

# Φορολογικό Καθεστώς Επιχειρήσεων

## Σημειώσεις

### Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με τις διατάξεις το άρθρ. 44 ν. 4172/2013 (**ΚΦΕ**) ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που **επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη** που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στις την **ΚΦΕ 2** και 45.

Ως **κέρδη**, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα **κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση την **ΚΦΕ 47**.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της ΚΦΕ 47 § 2 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στην την **ΚΦΕ 45** νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου ("Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων"), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, εισόδημα που

προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

### **Υποκείμενα νομικά πρόσωπα σε φόρο**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) οι κοινοπραξίες και
- ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ., είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου. Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, τα οποία αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα των περ. α' ή β' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ανάλογα με τη νομική μορφή της έδρας, και όχι ως ημεδαπές αστικές εταιρείες.

β) Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους).

Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία

κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι με τα πρόσωπα της περίπτωση γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 εξομοιώνονται και οι διπλωματικές και οι προξενικές αρχές ξένων κρατών που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια, τα έσοδα που αποκτούν οι εγκατεστημένες στη χώρα μας πρεσβείες και προξενεία, από όπου και αν προέρχονται (εισόδημα από τόκους, εκμίσθωση ακινήτων, κ.λπ.), υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με εξαίρεση αυτά που αποκτούν στα πλαίσια άσκησης της κρατικής λειτουργίας τους, όπως για παράδειγμα το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων που ανήκουν σε ξένα κράτη και στα οποία εγκαθίστανται οι πρεσβείες ή τα προξενεία αυτών, τα έσοδα από θεωρήσεις διαβατηρίων, από επικυρώσεις, κ.λπ. Τονίζεται ότι τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη όσων τυχόν ειδικότερα ορίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, καθώς και στις διεθνείς συμβάσεις της Βιέννης επί των διπλωματικών σχέσεων (ν.δ. 503/1970) και επί των προξενικών σχέσεων (ν. 90/1975).

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή για τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, δεν έχουν εφαρμογή στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες ισχύουν τα αναφερόμενα πιο κάτω στην περ. δ' της παρούσας.

γ) Όσον αφορά στους συνεταιρισμούς, σε αυτούς περιλαμβάνονται οι κάθε είδους αστικοί (καταναλωτικοί, προμηθευτικοί, πιστωτικοί, κ.λπ.), οικοδομικοί, αγροτικοί, κ.λπ. συνεταιρισμοί, καθώς και οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.), δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4019/2011 η Κοιν. Σ.Επ. είναι αστικός συνεταιρισμός.

δ) Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

i) Όσον αφορά στις κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθρο 785 ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 αυτές είναι υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Τα προηγούμενα ισχύουν και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (άρθρο 1884 ΑΚ), εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

ii) Όσον αφορά στις αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα (άρθρο 741 ΑΚ), αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, και επομένως,

σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι αστικές εταιρείες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στη Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

iii) Τέλος, ως υποκείμενα φόρου στις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνονται και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρα 285 επ. του ν. 4072/2012).

ε) Στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 45 ως υποκείμενα φόρου περιλαμβάνονται και οι κοινοπραξίες (άρθρο 293 του ν. 4072/2012).

στ) Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των νομικών οντοτήτων της περίπτωση δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν και τα Κ.Τ.Ε.Λ. που δεν έχουν μετατραπεί σε ανώνυμες εταιρείες.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην ίδια έννοια των νομικών οντοτήτων εμπίπτουν καταρχήν τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση.

#### **Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα από φόρο εισοδήματος**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. 9 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ), σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

**Αναλυτικά**, για καθένα από τα πιο πάνω πρόσωπα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Φορείς γενικής κυβέρνησης

ι) Με τις διατάξεις των περ. β' έως και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 "Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις" δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

**Γενική Κυβέρνηση:** περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ).

**Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης:** περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

**Υποτομέας ΟΤΑ:** περιλαμβάνει (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά



πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

**Υποτομέας ΟΚΑ:** περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

**Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος:** περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής.

Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης, προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

Οι πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 ισχύουν από 1.1.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 183 του ίδιου νόμου και συνεπώς μέχρι την 31.12.2014 ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 1B του ν. 2362/1995, με τις οποίες δίνονται παρόμοιοι ορισμοί με τους πιο πάνω και οι οποίες προβλέπουν επίσης τήρηση Μητρώου Φορέων Γενικής Κυβέρνησης με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

ii) Κατόπιν των ανωτέρω, ως φορείς γενικής κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1B του ν. 2362/1995 ή της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, κατά περίπτωση. Διευκρινίζεται ότι επειδή το Μητρώο αυτό μεταβάλλεται συνεχώς, θα χρησιμοποιείται κάθε φορά το τελευταίο δημοσιευμένο που υφίσταται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου

εισοδήματος και αφορά στο χρόνο λήξης του φορολογικού έτους στη διάρκεια του οποίου γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι στο εν λόγω Μητρώο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημοσίου ή Κράτους, έχει ανακύψει το ερώτημα κατά πόσο οι φορείς αυτοί (εφεξής Ελληνικό Δημόσιο) φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου ή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά τους.

Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Είναι δε αυτονόητο ότι στο εισόδημα αυτό, λόγω της πιο πάνω απαλλαγής, δεν ενεργείται και καμία παρακράτηση φόρου. Τυχόν ποσά που έχουν ήδη παρακρατηθεί από την 1.1.2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας στο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου (π.χ. τόκους καταθέσεων) και έχουν αποδοθεί, δεν αναζητούνται από τους υπόχρεους σε παρακράτηση, ενώ αυτά που δεν έχουν ακόμη αποδοθεί θα πρέπει να αποδοθούν κανονικά ακολουθώντας όλες τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, διαδικασίες.

Διευκρινίζεται ότι στο ως άνω απαλλασσόμενο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει από κοινωφελείς περιουσίες που διατίθενται υπέρ του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4182/2013 "Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις", όπως για παράδειγμα από περιουσίες που υπάγονται στην άμεση διαχείριση του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4182/2013.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις υπηρεσίες, οργανωτικές, διοικητικές μονάδες, κ.λπ. που στερούνται ίδιας νομικής

προσωπικότητας και υπάγονται στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης (Υπουργεία, κ.λπ.), όπως για παράδειγμα οι στρατιωτικές εκμεταλλεύσεις εξυπηρέτησης προσωπικού που αποτελούν μονάδες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, καθώς και για τις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων (παρ. 1 άρθρου 19 του ν. 2386/1996).

