδομένα σε σχέση με όσα προαναφέρθηκαν, παρατηρούμε ότι η εισαγωγή του ΦΠΑ σε αντικατάσταση άλλων φόρων δαπάνης επηρεάζει ως ένα βαθμό και μεταβάλλει τις τιμές των αγαθών, τόσο των εγχωρίων όσο και των εξαγωγών και εισαγωγών. Το μέγεθος των μεταβολών στις τιμές είναι συνάρτηση του ΦΠΑ που κάθε φορά επιβάλλεται. Ανάλογα έτσι οι τιμές αυξάνονται στην περίπτωση επιβάρυνσής τους με υψηλό συντελεστή και αντίθετα.

Η επιβολή του φόρου όμως χρησιμοποιείται και σαν δικαιολογία, από τις επιχειρήσεις, για να αυξήσουν τις τιμές τους περισσότερο, ώστε να προσαρμόσουν τα περιθώρια κέρδους τους. Κατά συνέπεια σε αυτές που

αυξήθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, αλλάζουν τις τιμές περισσότερο από ότι χρειάζεται για την πλήρη μετά κύλιση του φόρου στους καταναλωτές, ενώ οι επιχειρήσεις, που μειώθηκε η επιβάρυνση των προϊόντων τους, δεν μειώνουν τις τιμές ή τις μειώνουν λιγότερο από την μείωση της επιβάρυνσης των προϊόντων τους.

Στο σημείο αυτό θα εξετάσουμε χωριστά τις μεταβολές των τιμών των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης τελικής ζητήσεως στην εγχώρια αγορά, στον εξαγωγικό τομέα και τέλος στις εξαγωγές.

α) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές στην εγχώρια αγορά:

Η εισαγωγή του ΦΠΑ επηρεάζει τις σχετικές τιμές των επιμέρους κατηγοριών τελικής ζητήσεων, καθώς επίσης και των διαφόρων κατηγοριών τελικής καταναλώσεως στην εγχώρια αγορά, γιατί η διάρθρωση των συντελεστών του είναι διαφορετική από αυτή των φόρων που αντικατέστησε. Με την απαλλαγή των επενδύσεων, τα έσοδα που εισπράττονται από τα κεφαλαιουχικά αγαθά επιβαρύνουν τώρα άμεσα τα καταναλωτικά αγαθά με συνέπεια την μεταβολή των σχετικών τιμών τους.

β) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εισαγωγών:

Η υιοθέτηση του ΦΠΑ δεν επηρεάζει τις σχετικές τιμές των εισαγωγών, δηλαδή τις τιμές των εισαγομένων σε σχέση με τις τιμές των αντιστοίχων εγχώριων προϊόντων, γιατί η επιβολή του περιορίζεται μόνο στο στάδιο της εισαγωγής τους στη χώρα μας. Αυτό όμως δρα αρνητικά όσον αφορά τα

προϊόντα της εγχώριας παραγωγής για τα οποία το προηγούμενο φορολογικό σύστημα παρείχε κάποια σχετική προστασία διότι διαφοροποιούσαν την επιβάρυνση σε βάρος των εισαγωγών.

γ) Επιδράσεις στις σχετικές τιμές των εξαγωγών:

Ως γνωστόν οι εξαγωγές απαλλάσσονται εντελώς από το ΦΠΑ. Η επιβολή του φόρου πραγματοποιείται στη χώρα όπου αυτό εισάγεται. Ακόλουθα δεν παρατηρείται σημαντική αύξηση των τιμών εξαγόμενων προϊόντων στην Ελλάδα.

12. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ – ΕΞΑΓΩΓΕΣ

Με την εφαρμογή του νόμου του ΦΠΑ 1642/86 υλοποιούνται οι σχετικές διατάξεις της συνθήκες της Ρώμης (αριθ. 95-99) που προβλέπουν ότι ένα κράτος μέλος δεν έχει δικαίωμα να φορολογεί πιο βαριά από τα δικά του προϊόντα που εισάγονται από την Ε.Ε, για να εξασφαλισθούν οι συνθήκες ίσων όρων ανταγωνισμού. Έτσι επιβάλλονται ίδιοι συντελεστές φορολογίας και στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα. Μέχρι το 1989 όμως ίσχυε ο ρυθμιστικός φόρος επί των εισαγωγών. Ο φόρος αυτός (από το 1984 που εφαρμόστηκε μέχρι το 1989) που καταργήθηκε, μειώθηκε προοδευτικά ως εξής: 1/6/84 κατά 10%, 1/6/85 κατά 10%, 1/6/86 κατά 15%, 1/3/87 κατά 20%, 1/1/88 κατά 20%, 1/1/89 κατά 25%.

Στα πλαίσια της εναρμόνισης με την ΕΟΚ η καθιέρωση ίσων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων αρχικά φαινόταν δίκαιη. Επειδή όμως οι εισαγωγές της χώρας γίνονται από τις χώρες της ΕΟΚ και με την κατάργηση των προηγούμενων διατάξεων περί επιβαρύνσεως των εισαγόμενων προϊόντων, προβλέπονται ότι οι εισαγωγές από την Ε.Ε θα αυξάνονται στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια.

Το σύστημα επιβολής των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) εξασφαλίζει την ουδετερότητα τους στις διεθνείς συναλλαγές, γιατί τα προϊόντα της χώρας που επιβάλλει τους φόρους αυτούς και τα προϊόντα των άλλων χωρών έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στην διεθνή. Πραγματικά. αφού οι εξαγωγές της χώρας απαλλάσσονται από το φόρο και

επιβαρύνονται με τους φόρους που επιβάλλουν οι άλλες χώρες στα εγχώρια προϊόντα τους, η φορολογική επιβάρυνση των εξαγομένων προϊόντων είναι ίδια με την φορολογική επιβάρυνση των ξένων προϊόντων στη διεθνή αγορά. Όμοια, αφού οι εισαγωγές υποβάλλονται στο φόρο με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους επιβαρύνονται και τα εγχώρια προϊόντα, η φορολογική επιβάρυνση των δυο κατηγοριών προϊόντων στην εγχώρια αγορά είναι η ίδια.

Η απαλλαγή των εξαγωγών από το φόρο (αριθ 20 Ν.1642/86) είναι βασικό στοιχείο της λειτουργίας του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ επιτρέπει τον ακριβή υπολογισμό του φόρου που έχει ενσωματωθεί στα εξαγόμενα προϊόντα και την πλήρη αποφορολόγισή τους κατά την εξαγομένων αγαθών.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι δεν είναι βέβαιο πως η απαλλαγή των εξαγωγών από φορολογικές επιβαρύνσεις θα ισοσταθμίσει την κατάργηση των επιστροφών και των επιδοτήσεων συχνά τις διάφορες φορολογικές επιβαρύνσεις και πριμοδοτούν ακόμη περισσότερο τις ελληνικές εξαγωγές.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε την διαφοροποίηση της έννοιας «εισαγωγή, ως φορολογητέας πράξης, από την έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», η οποία ετέθη σε ισχύ από 1/1/93 στις συναλλαγές εγκαταστημένων σε διάφορα κράτη - μέλη καθώς και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις άλλες περιπτώσεις. Πιο συγκεκριμένα ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» νοείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος, ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος - μέλος ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Ο τρόπος φορολόγησης του ενδοκοινοτικού εμπορίου συνδέεται με την Συνθήκη Προχωρήσεως της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές οικονομικές Κοινότητες (1979) στα πλαίσια της οποίας έγινε τελωνειακή εναρμόνιση, με την κατάργηση σταδιακά των εισαγωγικών δασμών για εισαγωγές από χώρες της ΕΟΚ, των ποσοτικών περιορισμών, των φόρων με τους δασμούς αποτελέσματος και την εφαρμογή του Κοινού Εσωτερικού Δασμολογίου (Κ.Ε.Δ.). Στα πλαίσια της περιφερειακής Συνθήκης, εντάσσεται και η εναρμόνιση στο φορολογικό τομέα, ειδικότερα δε στην έμμεση φορολογία με την υιοθέτηση του ΦΠΑ από όλα τα κράτη - μέλη καθώς και από την Ελλάδα. Είναι γνωστό ότι η αξία των εξαγωγών είναι σε τιμές FOB, χωρίς μεταφορικό κόστος, και των εισαγωγών σε τιμές CIF, συμπεριλαμβάνει δηλαδή και το μεταφορικό κόστος.

