

**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ**

**ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**<<Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ**

**ΕΝΩΣΗ : ΣΥΓΚΛΙΣΗ Ή ΑΠΟΚΛΙΣΗ ;>>**

**ΖΥΓΟΥΡΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΕΙΑΔΗΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2007**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδα
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	02
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ</b>	
1.1 Φορολογική ουδετερότητα.....	07
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> <b>ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ</b>	
2.1 Εναρμόνιση έμμεσων φόρων.....	10
2.2 Κοινό σύστημα φόρου ΦΠΑ.....	11
2.3 Ειδικοί φόροι κατανάλωσης.....	22
2.4 Φορολογικά σύνορα.....	28
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b> <b>ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ</b>	
3.1 Εναρμόνιση άμεσων φόρων.....	30
3.2 Φόροι εισοδήματος νομικών προσώπων.....	32
3.3 Φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	34
3.4 Κίνηση κεφαλαίων.....	37
3.5 Φορολόγηση επιχειρήσεων.....	39
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</b> <b>Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ</b>	
4.1 Φοροαποφυγή και απάτη.....	48
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</b> <b>ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΧΩΡΩΝ ΤΗΣ ΕΕ</b>	
5.1 Τα φορολογικά συστήματα των χωρών.....	51
Συμπεράσματα.....	64
Βιβλιογραφία.....	67

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Απαραίτητη προϋπόθεση της οικονομικής ενοποίησης της Ευρώπης είναι η σταδιακή δημιουργία μιας ενιαίας αγοράς, δηλαδή μιας <<κοινής αγοράς>> που θα εμπεριέχει όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά της <<εγχώριας αγοράς>>. Για τη δημιουργία αυτού του είδους αγοράς, αναγκαία προϋπόθεση είναι η σταδιακή προσέγγιση των οικονομικών πολιτικών κάθε κράτους μέλους που οδηγεί στην κατάργηση των φορολογικών συνόρων και στην εναρμόνιση των φορολογικών βαρών στο χώρο της ΕΟΚ. Έχει αποδειχθεί ότι η κατάργηση των δασμών μεταξύ των χωρών της ΕΟΚ και η εφαρμογή κοινής δασμολογικής πολιτικής έναντι των τρίτων χωρών δεν αρκούν για τη δημιουργία μιας <<κοινής αγοράς>> όπου διακινούνται ελεύθερα τα αγαθά και υπηρεσίες και οι συντελεστές παραγωγής. Η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων εμποδίζει την επίτευξη αυτού του βασικού σκοπού της Κοινότητας και συνεπώς είναι απαραίτητη η εφαρμογή μιας <<κοινής φορολογικής πολιτικής>>. Στον τομέα των φορολογικών επιβαρύνσεων και κοινωνικών εισφορών, η ευρωπαϊκή δράση έχει συνεπώς μόνο επικουρικό χαρακτήρα. Έχει στόχο όχι να εξομοιώσει τα εθνικά συστήματα υποχρεωτικών εισφορών αλλά να τα καταστήσει πιο συμβατά, όχι μόνο μεταξύ τους, αλλά και με τους στόχους της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (συνθήκη ΕΚ). Η συνθήκη ΕΚ προβλέπει (άρθρο 269) ότι ο προϋπολογισμός της Κοινότητας προέρχεται εξ ολοκλήρου από ιδίους πόρους οι οποίοι αντιστοιχούν με την ικανότητα συνεισφοράς του κάθε κράτους μέλους.

Τα φορολογικά έσοδα αποτελούν ένα μεγάλο ποσοστό του ΑΕΠ σε όλες τις χώρες- μέλη και έτσι η φορολογία έχει σημαντικές επιπτώσεις στην οικονομία κάθε

χώρας, συμβάλλοντας στη δημιουργία των πόρων για τις δημόσιες δαπάνες, δεδομένου ότι επηρεάζει τόσο τη διάρθρωση της κατανάλωσης, παραγωγής όσο και τα κέρδη των επιχειρήσεων, την κατανομή των επενδύσεων και τις συνθήκες του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, για να πραγματοποιηθεί οικονομική ενοποίηση θα πρέπει να προηγηθεί η φορολογική εναρμόνιση, ώστε η φορολογία να χρησιμοποιηθεί σαν όργανο της κοινής οικονομικής ή δημοσιονομικής πολιτικής. Πάντως, η φορολογική εναρμόνιση δεν πρέπει να αποβλέπει μόνο στο να θεσμοθετηθεί μια κοινοτική φορολογική πολιτική, δηλαδή να αποτελεί αυτοσκοπό. Τουναντίον η φορολογική εναρμόνιση αποτελεί ένα μέρος των μέσων πολιτικής και της δύναμης της Κοινότητας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της.