Περαιτέρω, για τους λοιπούς φορείς γενικής κυβέρνησης που περιλαμβάνονται στο ως άνω Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της ΕΛΣΤΑΤ, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ρητά ότι αυτοί απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων των άρθρων 36, 37, 38, 39, 41 και 42 του ν. 4172/2013, αντίστοιχα, τα οποία φορολογούνται με βάση τις κείμενες διατάξεις. Εξαίρεση αποτελούν οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) που περιλαμβάνονται στο πιο πάνω Μητρώο, οι οποίες φορολογούνται για τα κάθε είδους εισοδήματά τους (όχι μόνο για αυτά από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου) σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες δεν έχουν εφαρμογή για αυτές που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης και στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Οι εν λόγω εταιρείες φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα λοιπά εισοδήματα που τυχόν αποκτούν.

Για τη διαπίστωση της συμμετοχής με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) του κράτους ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρείες που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, οι εταιρείες αυτές πρέπει να έχουν διαθέσιμα για επίδειξη σε ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά

δικαιολογητικά με τα οποία αποδεικνύεται η πιο πάνω συμμετοχή, όπως ιδρυτικός νόμος, συστατικό έγγραφο/πράξη, καταστατικό νόμιμα δημοσιευμένο με τροποποιήσεις αυτού, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, το σχετικό ποσοστό συμμετοχής θα πρέπει να ανέρχεται στο 100% καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

#### β) Τράπεζα της Ελλάδος

Με την περίπτωση β' διατηρείται η απαλλαγή της Τράπεζας της Ελλάδος από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά της.

γ) Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και ΟΣΕΚΑ, που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ

i) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι στις διατάξεις των άρθρων 2 έως και 106 του νόμου αυτού υπάγονται οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οι εταιρείες διαχείρισης των άρθρων 12 έως 35, που έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα. Οι εν λόγω ΟΣΕΚΑ δύνανται να λαμβάνουν τη μορφή του αμοιβαίου κεφαλαίου ή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ) όπως ορίζεται στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες που αποκτούν οι ΟΣΕΚΑ από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, πλην μερισμάτων ημεδαπής, απαλλάσσονται της φορολογίας, και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων που αποκτούν οι ΟΣΕΚΑ, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του ν. 2238/1994 (τώρα

πλέον 62 και 64 του ν. 4172/2013) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

ii) Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 3371/2005, ως Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου (Α.Ε.Ε.Χ.) νοείται η ανώνυμη εταιρεία που έχει αποκλειστικό σκοπό τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου της, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι η Α.Ε.Ε.Χ. διέπεται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005 ορίζεται ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες, που αποκτούν οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του ν. 2238/1994 (τόρα πλέον 62 και 64 του ν. 4172/2013) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου για τα εισοδήματα αυτά.

iii) Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, για τα κάθε είδους εισοδήματα που αποκτούν, μη εφαρμοζομένων των όσων ορίζονται στην παράγ 2 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012, ενώ εξακολουθούν να υποχρεούνται σε καταβολή φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012.

Οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή και για τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Τέλος, αναφορικά με τις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 46 προβλέπουν απαλλαγή για τις ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου που διέπονται από τις διατάξεις του ν. 3371/2005 και όχι για αυτές που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεδομένου η αναφορά στο νόμο σε αυτούς "που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου", καταλαμβάνει, όπως προκύπτει και από τη σχετική αιτιολογική έκθεση, μόνο τους ΟΣΕΚΑ.

Περαιτέρω, οι πιο πάνω, διεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 3371/2005, Α.Ε.Ε.Χ. απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, για τα κάθε είδους εισοδήματά τους, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005, ενώ εξακολουθούν να υποχρεούνται σε καταβολή φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παραγρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005.

#### δ) Διεθνείς οργανισμοί

Στους διεθνείς οργανισμούς που απαλλάσσονται από το φόρο βάσει διεθνούς σύμβασης που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή με νόμο εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, η Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης (α.ν. 766/1945), ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ν. 412/1947), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας (ν. 1607/1986), το Ευρωπαϊκό Πανεπιστημιακό Ινστιτούτο (ν. 1628/1986), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας (ν. 3315/2005), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Πυρηνικών Ερευνών (ν. 3519/2006), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Δημοσίου Δικαίου (ν. 3774/2009), κ.λπ.

ε) ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3986/2011 έχει συσταθεί ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία "ΤΑΜΕΙΟ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ Α.Ε." (Ταμείο).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 11 του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων στο Ταμείο, σύμφωνα με την παράγραφο 5, καθώς και η μεταγραφή της απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου του Ταμείου που προβλέπεται στην παράγραφο 6, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά, αμοιβή ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος για το κάθε μορφής εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα του Ταμείου.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το Ταμείο απολαμβάνει όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού, δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου.

Επομένως, το ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε. απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος με βάση τη νομοθεσία που το διέπει.

2. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα των περ. β' έως και ε' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων τους.

Ειδικά για τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος ΕΕ/ΕΟΧ, προκειμένου να μην διενεργείται παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα που τυχόν αποκτούν στη χώρα μας, θα πρέπει να προσκομίζουν στους υπόχρεους σε παρακράτηση δικαιολογητικά έγγραφα από τις αρμόδιες αρχές, επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, από τα οποία να προκύπτει ότι είναι

εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Όσον αφορά στα πρόσωπα της περιπ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, δηλαδή στους φορείς γενικής κυβέρνησης, δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου, με εξαίρεση το Ελληνικό Δημόσιο και τις λοιπές υπηρεσίες που απαλλάσσονται για το συνολικό εισόδημά τους σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω, διενεργείται παρακράτηση στα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013.

3. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι εκτός από τα απαλλασσόμενα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 νομικά πρόσωπα, σε ισχύ διατηρούνται απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που προκύπτουν από διεθνείς συμφωνίες, συμβάσεις, κ.λπ. που έχουν κυρωθεί με νόμο, όπως για παράδειγμα για την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων (Συνθήκη Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης, ν. 3671/2008). Επίσης, σε ισχύ διατηρούνται απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που προκύπτουν από ειδικές διατάξεις νόμων που είτε δεν καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 είτε θεσπίστηκαν μεταγενέστερα. Κατά συνέπεια, φορείς γενικής κυβέρνησης, όπως προσδιορίζονται πιο πάνω, για τους οποίους προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος με βάση ειδικές διατάξεις νόμων που διατηρούνται σε ισχύ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις ειδικές αυτές διατάξεις νόμων, μη εφαρμοζομένων στην περίπτωση αυτή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 με βάση τις οποίες φορολογούνται για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Επιπλέον, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται και οι εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ ολοκλήρου, άμεσα ή έμμεσα, στο ΤΑΙΠΕΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 2 του ν. 3986/2011.

4. Οι διατάξεις των άρθρων 44 έως και 46 του ν. 4172/2013 ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά



περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά".

### **Έννοια του φόρου και ποιά η θεωρία περί φόρου**

Φόρος είναι η άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

### **Στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου**

**Στοιχεία** που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι:

- i. άμεση χρηματική παροχή του ιδιώτη προς το κράτος
- ii. υποχρεωτικό της παροχής
- iii. ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής
- iv. η "μονομέρεια" της παροχής
- v. οι λειτουργίες του: η κάλυψη δαπανών αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων

### **Ορισμός φόρου G. Jeze**

i. Ο φόρος ως άμεση χρηματική παροχή  
Παροχή ιδιωτών προς το Κράτος απαραίτητη για τη χρηματοδότηση των δαπανών του.

ii. Υποχρεωτική παροχή  
Η μετάθεση μέσω της φορολογίας, οικονομικής δύναμης από τον ιδιώτη στο Κράτος ή τους Ο.Τ.Α. έχει αναγκαστικό χαρακτήρα.

Η εξουσία της πολιτείας να επιβάλλει φόρο συνιστά εκδήλωση άσκησης της κρατικής εξουσίας. Η κρατική δηλαδή εξουσία επιβάλλει και καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου μονομερώς με νόμο, ενώ συγχρόνως θεσπίζει σειρά μέτρων με τα οποία ο φορολογούμενος εξαναγκάζεται στην εκπλήρωση της υποχρέωσής του αυτής.

## **Φορείς και αποδέκτες της φορολογικής εξουσίας**

Κράτος → φορέας φορολογικής εξουσίας "εξ ιδίου δικαίου" πρωτογενής εξουσία  
Φορέας και οι φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης παράγωγος "κατ'εξουσιοδότηση του κράτους"

Φορέας φορολογικής εξουσίας είναι και οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες. Τα κράτη-μέλη μεταβίβασαν με αντίστοιχο περιορισμό της φορολογικής τους εξουσίας την αρμοδιότητα δημιουργίας ιδίων εσόδων φορολογικού χαρακτήρα στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες.

Ο φόρος ως υποχρεωτική συνεισφορά των πολιτών έχει αποδέκτες το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.

Υποκείμενο του φόρου οι ιδιώτες (άρθρο 4 παρ.5 Συντάγματος). Έλληνες, αλλά και αλλοδαποί που διαμένουν στην Ελλάδα ή έχουν οικονομική απασχόληση.

iii. Ο ειδικός του προορισμός κάλυψη εν όλο ή εν μέρει της σχετικής δαπάνης

iv. Η μονομέρεια της παροχής και η διάκριση του φόρου από το ανταποδοτικό τέλος

Ο φόρος συνιστά παροχή του ιδιώτη στο Δημόσιο που δεν συνδέεται με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή από πλευράς του τελευταίου. Η φορολογία δηλαδή αποσκοπεί στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών στο σύνολό τους.

Σήμερα γίνεται αποδεκτή η θεωρία του καθήκοντος ή της θυσίας. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή ο φόρος αποτελεί ουσιώδες κοινωνικό καθήκον, "θυσία" των πολιτών για την κάλυψη των αναγκών του Κράτους. Με τη μεταβίβαση τμήματος του εισοδήματος του πολίτη στο Κράτος καθίσταται δυνατή η κάλυψη των αναγκών του κράτους.

## **Ποια η διαφορά Φόρου και Ανταποδοτικού Τέλους**

Ο χαρακτηρισμός ενός οικονομικού βάρους ως φόρου ή ανταποδοτικού τέλους έχει σημαντικές συνέπειες. Ειδικότερα:

1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου εφαρμόζεται μόνο στους φόρους και όχι στα ανταποδοτικά τέλη (άρθρο 78 παρ.1 Συντάγματος)

2. Όταν στο νόμο προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο αυτή δεν αφορά και τα ανταποδοτικά τέλη.

3. Η αύξηση των ανταποδοτικών τελών πρέπει να αιτιολογείται πράγμα που δεν ισχύει για τον φόρο.

4. Την ειδοποιό διαφορά μεταξύ του φόρου και του ανταποδοτικού τέλους συνιστά η ύπαρξη ειδικής αντιπαροχής. Π.χ. διόδια.

5. Ανταποδοτικό τέλος είναι οικονομικό βάρος που καταβάλλεται από τον πολίτη που επιδιώκει να απολαύσει συγκεκριμένη και ειδική αντιπαροχή εκ μέρους του Κράτους. Δεν απαιτείται η χρήση της υπηρεσίας αλλά αρκεί η ύπαρξη και ετοιμότητα του αρμόδιου φορέα για την παροχή της υπηρεσίας.

6. Ένα άλλο στοιχείο που κατά βάση εμφανίζεται στα ανταποδοτικά τέλη είναι το στοιχείο της "ελεύθερης χρήσης της υπηρεσίας". Χαρακτηριστικό παράδειγμα τα "διόδια" που καταβάλλονται για τη χρήση των εθνικών οδών.

### **Αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του κράτους**

#### **Γενικές Αρχές**

Η επιβολή του φόρου συνιστά ειδικότερη εκδήλωση της εν γένει κρατικής εξουσίας.

Σήμερα γίνεται γενικά αποδεκτό ότι η επιβολή φορολογικών βαρών υπόκειται σε συγκεκριμένους κανόνες που επιβάλλονται τόσο από την οικονομία όσο και την εκάστοτε ισχύουσα έννομη τάξη.