η φορολογητέα συνεπώς αξία των εισαγόμενων προϊόντων περιλαμβάνει:

- τη δασμολογητέα αξία των αγαθών
- τους οφειλόμενους δασμούς και λοιπούς φόρους, και
- όλα τα παρεπόμενα έξοδα εισαγωγής, συμπεριλαμβανομένων και των μεταφορικών εξόδων (προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λ.π.) μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού της (εκφόρτωσης) στο εξωτερικό της χώρας.

Αναφερόμενοι στα εξαγόμενα προϊόντα στις Τρίτες Χώρες τα ποσοστά ενισχύσεως που ισχύουν έως την 1/1/86 μειώθηκαν κατά 40%, το 1987 κατά 52%, το 1988 κατά 64%, το 1989 κατά 76%, το 1990 κατά 88% και τα έτη 1991 - 2 κατά 100%.

Από το 1983 επίσης το σύνολο των ελληνικών εξαγωγών ενισχύθηκε κατά 6% κατά την δραχμοποίηση του συναλλάγματος. Από την εκτέλεση των στατιστικών στοιχείων παρατηρούμε, ότι κατά την δεκαετία του 1980 τα ελληνικά προϊόντα χάνουν συνεχώς έδαφος στις ξένες αγορές και επιπλέον πολλά από αυτά εντοπίζονται και από την εγχώρια με την εισαγωγή αντίστοιχων από το εσωτερικό.

Η μέση ποσοστιαία επιδότηση των εξαγωγών βιομηχανικών προϊόντων έχει εκτιμηθεί ότι έως το τέλος του 1986 ανερχόταν σε 14%. Το ποσοστό αυτό αυξάνεται σε 20% σύμφωνα με τις κατά καιρούς λαμβανόμενες αποφάσεις (350/82, 2/2/83 που τροποποίησαν την 1574/1970). Η συνολική μείωση των επιδοτήσεων την 1.1.87 (Συμφωνία της ΕΟΚ 40% και πρόσθετη μείωση 15%) έφτασε στο 7,72%. Υπήρξαν κλάδοι που υπέστησαν μεγαλύτερη μείωση των καταβαλλόμενων επιδοτήσεων (κλωστοϋφαντουργίας, ετοίμων ενδυμάτων κ.α.) και άλλη μικρότερη μείωση (γουναρικών, μηχανημάτων κ.α.).

13. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Οι επενδύσεις είναι καθοριστικός παράγοντας δραστηριοποίησης ή αποθάρρυνσης των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 26 του νόμου του ΦΠΑ απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι επενδύσεις. Όσα αγαθά επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου θεωρούνται :

- Ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από ατή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν. αλλά έχει βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.
- Το δικαίωμα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις. Δηλαδή με το ΦΠΑ παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όλου του φόρου που επιβάρυνε τις επιχειρήσεις οποιουδήποτε μεγέθους και οποιασδήποτε κατηγορίας Βιομηχανικής, Βιοτεχνικής ή εμπορικής από το φόρο των πωλήσεων.