Ο όρος <<φορολογική εναρμόνιση>> στις αρχές της 10ετίας του 1960 εθεωρείτο σαν υιοθέτηση μιας πανομοιότυπης φορολογικής βάσης, φορολογικών συντελεστών και φορολογικών συστημάτων. Στην πράξη όμως αυτό δεν ήταν εφικτό και έτσι το μόνο που προσπαθεί να πετύχει η ΕΟΚ για την πραγματοποίηση, μακροχρόνια, ενός <<κοινού ευρωπαϊκού φορολογικού συστήματος>>, είναι η σταδιακή σύγκλιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών – μελών . Η φορολογική <<εναρμόνιση>>, συνεπώς σε αντιδιαστολή με την <<ευθυγράμμιση>>, αποβλέπει στο να επιτευχθεί μια αρμονία των φορολογικών συστημάτων και όχι μια εξομοίωση τους.

Για την προετοιμασία της εσωτερικής αγοράς χρειάστηκε συνεπώς η θέσπιση ενός συστήματος φορολόγησης της κατανάλωσης, με τον πλέον ουδέτερο δυνατό τρόπο. Πράγματι, κατά την εξαγωγή εμπορευμάτων από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, όταν χορηγούνταν επιστροφές φόρων μεγαλύτερες από τα κατα-

βληθέντα ποσά, αυτές ισοδυναμούσαν με εξαγωγικές επιδοτήσεις. Για το λόγο αυτό η Κοινότητα εισήγαγε το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), έστω και εάν εκείνη την εποχή τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να καθορίσουν τους συντελεστές κατά βούληση. Με την πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς και με τη δυνατότητα που είχαν πλέον οι καταναλωτές να αγοράζουν εμπορεύματα στο κράτος μέλος της αρεσκείας τους και να τα εισαγάγουν στη χώρα τους χωρίς έλεγχο στα σύνορα, οι διαφορές μεταξύ συντελεστών φορολογίας στα προϊόντα είχαν ως αποτέλεσμα την εκτροπή του εμπορίου σε ορισμένες περιπτώσεις. Η στρέβλωση αυτή του ανταγωνισμού κατά την παραγωγή και τη διανομή έχει επίσης και κοινωνικό αντίκτυπο.

Η ανάγκη συνεργασίας δεν ήταν τόσο εμφανής στην περίπτωση της άμεσης φορολογίας. Ωστόσο, ορισμένα άτομα έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν να κατοικήσουν και να εργαστούν σε άλλο κράτος για να πληρώνουν λιγότερους φόρους, ενώ οι εταιρείες μπορούν να μειώσουν τους φόρους τους με αποτέλεσμα να σημειωθεί ανταγωνισμός μεταξύ κρατών για την είσπραξη των φόρων μέσω φορολογικών ελαφρύνσεων. Η κινητικότητα εργασίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι αναμφίβολα μικρότερη σε σχέση με την κινητικότητα του κεφαλαίου. Η παγκοσμιοποίηση και η εγγύτερη ολοκλήρωση των αγορών κεφαλαίου καθώς και η ταχύτερη διείσδυση νέων τεχνολογιών επικοινωνίας έχουν ενθαρρύνει σημαντικά την κινητικότητα των δραστηριοτήτων σε διεθνές επίπεδο, και ιδιαίτερα στο χρηματοπιστωτικό κλάδο. Ενώ η ελευθέρωση των χρηματοπιστωτικών αγορών έχει βελτιώσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της κατανομής των πόρων και έχει περιορίσει τις δαπάνες χρηματοδότησης, παράλληλα έχει διευρύνει και το πεδίο του

φορολογικού σχεδιασμού και αυξήσει τις ευκαιρίες για φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή. Εκτιμώντας την κατάσταση το Συμβούλιο, συμφώνησε ότι η ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων θα πρέπει να συνοδεύεται από τα κατάλληλα φορολογικά μέτρα .