Το φορολογικό σύστημα οφείλει να διαμορφωθεί κατά τρόπο που να καθίσταται δυνατή η σύλληψη του συνόλου της φοροδοτικής ικανότητας των φυσικών και

νομικών προσώπων που συνδέονται προς το κράτος με νομικούς, πολιτικούς ή και οικονομικούς δεσμούς έτσι ώστε να επιτυγχάνεται κατά το δυνατό η μεγιστοποίηση των φορολογικών εσόδων χωρίς όμως να προκαλείται οποιαδήποτε ζημιογόνος επίδραση στην εθνική οικονομία και χωρίς να παραβλάπτεται η κοινωνική λειτουργία της φορολογίας.

Το Σύνταγμα περιέχει σειρά αρχών που θέτουν περιορισμούς στην άσκηση της φορολογικής εξουσίας. Οι περιορισμοί αυτοί συνιστούν ένα πλέγμα εγγυήσεων του φορολογουμένου έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η αντιμετώπιση οποιασδήποτε μορφής αυθαιρεσίας από την κρατική εξουσία σε σχέση με την επιβολή και είσπραξη του φόρου.

Οι αρχές που διέπουν την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του Κράτους είναι κυρίως οι παρακάτω:

1) Η αρχή της νομιμότητας του φόρου ή αλλιώς η αρχή του νομοθετικού ορισμού του φόρου προς την οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη η αρχή της βεβαιότητας του φόρου. Σ 78 § 1

2) Η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων.

3) Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης που αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας του φόρου και στην αρχή της φορολογικής ισότητας (της κατανομής δηλαδή των φορολογικών βαρών ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα εκάστου).

4) Η αρχή της χρηστής διοίκησης που έχει διαμορφωθεί νομολογιακά.

Πέρα από τις αρχές αυτές που ρυθμίζουν την επιβολή και είσπραξη του φόρου περιορισμοί της φορολογικής εξουσίας του κράτους συνάγονται και από άλλες διατάξεις του Συντάγματος και κυρίως από τις περί ανθρωπίνων δικαιωμάτων διατάξεις ή και αρχές που αν και δεν κατοχυρώνονται ρητά στο Σύνταγμα συνάγονται από σειρά συνταγματικών ρυθμίσεων, όπως η αρχή του Κοινωνικού Κράτους.

## Αρχή της νομιμότητας του φόρου

Ποιά τα αντικείμενα και υποκείμενα του φόρου;

Όπως αποδεικνύει και η κοινοβουλευτική πρακτική οι αποφάσεις (και στα θέματα φορολογίας) λαμβάνονται και από την Κυβέρνηση, η δε Βουλή περιορίζεται στην παροχή Συνταγματικής κάλυψης των κυβερνητικών αποφάσεων.

Σπανίως δε επιφέρει ορισμένες τροποποιήσεις σε ουσιώδεις ρυθμίσεις των φορολογικών νομοσχεδίων.

Το Περιεχόμενο Της Αρχής

Από τα άρθρα 1, 4 και 78 του Συντάγματος προκύπτει ότι για την επιβολή και είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος ο οποίος θα ρυθμίζει και τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή το υποκείμενο, το αντικείμενο του φόρου, τον φορολογικό συντελεστή καθώς και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις.

Συνεπώς, στον τυπικό νόμο θα πρέπει να καθορίζονται:

### ***i. Το υποκείμενο του φόρου που μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο***

Προσοχή, ο κατά νόμο υπόχρεος δεν καταβάλει τον φόρο. Έτσι, στους φόρους κατανάλωσης άλλος είναι ο υπόχρεος κατά νόμο και άλλος ο πραγματικά βαρυνόμενος.

Ειδικότερα στο ΦΠΑ παραγωγοί, έμποροι το μετακυλύουν στους καταναλωτές.

### ***ii. Το αντικείμενο του φόρου***

Σύμφωνα με το Σύνταγμα μπορεί να είναι το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη ή οι συναλλαγές.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ είναι συνταγματικά επιτρεπτή η θέσπιση κατά νομοθετική εξουσιοδότηση της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης όπως είναι ο τρόπος εξεύρεσης του εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών με αντικειμενικά κριτήρια (συντελεστές καθαρού κέρδους).

### *iii. Ο φορολογικός συντελεστής*

Το δεκαδικό δηλαδή ποσοστό ή το δραχμικό ποσό (ανά μονάδα μέτρησης) με βάση το οποίο θα γίνει ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων προβλέπει κλιμάκωση των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το ύψος του φορολογητέου ποσού.

### *iv. Απαλλαγές και εξαιρέσεις από τον φόρο*

Συνεπώς, ούτε απαλλαγές ή εξαιρέσεις από νομίμως επιβληθέντα φόρο είναι δυνατόν να προβλεφθούν ούτε να καταργηθούν με κανονιστική πράξη της διοίκησης κατ' εξουσιοδότηση νόμου.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου και η περιοδική συγκατάθεση του Κοινοβουλίου για την είσπραξη του φόρου

Η ύπαρξη του τυπικού νόμου που επιβάλλει ορισμένο φόρο καθορίζοντας συγχρόνως τα ουσιώδη στοιχεία του, δεν αρκεί για τη νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Απαιτείται και η συγκατάθεση της Βουλής ή, ορθότερα, η παροχή εξουσιοδότησης στην εκτελεστική εξουσία για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου.

Η εξουσιοδότηση αυτή παρέχεται κατ' έτος με την ψήφιση του κρατικού προϋπολογισμού στον οποίο αναγράφονται τα ποσά και κατά τους υπολογισμούς της εκτελεστικής εξουσίας θα εισπραχθούν από τα διάφορα είδη φορολογίας.

**Συνεπώς για τη νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη ορισμένου φόρου απαιτούνται:**

i. Ο τυπικός νόμος που επιβάλλει το φόρο καθορίζοντας συγχρόνως τα ουσιώδη στοιχεία του.

ii. Η αναγραφή των σχετικών φορολογικών εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό. Συνεπώς, εάν ελλείπει μια από τις προϋποθέσεις αυτές η βεβαίωση και είσπραξη του φόρου είναι παράνομη.

### **Περιορισμοί της αρχής της νομιμότητας του φόρου από το κοινοτικό και διεθνές δίκαιο**

Ένα σοβαρό περιορισμό της αρχής της νομιμότητας του φόρου συνιστά και η ρύθμιση φορολογικών θεμάτων με πράξεις οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις οποίες προσχώρησε και η χώρα μας με διεθνή σύμβαση που κυρώθηκε με το Ν. 945/1979.