Με το προηγούμενο σύστημα έμμεσης φορολογίας δεν προωθείτο μέσω αυτού ο σχηματισμός παγίου κεφαλαίου. Αντίθετα ο ΦΠΑ σαν φόρος καταναλωτικής μορφής απαλλάσσει τις επενδύσεις. Η απαλλαγή αυτή είναι απαραίτητη όχι μόνο γιατί έτσι προωθείται ο σχηματισμός πάγιου κεφαλαίου και

επιταχύνεται η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, αλλά και γιατί μόνο έτσι μπορεί να χαρακτηριστεί ο φόρος αυτός ουδέτερος.

Πρέπει όμως να παρατηρήσουμε εδώ, ότι όταν αναφέρεται, ότι τα κεφαλαιουχικά αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο, αυτό δεν σημαίνει ότι τα αγαθά αυτά δεν υποβάλλονται καθόλου στο φόρο. Η επιχείρηση πληρώνει φόρο, όταν αγοράζει κεφαλαιουχικά αγαθά, το φόρο όμως αυτό τον συμψηφίζει με το φόρο που οφείλει κατά την πώληση των εμπορευμάτων της και έτσι τα κεφαλαιουχικά αγαθά ουσιαστικά απελευθερώνονται από το φόρο. Η πληρωμή αυτή του φόρου όταν αγοράζονται κεφαλαιουχικά αγαθά από την επιχείρηση είναι απαραίτητη, γιατί πολλές φορές δεν ξέρουμε αν ένα προϊόν θα χρησιμοποιηθεί μέσα στην επιχείρηση και θα αποτελέσει τμήμα των επενδύσεων της ή αν θα μεταπωληθεί. Έτσι ο φόρος αυτός όμως συμψηφίζεται με υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το Δημόσιο.

Με το νόμο του ΦΠΑ η κατάργηση της φορολογικής επιβάρυνσης των καινούργιων κεφαλαιούχων σε συνδυασμό με αυτής των εξαγωγών, δίνει ώθηση στην επενδυτική δραστηριότητα και παράγει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων στις διεθνείς αγορές.

Αναμφισβήτητα, με την εισαγωγή του νέου φόρου, παρέχεται η δυνατότητα για επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού των επιχειρήσεων, αλλά και σημαντικό πλεονέκτημα για τις νέες επιχειρήσεις που έχουν αυξημένα έξοδα εξοπλισμού και εγκατάστασης.

Από τις εισαγωγές κεφαλαιουχικών αγαθών γίνεται φανερό το πρόβλημα που πολύ πιθανά θα προκύψει στο ισοζύγιο πληρωμών. Η αύξηση των

εισαγωγών κεφαλαιουχικών αγαθών και πρώτων υλών σε συνδυασμό με την σχετική αύξηση των εξαγωγών θα επιτείνει το παρόν πρόβλημα του ισοζυγίου πληρωμών με καταστρεπτικές συνέπειες για την οικονομία μας.

14. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ

Η επίπτωση των φορολογικών ρυθμίσεων στην εγχώρια παραγωγή εξαρτάται από την επίδραση τους (αυξομειώσεις) στις τιμές και τις συνέπειες των τελευταίων στη ζήτηση εγχώριων προϊόντων.

Όπως είναι γνωστό δεν υπάρχει στη χώρα μας πρόβλημα προσφοράς, αφού η οικονομία είναι επίπεδο κάτω της πλήρους απασχόλησης. Η αύξηση συνεπώς της ζήτησης μπορεί να ικανοποιηθεί, ενώ η μείωση της θα οδηγήσει σε παραπέρα αύξηση της απασχόλησης των συντελεστών της παραγωγής (εργασία και κεφάλαιο). Επομένως, πιο πρόβλημα εντοπίζεται στη μεταβολή της ζήτησης και σε τελική ανάλυση στις μεταβολές των τιμών.

Η αύξηση των τιμών των εγχώριων παραγομένων προϊόντων εξαιτίας της αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος, της επιβολής του ΦΠΑ, καθώς επίσης και αύξηση των εισαγομένων προϊόντων, οδηγεί σε επιπτώσεις όσο αφορά εγχώρια παραγωγή και το ισοζύγιο πληρωμών.