Η παρούσα εργασία εξετάζει το σύνολο των θεμάτων αυτών καθώς και το νομικό και οικονομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση, φορολογία που εξετάζεται ως πολιτική της Ένωσης και όχι του κάθε κράτους μέλους. Δεν πρόκειται τόσο για παρουσίαση των συντελεστών φορολόγησης που ισχύουν και των ποσών των φορολογικών εσόδων, για εξέταση των διαφόρων τύπων φόρων και φορολογικών συστημάτων. Κατά την πορεία προς την Ευρωπαϊκή ολοκλήρωση, την οποία ευνοεί η θέσπιση του ευρώ, οι πολύπλοκες αλληλεπιδράσεις των 27 φορολογικών συστημάτων πρέπει να αντιληφθούν την ανάγκη για μια μεγαλύτερη συντονισμένη προσπάθεια, προτείνοντας ορισμένους τομείς δράσης τηρώντας απολύτως την αρχή της επικουρικότητας.

Τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν ολοένα και περισσότερες αποφάσεις από κοινού για να προσαρμόσουν τα φορολογικά συστήματά τους στην αύξηση της μέσης ηλικίας του πληθυσμού κατά τα προσεχή έτη, θέμα το οποίο αποτελεί πρόκληση που ξεπερνά το εθνικό επίπεδο.

Στο μέλλον η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα είναι σε θέση να ορίσει νέες προτεραιότητες, αλλά η ουσία της θα παραμείνει η ίδια. Να εξασφαλίζει ότι οι φορολογικές πολιτικές των κρατών δεν θα έχουν δυσμενείς επιπτώσεις στα άλλα κράτη και ότι θα διασφαλισθούν τα κυρίαρχα δικαιώματα των πολιτών και των αντιπροσώπων τους με την ανάληψη κοινής δράσης.

(Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19 <<Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα>>*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986, <http://europa.eu/index-el.htm>, Επιτροπή Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων Βρυξέλλες 20/3/1996)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

#### 1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑ

Έχοντας οικονομικές και κοινωνικές δομές πολύ διάφορες, τα κράτη τα οποία επρόκειτο να κτίσουν την Κοινότητα είχαν επίσης και φορολογικά συστήματα πολύ διαφορετικά, τόσο ως προς τη φορολογική πολιτική, δηλαδή την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων, όσο και ως προς την τεχνική οργάνωση της φορολογίας. Βραχυπρόθεσμα δεν ήταν δυνατό να γίνει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος. Έως ότου, όμως, γίνει εφικτή η φορολογική εναρμόνιση, ορισμένα επείγοντα μέτρα έπρεπε να ληφθούν στο φορολογικό επίπεδο για να λειτουργεί ικανοποιητικά η κοινή αγορά. Αυτά τα μέτρα απέβλεπαν ιδίως στην επίτευξη ενός διπλού στόχου. Τη φορολογική ουδετερότητα και την ισότητα των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.

Εάν τα κράτη μέλη μιας κοινής αγοράς είχαν απόλυτη ελευθερία στο φορολογικό πεδίο, θα μπορούσαν σύντομα να αντικαταστήσουν τα τελωνειακά εμπόδια των συναλλαγών με φορολογικά εμπόδια. Για να μην γίνει αυτό, έπρεπε οι έμμεσοι φόροι, ιδίως οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, να μην μπορούν να επιδράσουν επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Δηλαδή χρειαζόταν φορολογική ουδετερότητα μεταξύ της εθνικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από τους εταίρους. Για να υπάρχει φορολογική ουδετερότητα μέσα στην κοινή αγορά έπρεπε να επιβαρύνονται όλα τα εμπορεύματα με τους φόρους επί του κύκλου εργασιών της χώρας καταγωγής ή



της χώρας κατανάλωσης. Τα αρχικά κράτη μέλη, δεδομένης της ανεπαρκούς ολοκλήρωσης της οικονομίας τους, έδωσαν την προτίμηση τους στο σύστημα της χώρας προορισμού.