Συνέπεια της προσχώρησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι η αναγνώριση αρμοδιότητας σε κοινοτικά όργανα να θεσπίζουν κανόνες δικαίου (πρωτογενείς ή δευτερογενείς).

Από το δευτερογενές κοινοτικό δίκαιο μεγαλύτερης σημασίας για το φορολογικό έργο είναι οι οδηγίες. Οι οδηγίες αποτελούν το βασικό μέσο για την εναρμόνιση των νομοθεσιών.

Οι ιδρυτικές Συνθήκες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο) περιέχουν ρυθμίσεις με τις οποίες επιβάλλονται φορολογικά βάρη.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι η ένταξη της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση είχε ως συνέπεια τον σημαντικό περιορισμό της "εθνικής φορολογικής κυριαρχίας" με την αναγνώριση των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων στα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την εναρμόνιση της οικονομικής πολιτικής των κρατών-μελών.

**Φορολογικές υποχρεώσεις ή απαλλαγές είναι δυνατόν να προβλέπονται και σε διεθνή σύμβαση.**

Φόρος μόνο με τυπικό νόμο

Δεν είναι επιτρεπτό να επιβληθεί ο φόρος με Π.Δ., πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου ή Υπουργική Απόφαση.

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης

Η Σ 4 § 5 ορίζει ότι "οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους".

Συνεπώς το ισχύον Σύνταγμα κατοχυρώνει ρητά τις δυο αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης:

- 1) την αρχή της καθολικότητας του φόρου
- 2) την αρχή της φορολογικής ισότητας (άρθρ. 4 §§ 1, 5)

Οι αρχές αυτές που κατοχυρώθηκαν για πρώτη φορά στην γαλλική Διακήρυξη των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη του 1789 (άρθρο 13) υιοθετήθηκαν στη συνέχεια και από τα άλλα ευρωπαϊκά Συντάγματα.

**Η αρχή της καθολικότητας του φόρου**

Όπως προαναφέρθηκε, η Σ 4 § 5 κατοχυρώνει την αρχή της καθολικότητας του φόρου, την οποία διατύπωσε για πρώτη φορά ο Adam Smith.

Η αρχή αυτή, όπως διατυπώνεται στη Σ 4 § 5, επιβάλλει τη συμμετοχή όλων των Ελλήνων στα οικονομικά βάρη του κράτους, απαγορεύοντας κατ' αρχήν τουλάχιστο τις απαλλαγές από το φόρο.

Η αρχή της καθολικότητας του φόρου δεν αποκλείει την ύπαρξη φορολογικών απαλλαγών. Αντίθετα είναι δυνατή η πρόβλεψη φορολογικών απαλλαγών.

Το Σύνταγμα θέτει 2 περιορισμούς για τις απαλλαγές:

- i. ένα τυπικό-τυπικός νόμος



ii. ένα ουσιαστικό-η φορολογική απαλλαγή δεν πρέπει να αντίκειται στις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας

Οι φορολογικές απαλλαγές δεν θα πρέπει να είναι αυθαίρετες.

Δεν πρέπει να φορολογούνται όσοι δεν έχουν φοροδοτική ικανότητα.

Απαλλαγές θεσπίζονται και για άλλους λόγους όπως πολιτικούς (απαλλαγές των Πρεσβευτών, Προξένων), οικονομικούς, κοινωνικούς (απαλλαγή από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας).

Το ισχύον φορολογικό δίκαιο προβλέπει όμως πληθώρα απαλλαγών, πολλές από τις οποίες δεν βρίσκουν σοβαρό δικαιολογητικό έρισμα.

Θα πρέπει οι διατάξεις που θεσπίζουν απαλλαγές και εξαιρέσεις να ερμηνεύονται στενά και ενόψει της αρχής της καθολικότητας του φόρου που επιβάλλει κατ' αρχήν την συνεισφορά όλων των πολιτών αλλά και της αρχής της φορολογικής ισότητας που αποκλείει τις αυθαίρετες διαφοροποιήσεις στη φορολογική μεταχείριση.

### **Η αρχή της φορολογικής ισότητας**

Στη Σ 4 §§ 1, 5 κατοχυρώνεται αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου που αποτελεί αυτονόητο αίτημα της φιλελεύθερης δημοκρατίας και αφετέρου η αρχή κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η κατανομή των φορολογικών βαρών με βάση την φοροδοτική ικανότητα του καθενός έρχεται αφενός μεν να εξειδικεύσει την γενική αρχή της ισότητας στο φορολογικό δίκαιο και αφετέρου να υλοποιήσει την αρχή του Κοινωνικού Κράτους.

Πραγματικά, με τη φορολογία το κράτος αφαιρεί από τους πολίτες οικονομική δύναμη-αφαίρεση που αυξάνει με την προοδευτική φορολογία όσο αυξάνει η φορολογητέα ύλη με συνέπεια τον μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων. Στη συνέχεια δε το Κοινωνικό Κράτος επιστρέφει μέρος των εσόδων του αυτών με τη μορφή μεταβατικών πληρωμών στους οικονομικά ασθενέστερους στοχεύοντας στην αύξηση του βιοτικού τους επιπέδου.

Όπως δε ορθά έχει επισημανθεί, η αρχή του κοινωνικού κράτους υλοποιείται μόνο με το "κοινωνικό φορολογικό κράτος".

Η έννοια της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας, επιβάλλει στο φορολογικό νομοθέτη την "ίση μεταχείριση" και ειδικότερα τη

"δίκαιη" κατανομή των φορολογικών βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων.

Έτσι η αρχή αυτή επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες (οικονομικές) συνθήκες (ορίζονται φορολογική ισότητα) και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες (κάθετη φορολογική ισότητα) έτσι ώστε να μην είναι συνταγματικά επιτρεπτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, ούτε η ίση μεταχείριση ανόμοιων.

Αυτονόητη συνέπεια εξάλλου της αρχής αυτής είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου, με την έννοια ότι αυθαίρετες απαλλαγές παραβιάζουν την αρχή της φορολογικής ισότητας.