Από την επιβολή των ίδιων φορολογικών συντελεστών τόσο στα εγχώριος παραγόμενα όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται ανταγωνιστικότητα όσον αφορά τη συνολική ζήτηση. Επομένως μια αυξημένη ζήτηση των εγχωρίων προϊόντων επιδρά ευνοϊκά στο ισοζύγιο πληρωμών σε αντίθεση με την αυξημένη ζήτηση των εισαγομένων προϊόντων, που κατά συνέπεια οδηγεί σε έλλειμμα ισοζυγίου. Η πληρωμή των εισαγομένων προϊόντων επιφέρει μεγαλύτερη διαρροή συναλλάγματος, μειωμένη εγχώρια παραγωγή (μείωση της χρησιμοποίησης συντελεστών παραγωγής εργασίας - κεφαλαίου) και

τέλος έσοδα κατά πολύ μειωμένα συγκριτικά με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εισαγωγή τους.

Η συνολική ζήτηση όμως επηρεάζεται από τρεις βασικούς παράγοντες:

♦ Από την υπάρχουσα μεταξύ των διαφόρων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των σχετικών τιμών στην εγχώρια αγορά. Με την ελαστικότητα ζήτησης των συγκεκριμένων προϊόντων και το μέγεθος των μεταβολών των σχετικών τιμών, είναι να οδηγούμαστε στην αύξηση των προϊόντων οι τιμές των οποίων μειώνονται αντίστροφα.

♦ Από την υποκατάσταση μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίων παραγομένων προϊόντων, εξαιτίας των μεταβολών των τιμών των εισαγόμενων σε σχέση με εκείνες των εγχωρίων παραγόμενων προϊόντων. Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από την επίπτωση των φορολογικών μεταρρυθμίσεως στις σχετικές τιμές των εισαγομένων προϊόντων και από την ελαστικότητα ζήτησης εισαγόμενων ως προς την τιμή.

♦ Από την μεταβολή ζήτησης εξαγωγικών Βιομηχανικών προϊόντων εξαιτίας της μεταβολής των τιμών των προϊόντων.

Οι επιδράσεις αυτές εξαρτώνται από το μέγεθος της αύξησης των τιμών των εξαγομένων προϊόντων και από την ελαστικότητα της ζήτησης των ελληνικών προϊόντων από το εξωτερικό, δηλαδή από τη μείωση της ζήτησης ελληνικών προϊόντων από τις άλλες χώρες.

Ειδικότερα για τη ζήτηση κεφαλαιουχικών αγαθών πρέπει να επισημάνουμε ότι οι έμμεσοι φόροι, που ίσχυαν στη χώρα μας προ της εφαρμογής του ΦΠΑ, είχαν έμμεσες δυσμενείς επιπτώσεις στη ζήτηση

κεφαλαίων, γιατί διαφοροποίησαν τη φορολογική επιβάρυνση σε βάρος των προϊόντων εντάσεων κεφαλαίου. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός, ότι:

- τα προϊόντα αυτά περνούσαν από περισσότερα στάδια σε σύγκριση με τα προϊόντα εντάσεως εργασίας,
- οι φόροι περιορίζονται στο στάδιο της Βιομηχανοποίησης και του χονδρικού εμπορίου,
- το σύστημα των έμμεσων φόρων δεν απάλλαξε πλήρως τα κεφαλαιουχικά προϊόντα.

Η εισαγωγή του ΦΠΑ έχει ευνοϊκές επιπτώσεις στα προϊόντα εντάσεως κεφαλαίου, γιατί τα απαλλάσσει πλήρως και, κατά συνέπεια μειώνει την φορολογική τους επιβάρυνση. Η επίδραση επομένως των νέων φορολογικών μεταρρυθμίσεων είναι διαφορετική για τις διάφορες επιχειρήσεις, ανάλογα με το βαθμό εντάσεως κεφαλαίου ή εργασίας.