Οι φορολογικοί στόχοι της Συνθήκης επιτεύχθηκαν σύντομα. Οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα σύγχρονο φόρο επί του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη μέλη, παλαιά και νέα. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίστηκε έτσι, αλλά με τίμημα τη διατήρηση των φορολογικών συνόρων, τα οποία χρειάζονταν για την είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων. Μπορεί να διερωτηθεί κανείς εάν, παρά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων και την προσέγγιση των συντελεστών των έμμεσων φόρων, υπάρχει πλήρης φορολογική ουδετερότητα όταν ορισμένα κράτη μέλη προστρέχουν πολύ περισσότερο από άλλα στους άμεσους φόρους. Βέβαια τα πρώτα κράτη φορολογούν λιγότερο τα προϊόντα των εταιρών τους απ' ότι τα κράτη που χρησιμοποιούν περισσότερο την έμμεση φορολογία, αλλά οι όροι των συναλλαγών και η παραγωγικότητα συμψηφίζουν συνήθως τις φορολογικές ανισότητες των επιχειρήσεων των κρατών μελών. Είναι προφανές ότι τα κράτη προστρέχουν λιγότερο ή περισσότερο σε ορισμένες κατηγορίες φόρων επηρεαζόμενα από τις ιστορικές συνήθειες των, τις κοινωνικές διαρθρώσεις τους και τις οικονομικές συνθήκες. Γι'αυτούς τους λόγους, άλλα κράτη προσφεύγουν στους έμμεσους φόρους, οι οποίοι εισπράττονται

ευκολότερα, ενώ άλλα προτιμούν την άμεση φορολογία, η οποία είναι κοινωνικά δικαιότερη. Τα κράτη μέλη μιας κοινής αγοράς πρέπει να έχουν αρκετή φορολογική αυτονομία, για να έχουν ένα περιθώριο δημοσιονομικών ελιγμών αρκετό για τις αναγκαίες παρεμβάσεις στην οικονομία τους. Η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν μπορεί λοιπόν παρά να είναι απώτερος στόχος της Ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής.

(Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> ,Παπαζήση Αθήνα 2002)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

#### 2.1 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβαρύνουν τον κύκλο εργασιών, την παραγωγή ή την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίοι θεωρούνται ένα στοιχείο του κόστους και της τιμής πώλησης αυτών των αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίοι εισπράττονται άσχετα από την πραγματοποίηση κερδών ή ζημιών από τις επιχειρήσεις, αλλά εκπίπτονται από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Η συνθήκη ΕΟΚ στο άρθρο 99 καλούσε την Επιτροπή να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς οι φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και οι άλλοι έμμεσοι φόροι.

Πράγματι, η Επιτροπή βοηθούμενη από δυο επιτροπές εμπειρογνομόνων, εξέτασε την εναρμόνιση των εμμέσων φόρων και πείστηκε, στις αρχές της δεκαετίας του '60 ότι η ριζική λύση στα προβλήματα που έθεταν οι σωρευτικοί φόροι ήταν η υιοθέτηση απ' όλα τα κράτη μέλη ενός συστήματος φόρων επί του κύκλου εργασιών, το οποίο δεν θα νόθευε τους κανόνες του ανταγωνισμού τόσο στο εσωτερικό ενός κράτους όσο και στο εσωτερικό της κοινής αγοράς. Αυτό το σύστημα ήταν ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Ο ΦΠΑ ο οποίος ήταν ο πρώτος φόρος που αποτέλεσε αντικείμενο εναρμόνισης, προσαρμόστηκε στις απαιτήσεις της μεγάλης αγοράς χωρίς σύνορα, παράλληλα με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που εναρμονίστηκε με την ίδια ευκαιρία. (Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> , Παπαζήση Αθήνα 2002, <http://europa.eu/index-el.htm>, [www.Kathimerini.gr](http://www.Kathimerini.gr))

## 2.2 ΚΟΙΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

### (ΦΠΑ)

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες αφορούν την παραγωγή και τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ (βάσει της οδηγίας 2006/112/EK) εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην ΕΚ. Ο φόρος υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής, και εισπράττεται τμηματικά μέσω ενός συστήματος τμηματικών πληρωμών που επιτρέπει στους υποκείμενους στον ΦΠΑ να αφαιρούν από το χρεωστικό τους υπόλοιπο ΦΠΑ το ποσό του φόρου που κατέβαλαν σε άλλους υποκείμενους στο φόρο επί των αγορών στις οποίες προέβησαν για τους σκοπούς της επαγγελματικής τους δραστηριότητας. Ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου.