Η ένταξή μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχει επιφέρει μία ουσιώδη αλλαγή. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 12 της Συνθήκης όπως ισχύει σήμερα, απαγορεύεται η διαφορετική μεταχείριση των υπηκόων των κρατών-μελών με βάση την ιθαγένεια, τη γλώσσα, τη θρησκεία κ.λπ.

Έτσι άτομα με το αυτό εισόδημα δεν έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα όσων έχουν διαφορετικό αριθμό μελών οικογένειας, ενόψει των διαφορετικών οικονομικών υποχρεώσεών τους.

Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης ορισμένου ατόμου, πρέπει να ληφθεί υπόψη και ο αριθμός των μελών της οικογένειας που το βαρύνουν οικονομικά.

Εξάλλου το εισόδημα ως δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας δεν είναι το ακαθάριστο αλλά το καθαρό. Θα πρέπει συνεπώς να αφαιρεθούν από το ακαθάριστο εισόδημα οι δαπάνες απόκτησής του.

Για την προσαρμογή του φορολογικού βάρους στην πραγματική δύναμη του φορολογουμένου, είναι επιβεβλημένη η αφαίρεση δαπανών, τις οποίες δεν μπορεί να αποφύγει ο φορολογούμενος. Έτσι ο Έλληνας νομοθέτης προβλέπει την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα όπως π.χ.

- i. ποσοστού της δαπάνης για δίδακτρα
- ii. των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης
- iii. τμήματος του ενοικίου που καταβάλλει ο φορολογούμενος

Οι δαπάνες αυτές θα πρέπει να εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα του φορολογουμένου, έτσι ώστε ο φόρος να ανταποκρίνεται στην πραγματική φοροδοτική ικανότητα.

Επίσης ο φορολογικός νομοθέτης διαφοροποιεί τη φορολογική μεταχείριση ατόμων που αποκτούν εισόδημα από διαφορετικές πηγές.

Μετά τον Α' Παγκόσμιο Πόλεμο και τη μεγάλη οικονομική κρίση του 1929 έγινε φανερό ότι η φιλελεύθερη οικονομία με την απόλυτη μορφή της, που γινόταν δεκτή τον προηγούμενο αιώνα, αδυνατούσε να δώσει λύσεις στα μεγάλα οικονομικά και κοινωνικά προβλήματα. Η ανάγκη "παρέμβασης" του κράτους έγινε έτσι γενικά αποδεκτή με διαφοροποιήσεις βέβαια σε σχέση με το βαθμό της "επέμβασης" αυτής. Ειδικότερα, σε σχέση με τη φορολογία, ήδη από τον Μεσοπόλεμο και υπό την επίδραση της κεϋνσιανής θεωρίας, άρχισε να γίνεται αποδεκτή η χρήση του φόρου ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής.

### **Η οικονομική λειτουργία του Φόρου**

Οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος".

1) Στην επίλυση του σοβαρού προβλήματος της οικονομικής ύφεσης είναι δυνατόν να έχει κάποια – όχι ασήμαντη – συμβολή και η φορολογία.

Ειδικότερα, η μείωση της φορολογίας (άμεσης και έμμεσης) οδηγεί στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και μέσω αυτής στην αύξηση της παραγωγής. Με τον τρόπο αυτό και με τη λήψη και άλλων πρόσφορων οικονομικών μέτρων θα μπορέσει η οικονομία να ξεπεράσει την ύφεση στην οποία βρίσκεται.

2) Η φορολογία εξάλλου μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Ειδικότερα, η φορολογική πολιτική θα πρέπει να

τείνει αφενός μεν στην ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα για τη δημιουργία νέων ή την επέκταση ήδη υπαρχόντων επενδύσεων (φορολογικά κίνητρα) και αφετέρου στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης (φορολογικά αντικίνητρα).

3) Ειδικότερα για την ενθάρρυνση της αποταμιευτικής κίνησης (που θα αποτελέσει στη συνέχεια μέσο χρηματοδότησης των επενδύσεων), ο νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει φορολογικές απαλλαγές για τα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων σε Τράπεζες, από τόκους ομολογιακών δανείων κ.λπ. ή τη μεγάλη φορολογική επιβάρυνση των μη παραγωγικών δαπανών.

4) Η τόνωση εξάλλου της επενδυτικής δραστηριότητας είναι δυνατό να επιδιωχθεί με την προνομιακή φορολογική μεταχείριση επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις.

5) Με την παροχή των φορολογικών κινήτρων επιδιώχθηκε επίσης η δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων, η τουριστική ανάπτυξη της χώρας, η ανάπτυξη της ναυτιλίας κ.λπ. Θα πρέπει όμως να παρατηρηθεί ότι η παροχή φορολογικών κινήτρων δεν είχε τα επιθυμητά αποτελέσματα, όπως έδειξε τουλάχιστον η εμπειρία από την εφαρμογή τους.

6) Η φορολογία εξάλλου μπορεί να συμβάλλει σημαντικά και στην καταπολέμηση του πληθωρισμού. Με την αύξηση άμεσων και έμμεσων φόρων μπορεί να παίξει σημαντικό ρόλο η φορολογική πολιτική. Βέβαια πρέπει να ληφθούν όλα τα μέτρα ώστε η αύξηση της φορολογίας να μην έχει επίπτωση δυσμενή στην οικονομία και να μην τροφοδοτεί κοινωνικές αναταράξεις π.χ. θα πρέπει οι έμμεσοι φόροι να πλήττουν τις πολυτελείς δαπάνες και όχι είδη πρώτης ανάγκης.

7) Τέλος, μέσω της φορολογίας είναι δυνατό να επιδιωχθεί η "διόρθωση" του ισοζυγίου πληρωμών με την αποθάρρυνση, μέσω της αύξησης των επιβαλλόμενων φόρων, των εισαγωγών. Βέβαια, η ένταξή μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες αποκλείει τη λήψη μέτρων αντίθετων προς τις σχετικές ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου.

## Οι κοινωνικές λειτουργίες του Φόρου

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μέσο που διαθέτει το Κράτος για την αντιμετώπιση του σοβαρού κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου.

Η "διόρθωση" αυτή στην κατανομή του πλούτου είναι δυνατό να επιδιωχθεί τόσο μέσω της άμεσης όσο και της έμμεσης φορολογίας.