Συμπερασματικά καταλήγουμε, ότι με την εισαγωγή το ΦΠΑ στο γενικότερο φορολογικό σύστημα, το ισοζύγιο πληρωμών επηρεάζει από την πλευρά των εισαγωγών και από την πλευρά των εξαγωγών. Από την πλευρά των εισαγωγών έχουμε δυσμενείς επιδράσεις γιατί ο ΦΠΑ προκαλεί αύξηση τους, ενώ από την πλευρά των εξαγωγών έχουμε ευνοϊκές επιδράσεις, γιατί και εδώ έχουμε κάποια αύξηση. Η αύξηση όμως των εισαγωγών υπερκαλύπτει την αύξηση των εξαγωγών, με συνέπεια το τελικό αποτέλεσμα να είναι επιζήμιο για το ελληνικό ισοζύγιο πληρωμών (Δημιουργία ελλείμματος).

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το Μάρτιο του 1988 το έλλειμμα αυξήθηκε κατά 81%, ενώ των ίδιο μήνα είχε παρουσιάσει μείωση κατά 2,2%. Τα αίτια

δημιουργίας που μπορούν να συνοψιστούν στα παραπάνω αλλά και στην ανάκαμψη των επενδυτικών αναπτυξιακών έργων καθώς επίσης και σε εποχιακούς λόγους.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στην Ελλάδα προκάλεσε τόσο ευνοϊκές όσο και δυσμενείς επιδράσεις όσον αφορά την οικονομία της χώρας. Οι επιδράσεις αυτές είναι κυρίως διαφορετικής φύσεως, ενώ οι επιδράσεις πάνω στην συνολική ζήτηση και το εισόδημα είναι μάλλον περιορισμένες.

Ειδικότερα ο ΦΠΑ θεωρείται ως «ουδέτερος φόρος» τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Στην εγχώρια αγορά, ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια ότι δεν παρεμβαίνει στην κάθετη οργάνωση της παραγωγής, όπως συνέβαινε με τους σωρευτικούς φόρους στην δαπάνη όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονται κάθετα προκειμένου να αποφύγουν τη σωρευτική φορολογία των προϊόντων τους κατά τη ροή στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πραγματικά εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, δεν υπάρχει λόγος για τον οποίο οι επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κάθετα για να περιορίσουν τον αριθμό των παραγωγικών σταδίων, γιατί το ποσό του φόρου ανεξάρτητο από τον αριθμό των σταδίων από τα οποία πέρασε το προϊόν. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων στη δαπάνη, όπως για παράδειγμα το χαρτόσημο στην Ελλάδα, το συνολικό ποσό του φόρου, το οποίο ενσωματώνεται σε ένα φόρο εξαρτιόταν από τον αριθμό των σταδίων από τα

οποία πέρασε το προϊόν, αυτό δηλαδή από τον αριθμό από τον των πωλήσεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν συμφέρον να συγκεντρώνονται κάθετα, να αναλαμβάνουν δηλαδή την κατασκευή της πρώτης ύλης τη βιομηχανοποίηση του προϊόντος και τη διάθεση αυτού μέχρι τον τελικό καταναλωτή, για να περιορίσουν τον αριθμό των «μεταβιβάσεων», και επομένως τον αριθμό επιβαρύνσεων του προϊόντος με το φόρο.

Επιπλέον εφόσον ο ΦΠΑ καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εκτός κάποιων εξαιρέσεων, δεν υπάρχει κανένας λόγος για τις επιχειρήσεις να μεταβιβάσουν ορισμένες δραστηριότητες ανάμεσα στα διάφορα παραγωγικά στάδια και επομένως ο ΦΠΑ δεν επηρεάζει την τελική οργάνωση της παραγωγής.