Ο ΦΠΑ βαρύνει τον τελικό καταναλωτή ως ποσοστό επί της τελικής τιμής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Αυτή η τελική τιμή είναι το άθροισμα των αξιών που προστίθενται σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών (ο υποκείμενος στο φόρο) καταβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αφού αφαιρέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του.

Η εισαγωγή κοινού συστήματος ΦΠΑ έγινε με την πρώτη και δεύτερη οδη-

γία του Συμβουλίου υποβοηθώντας κατ' αυτό τον τρόπο την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας των συναλλαγών μέσα στην Κοινότητα. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ απέκτησε περισσότερη σημασία μετά το 1970, όταν η Κοινότητα στήριξε τους ίδιους της πόρους στη φορολογία αυτή. Ουσιαστική όμως πρόοδο της φορολογικής αυτής εναρμόνισης έγινε με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ και προβλέπει εναρμόνιση της φορολογικής βάσης. Η οδηγία αυτή αναφέρεται κυρίως στην εναρμόνιση όλων εκείνων των ρυθμίσεων που επηρεάζουν το ύψος των ίδιων πόρων από το ΦΠΑ και, ειδικότερα, τους κανόνες που προσδιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση, τον ορισμό των φορολογητέων συναλλαγών, τα φορολογητέα ποσά, έτσι ώστε αυτά να συμβάλλουν με ενιαίο τρόπο στην κοινοτική χρηματοδότηση.

Βάση επιβολής του φόρου για τις εισαγωγές αγαθών συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται και οι δασμοί, τέλη, δικαιώματα, εισφορές και άλλοι φόροι που οφείλονται εκτός του κράτους μέλους εισαγωγής καθώς και όσα οφείλονται λόγω της εισαγωγής (με εξαίρεση τον ΦΠΑ), καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα (συσκευασία, μεταφορά κ.λπ.). Πράγματι, η έκτη οδηγία αντιπροσωπεύει ένα αποφασιστικό βήμα προς την κατεύθυνση εναρμόνισης του ΦΠΑ, η πληρότητα όμως της διαδικασίας δεν παύει να είναι ακόμη μακριά.

Μετά την απόφαση της Κοινότητας να προχωρήσει στην κατάργηση των συνόρων και τη δημιουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς όμως, κατέστη επιτακτική η ανάγκη εναρμόνισης των φορολογικών συντελεστών, καθώς επίσης και της αρχής επιβολής των φόρων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Ο μακροπρόθεσμος

στόχος είναι να υιοθετηθεί μελλοντικά ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ που θα βασίζεται στην αρχή της καταγωγής. Μέχρις ότου υπάρξουν ικανοποιητικές προϋποθέσεις για την υιοθέτηση ενός τέτοιου καθεστώτος, το μεταβατικό σύστημα ΦΠΑ διατηρεί τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα χωρίς ελέγχους στα σύνορα και βασίζεται στην αρχή της καταγωγής για τις πωλήσεις σε ιδιώτες οι οποίοι μπορούν να πραγματοποιήσουν τις αγορές τους (καταβάλλοντας φόρο) σε οποιοδήποτε κράτος μέλος της ΕΚ και να μεταφέρουν τα αγαθά στην πατρίδα τους χωρίς να καταβάλουν και πάλι ΦΠΑ. Κατά συνέπεια καταργήθηκαν οι απαλλαγές των αγορών από καταστήματα αφορολογήτων ειδών (στα λιμάνια, αεροδρόμια κ.λπ.) για τα ενδοκοινοτικά ταξίδια.