1) Ειδικότερα, η θέσπιση προοδευτικών συντελεστών στη φορολογία εισοδήματος οδηγεί στην αφαίρεση μεγαλύτερου ποσού από τους οικονομικά εύρωστους σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους πολίτες με αποτέλεσμα την μείωση των οικονομικών ανισοτήτων. Φυσικά, ο βαθμός, "διόρθωσης" των οικονομικών ανισοτήτων εξαρτάται από τη διαμόρφωση της κλίμακας των φορολογικών συντελεστών και κυρίως στα υψηλά εισοδήματα.

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

3) Στην επιδίωξη του μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων είναι δυνατό να συμβάλλουν και οι φόροι κατανάλωσης, με τη θέσπιση της απαλλαγής των βασικών αγαθών και την επιβολή υψηλών συντελεστών στα είδη πολυτελείας, χωρίς όμως να παραβιάζονται οι ρυθμίσεις του κοινοτικού δικαίου.

4) Εκτός από τη "διόρθωση" των οικονομικών ανισοτήτων, η φορολογία είναι δυνατό να συμβάλλει έστω και σε μικρό βαθμό στην επίλυση άλλων κοινωνικών προβλημάτων.

Για παράδειγμα:

- Για την καταπολέμηση του τεράστιου κοινωνικού προβλήματος της ανεργίας θεσπίστηκε η απαλλαγή από τη φορολογία των κρατικών επιδοτήσεων που

χορηγούνται σε επιχειρήσεις για την πρόσληψη ανέργων. Επίσης, είναι δυνατό να συνδυαστεί η παροχή φορολογικών προνομίων σε επιχειρήσεις με την πρόσληψη ανέργων.

- Η απαλλαγή της αγοράς πρώτης κατοικίας (μέχρις ορισμένου ποσού) από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων διευκολύνει αναμφίβολα την επίλυση του στεγαστικού προβλήματος.

- Στη μείωση της κατανάλωσης οινοπνευματωδών ποτών και καπνού είναι δυνατό να έχει κάποια συμβολή η φορολογία με τη θέσπιση υψηλών φορολογικών συντελεστών στα αγαθά αυτά, αν και ο σκοπός είναι ταμειευτικός.

- Η παροχή εξάλλου φορολογικών "προνομίων" σε επιχειρήσεις που αγοράζουν εξοπλισμό που μειώνει τη ρύπανση συντελεί αποτελεσματικά στην προστασία του περιβάλλοντος. Η Ε.Ε. έχει αναλάβει πρωτοβουλία για την επιβολή φόρου στην ενέργεια και το περιβάλλον, με στόχο την ορθολογιστική χρήση των πηγών ενέργειας και τη μείωση της μόλυνσης του περιβάλλοντος.

Πέρα όμως από τις κοινωνικές και οικονομικές αυτές λειτουργίες της, η φορολογία είναι δυνατό να συμβάλλει στην επίτευξη και άλλων στόχων της πολιτείας.

Βασικός σκοπός της παραμένει η μεταβίβαση στο κράτος της αγοραστικής δύναμης που είναι αναγκαία για την κάλυψη (μέρους τουλάχιστον) των δαπανών του (ταμειευτικός σκοπός) εν όψει του ότι οι άλλοι σκοποί είναι δυνατό να επιτευχθούν και με άλλα μέσα (δάνεια, επιχορηγήσεις κ.λπ.).

Η επιδίωξη της σταθεροποίησης αλλά και της ανάπτυξης της οικονομίας αποτελούν βασικούς στόχους του σύγχρονου παρεμβατικού κράτους. Το Σύνταγμα μάλιστα προβλέπει (άρθρο 106 § 1) ότι προς εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και προστασίας του γενικού συμφέροντος, το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη χώρα, επιδιώκει δε την εξασφάλιση της οικονομικής ανάπτυξης όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας. Λαμβάνει δε τα επιβαλλόμενα μέτρα προς προώθηση της περιφερειακής ανάπτυξης. Ενόψει των δυνατοτήτων άσκησης οικονομικής πολιτικής μέσω του φόρου είναι – κατά την άποψή μας –

επιτρεπτή η επιδίωξη υλοποίησης των επιταγών της παραπάνω συνταγματικής διάταξης και μέσω της φορολογίας. Συνεπώς η επιδίωξη οικονομικών και κοινωνικών σκοπών από το Κράτος μέσω της φορολογίας δεν αντιστρατεύεται καθεαυτή σε διατάξεις του Συντάγματος.

### **Λοιπές οικονομικές επιβαρύνσεις στα δημόσια έσοδα πλην του φόρου**

Ο φόρος θα μπορούσε να ορισθεί ως η άμεση αναγκαστική οριστική χρηματική παροχή των ιδιωτών στο Κράτος και Ν.Π.Δ.Δ. αλλά και Ν.Π.Ι.Δ., μη συνδεδεμένη με ειδικό αντάλλαγμα και αποσκοπούσα στην εκπλήρωση δημόσιων σκοπών και ιδίως την κάλυψη των δημοσίων δαπανών.

Οι λοιπές **οικονομικές επιβαρύνσεις** είναι:

#### **1) Φορολογικές Κυρώσεις**

Ειδικότερα ως κυρώσεις για την παράβαση φορολογικών διατάξεων προβλέπονται από τη νομοθεσία πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, χρηματικές ποινές κ.λπ. Σχετικές ρυθμίσεις περιέχουν οι νομοθεσίες που διέπουν τους κατ' ιδίαν φόρους.

Έτσι π.χ. στη φορολογία εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης προβλέπεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 1,5% μηνιαίως επί του οφειλόμενου φόρου (άρθρο 1 § 1 στοιχ. α ν. 2523/1997), ενώ σε περίπτωση με υποβολής δήλωσης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ύψος 3,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης (στοιχ. γ της ίδιας διάταξης).

Πάντως πρέπει να τονιστεί ότι η πολυτονία που χαρακτηρίζει ιδίως το φορολογικό δίκαιο δημιουργεί συχνά σύγχυση στους φορολογούμενους σε σχέση με τις υποχρεώσεις τους και καθιστά τέτοιες ρυθμίσεις αδικαιολόγητες.