Η επιβολή του ΦΠΑ με περισσότερο από ένα φορολογικούς συντελεστές στα διάφορα καταναλωτικά αγαθά, επηρεάζει τις αποφάσεις των καταναλωτών στην κατανομή της δαπάνης τους μεταξύ των αγαθών αυτών. Επειδή ο ΦΠΑ είναι καταναλωτικής μορφής επιβαρύνει μόνο την καταναλωτική δαπάνη και όχι τις επενδύσεις και έτσι επηρεάζει τις αποφάσεις των νοικοκυριών στην κατανομή του εισοδήματος τους μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης.

με τον τρόπο αυτό διαμορφώνουν την εγχώρια ζήτηση των αγαθών με αποτέλεσμα να μεταβάλλουν τις τιμές των διαφόρων κατηγοριών τελικής ζήτησης στην εγχώρια αγορά, καθώς επίσης και τις τιμές των εξαγωγών. Ακόμη έχουμε σημαντικές μεταβολές στη διάθρωση των τιμών των διαφόρων καταναλωτικών αγαθών, το μέγεθος των οποίων εξαρτάται από την δομή του

ΦΠΑ. οι σχετικές τιμές των εισαγωγών μειώνεται στην περίπτωση ορισμένων κλάδων, ενώ αυξάνονται στην περίπτωση άλλων. Αυτό συμβαίνει διότι φορολογούνται με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές τόσο τα εγχωρίως παραγόμενα όσο και τα εισαγόμενα προϊόντα. Όμοια έχουμε μείωση των τιμών των ελληνικών εξαγωγών στο εξωτερικό(μικρότεροι φορολογικοί συντελεστές).

Με το ισχύον φορολογικό σύστημα καθίσταται δυνατή η πλήρης απαλλαγή των επενδύσεων, ενώ ήταν δύσκολο στην περίπτωση άλλων μορφών φόρων επί της δαπάνης. Πραγματικά, αφού ο ΦΠΑ υπολογίζεται με την μέθοδο πίστωσης του φόρου, η προστιθέμενη αξία στα αγαθά από την επιχείρηση που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, ενώ το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στις αγορές των κεφαλαιουχικών αγαθών από την συνολική υποχρέωση της επιχείρησης, έτσι ώστε να απαλλάσσονται πλήρως.

Αντίθετα στην περίπτωση των υπολοίπων έμμεσων φόρων δαπάνης, κυρίως των σωρευτικών φόρων που αντικαταστάθηκαν, δεν ήταν πάντοτε δυνατή η πλήρης απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών και αν αυτό προβλεπόταν από την σχετική νομοθεσία.

Πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι η πλήρως απαλλαγή των επενδύσεων θεωρείται απαραίτητη κυρίως για δυο λόγους:

Πρώτον, η μη επιβάρυνση των κεφαλαιουχικών αγαθών με το φόρο προάγει τις επενδύσεις και επιτυγχάνει το ρυθμό του κεφαλαίου και επομένως το ρυθμό οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Δεύτερον, η απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου.

Πραγματικά, μόνο όταν ο φόρος απαλλάσσει πλήρως τα κεφαλαιουχικά αγαθά, γίνεται δυνατή η εξίσωση του φορολογικού βάρους ανάμεσα στα εγχωρίως παραγόμενα και τα εξαγόμενα προϊόντα, καθώς επίσης και η απαλλαγή από το φόρο των εξαγομένων προϊόντων γιατί τότε μπορούμε να γνωρίζουμε το ακριβές βάρος που επιβάλλεται πάνω στα διάφορα προϊόντα εγχώριας παραγωγής.

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση στο σχέδιο νόμου για το ΦΠΑ, το προτεινόμενο τότε σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, προέβαλε βελτίωση του ισοζυγίου πληρωμών, γεγονός που θα ήταν απόρροια του συνδυασμού της απευθείας απαλλαγής των εξαγομένων αγαθών (πλήρης αποφορολογισή τους και κατ΄ επέκταση της αύξησης των εξαγωγών, Όμως αυτό δεν πραγματοποιείται στο βαθμό που αναμενόταν και η πραγματικότητα έχει να παρουσιάσει ένα ισοζύγιο πληρωμών ελλειμματικό.

Ο ΦΠΑ είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων στη δαπάνη τους οποίους και αντικατέστησε. Αυτό οφείλεται αφ΄ ενός στη φύση του φόρου, αφ΄ ετέρου και κυρίως στην ευρύτητα της βάσεως στην οποία επιβάλλεται και η οποία δυσκολεύει την διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου δημιουργεί σοβαρές δυσκολίες για δυο λόγους : α) ο ΦΠΑ καλύπτει πολύ μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων β) ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στο φόρο αυτό είναι μικρές και η λογιστική τους οργάνωση πενιχρή. Εφόσον ο ΦΠΑ έχει υιοθετηθεί με περισσότερες από έναν συντελεστές υποχρεώνει τις επιχειρήσεις

να διαχωρίζουν στα Βιβλία τους τις πωλήσεις τους κατά κατηγορία ανάλογα με το συντελεστή που χρησιμοποιείται για κάθε προϊόν.

Ο ΦΠΑ επίσης συναντά ιδιαίτερα προβλήματα όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο, διότι η εξαίρεση μιας επιχείρησης από το φόρο μπορεί να είναι σε βάρος της. Τέτοιες εξαιρέσεις είναι πολλές φορές επιβεβλημένες είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, είτε για λόγους περιορισμού του αριθμού επιχειρήσεων και απλούστευσης της διαδικασίας βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Αυτό, πραγματικά, συνηθίζεται στην πράξη στις περιπτώσεις των μικρών επιχειρήσεων.

Τέλος η επιβολή του φόρου στην προστιθέμενη αξία αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα που σχετίζονται με ορισμένους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας. Τέτοιοι κλάδοι είναι το λιανικό εμπόριο, η γεωργία καθώς επίσης και ορισμένες υπηρεσίες, κυρίως τράπεζες και οι ασφαλιστικές. Η φορολόγηση των μικρών επιχειρήσεων δημιουργεί επίσης προβλήματα εξαιτίας της έλλειψης κατάλληλης λογιστικής οργάνωσής τους, καθώς επίσης και του μικρού κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα, πολλές φορές, τα έσοδα από το φόρο να μην καλύπτουν το δημοσιονομικό του κόστος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΜΑΡΙΑ ΝΕΓΡΕΠΟΝΤΗ – ΔΕΛΙΒΑΝΗ, «Η οικονομία της παραοικονομίας στην Ελλάδα», Παπαζήση
- ΠΑΝ. ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΥ, «Η παραοικονομία στην Ελλάδα», ΙΟΒΕ 1987
- Γ. ΜΠΙΡΗ, «Ο Φ.Π.Α.», 1987
- Δ. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, «Τα πάντα για το Φ.Π.Α.»
- Γ. ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΣ – Δ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ, «Ο Φ.Π.Α»
- Θ. ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ, «Ο Φ.Π.Α. στη θεωρία και στην πράξη»
- Κ. ΖΑΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, «Εφαρμογή φόρου στην Ελλάδα»
- Ν. ΤΟΤΣΗΣ, «Ο Φ.Π.Α.»
- ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΕΡΙ Φ.Π.Α. (1987)
- ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗΣ – ΚΟΥΚΟΒΙΝΗΣ, «Ο Φ.Π.Α.»
- ΦΕΡΤΑΚΗΣ, «Περί των αιτιών της φοροδιαφυγής. Επιπτώσεις επί των οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων».
- ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΜΙΧ. ΣΕΛΛΑΣ, «Το ελληνικό φορολογικό σύστημα», Παπαζήση
- ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ, «Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Παπαζήση
- Περιοδικό Φορολογική Επιθεώρηση, 1998