Και βεβαίως οι προσαυξήσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως αποζημίωση του δημοσίου για τη ζημία που υπέστη από την εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση κ.λπ. Όμως δεν θεωρούμε ότι το ίδιο πρέπει να ισχύει για τα πρόστιμα που συνιστούν κύρωση για την παράβαση των σχετικών ρυθμίσεων.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να απαιτείται, κατά τη γνώμη μας, η ύπαρξη υπαιτιότητας (αμέλεια ή δόλος). Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να υλοποιείται η αρχή της αναγκαιότητας έτσι ώστε το πρόστιμο να βρίσκεται σε αναλογία με τις συνθήκες διάπραξης της συγκεκριμένης παράβασης.

Η διάκριση των λειτουργιών όπως γίνεται φανερό από την ανάγνωση του άρθρου 26 δεν είναι απόλυτη αλλά σχετική. Η νομοθετική λειτουργία για παράδειγμα δεν ασκείται μόνο από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας αλλά και από την Κυβέρνηση.

## **2) Χρηματικά Πρόστιμα**

Επιβάλλονται ως κυρώσεις για παράβαση κανόνων δικαίου, όπως διατάξεων της νομοθεσίας περί χρηματιστηρίου, περί εισαγωγικού και εξαγωγικού εμπορίου, περί ανταγωνισμού κ.λπ.

Η επιβολή του προστίμου αποσκοπεί στην ακριβή συμμόρφωση προς τις σχετικές διατάξεις του νόμου και όχι στη δημιουργία εσόδων προς κάλυψη κρατικών δαπανών και συνεπώς δεν συνιστά επιβολή φορολογικού βάρους ή κύρωσης κατά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας (ΣτΕ 92,91).

## **3) Παράβολα**

Πρόκειται για χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο δημόσιο και τα οποία έχουν κυρίως ανταποδοτικό χαρακτήρα. Εισπράττονται π.χ. κατά τη χορήγηση άδειας για τη δρομολόγηση πλοίων, για την έγκριση κυκλοφορίας γεωργικών φαρμάκων κ.λπ.

## **4) Κοινωνικές Εισφορές**

Πρόκειται για εισφορές που καταβάλλουν υποχρεωτικά οι εργοδότες (και οι ασφαλισμένοι) στο Ταμείο Ασφάλισης, που είναι εγγεγραμμένοι (ασφαλισμένοι) οι εργαζόμενοι των επιχειρήσεών τους. Έτσι για παράδειγμα οι εργοδότες καταβάλλουν εργοδοτικές εισφορές στο ΙΚΑ για τους μισθωτούς που απασχολούν.





### **Διάκριση φόρου και ανταποδοτικού Τέλους**

Ο φόρος συνιστά παροχή του ιδιώτη στο Δημόσιο που δεν συνδέεται με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή από πλευράς του τελευταίου. Η φορολογία δηλαδή αποσκοπεί στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών στο σύνολό της.

1) Την ειδοποιό διαφορά μεταξύ του φόρου και του ανταποδοτικού τέλους συνιστά η ύπαρξη ειδικής αντιπαροχής. Το τέλος καταβάλλεται δηλαδή από τον πολίτη σε αντάλλαγμα της ιδιαίτερης χρησιμοποίησης δημοσίου ορισμένου έργου ή υπηρεσίας.

2) Σύμφωνα με αποφάσεις του ΣτΕ το ανταποδοτικό τέλος είναι οικονομικό βάρος που καταβάλλεται από τον πολίτη που επιδιώκει να απολαύσει συγκεκριμένη και ειδική αντιπαροχή εκ μέρους του Κράτους. Το ανταποδοτικό τέλος διέπεται κατά βάση από τους κανόνες της αντιστοιχίας μεταξύ παροχής και αντιπαροχής και της ελεύθερης αποδοχής ή χρησιμοποίησης της παροχής από το χρήστη.

Με βάση αποφάσεις του ΣτΕ, ο προσδιορισμός των στοιχείων που χαρακτηρίζουν τα ανταποδοτικά τέλη ιδίως ενόψει και της νεότερης νομολογίας.

3) Και στις αποφάσεις αυτές επαναλαμβάνεται το στοιχείο της ειδικής αντιπαροχής. Το ανταποδοτικό τέλος καταβάλλεται από τον πολίτη που επιδιώκει την απόλαυση συγκεκριμένης ειδικής αντιπαροχής.

Λόγω του δημόσιου χαρακτήρα της ειδικής αντιπαροχής (π.χ. δημόσια υγεία, περίπτωση δημοσίου τέλους απορριμμάτων θέλουμε δεν θέλουμε) η υποχρέωση καταβολής του ανταποδοτικού τέλους δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη την πραγματική χρησιμοποίηση της δημόσιας υπηρεσίας στη συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά αρκεί απλώς η δυνατότητα (ετοιμότητα) παροχής της υπηρεσίας.

4) Ένα δεύτερο στοιχείο που, κατά βάση, εμφανίζεται στα ανταποδοτικά τέλη είναι το στοιχείο της "ελεύθερης χρήσης της υπηρεσίας". Χαρακτηριστικό παράδειγμα τα "διόδια" που καταβάλλονται για τη χρήση των εθνικών οδών κ.λπ.

5) Τέλος, ουσιώδες στοιχείο ανταποδοτικού τέλους είναι η ύπαρξη αναλογίας μεταξύ της παροχής του πολίτη και της ειδικής αντιπαροχής.

Το ύψος δηλαδή του τέλους είναι ανάλογο της προσφερόμενης υπηρεσίας ενώ το ύψος του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος είναι ανάλογο της φοροδοτικής του ικανότητας. Η διαφοροποίηση αυτή είναι εύλογη καθόσον σε αντίθεση προς το φόρο που συνιστά "βάρος γενικού οφέλους", το ανταποδοτικό τέλος συνιστά "βάρος ειδικού οφέλους" στο οποίο είναι εφαρμοστέα η θεωρία του ανταλλάγματος.

6) Ένα άλλο στοιχείο που χαρακτηρίζει το ανταποδοτικό τέλος και το αντιδιαστέλλει από το φόρο είναι ο ειδικός του προορισμός. Σε αντίθεση δηλαδή προς τους φόρους, όπου ισχύει η αρχή του μη ειδικού προορισμού των εσόδων με συνέπεια να μην προβλέπεται εκ των προτέρων η κάλυψη συγκεκριμένης δαπάνης, στα τέλη ισχύει η αρχή του ειδικού προορισμού, που είναι η κάλυψη εν όλω ή εν μέρει της σχετικής δαπάνης.