Άλλωστε, τα μέτρα που λαμβάνει η Ευρωπαϊκή Ένωση για το καθεστώς των αφορολόγητων πωλήσεων αποτελούν απόδειξη της θέλησής της να προσφύγει στο συντονισμό των φορολογικών πολιτικών για να αντιμετωπίσει τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό, ο οποίος υπό μορφή συγκεκριμένων επιδοτήσεων, έχει επιπτώσεις στο κόστος του εργατικού δυναμικού και παρεμποδίζει τη δημιουργία θέσεων απασχόλησης. Ο γενικός αυτός κανόνας επιδέχεται, εντούτοις, ορισμένες εξαιρέσεις (για παράδειγμα, η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων και οι πωλήσεις εξ αποστάσεως). Για τις συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο, το σύστημα συνεχίζει να βασίζεται στην αρχή του προορισμού. Η αρχή της καταγωγής δεν εφαρμόζεται στην αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων σε άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος μέλος προορισμού από τον αγοραστή. Επίσης δεν εφαρμόζεται όταν τα αγαθά πωλούνται εξ αποστάσεως, δηλαδή όταν ο πωλητής και ο αγοραστής βρίσκονται σε διαφορετι-

κό κράτος μέλος κατά το χρόνο της αποστολής των αγαθών. Αν η αξία των αγαθών αυτών υπερβαίνει ένα ορισμένο κατώτατο όριο (35000 ευρώ ή 10000 ευρώ ανάλογα με το κράτος μέλος), ο προμηθευτής πρέπει να εφαρμόσει την αρχή του <<προορισμού>>. Στο μεταξύ εξακολουθούμε να πληρώνουμε τον ΦΠΑ για τις διασυνοριακές ηλεκτρονικές αγορές μας εντός της ΕΕ στο συντελεστή που εφαρμόζεται στη χώρα αγοράς. Όταν ο όγκος του ηλεκτρονικού εμπορίου ήταν μικρός κανείς δεν ανησυχούσε πολύ για αυτή τη στρέβλωση στην κατανομή εισοδήματος. Σήμερα, που το διασυνοριακό ηλεκτρονικό εμπόριο είναι διαδεδομένο συζητούνται συμπληρωματικές ρυθμίσεις για τη διαχείριση των συναλλαγών αυτών όπως των τοπικών αγορών μας. Η οδηγία 94/5/ΕΚ συμπληρώνοντας το ΦΠΑ τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ για ένα ειδικό καθεστώς θεσπίζοντας ότι δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής, ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασιών και εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν υπαχθεί σε ΦΠΑ, σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, εκτός ορισμένων περιπτώσεων που απαριθμούνται περιοριστικά. Οι φορολογητέες πράξεις φορολογούνται με τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούνται. Ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ καθορίζεται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου και έως τις 31 Δεκεμβρίου 2010 δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%. Τα κράτη μέλη

μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δυο συντελεστές μειωμένους κατά ποσοστό το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5%, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά και μόνο ορισμένα είδη και υπηρεσίες κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα όπως τα φαρμακευτικά προϊόντα, τα βιβλία, οι εφημερίδες, η είσοδος σε θεάματα, μουσεία, τα καλλιτεχνικά έργα και τα συγγραφικά δικαιώματα, και η νοσοκομειακή περίθαλψη. Εντούτοις, μπορούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στην προμήθεια φυσικού αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεθέρμανσης. Επίσης ορισμένα κράτη μέλη που υπέβαλαν σχετική αίτηση έως 31 Μαρτίου 2006, εξουσιοδοτήθηκαν να εφαρμόζουν έως 31 Δεκεμβρίου 2010 μειωμένο συντελεστή σε ορισμένες υπηρεσίες υψηλής έντασης εργασίας που παρέχονται σε τοπικό επίπεδο απευθείας στους τελικούς καταναλωτές. Τέλος κατά παρέκκλιση άλλα εξουσιοδοτήθηκαν να διατηρήσουν μειωμένους συντελεστές, ακόμα και κάτω από το κατώτερο όριο, ή μηδενικούς συντελεστές που ισχύουν για τις υπηρεσίες εστιατορίου και παιδικά ενδύματα και υποδήματα.

Η οδηγία 83/181/EΚ του Συμβουλίου καθορίζει κοινοτικούς φορολογικούς κανόνες που αφορούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ αγαθών από τρίτες χώρες και από άλλα κράτη μέλη. Οι απαλλαγές δεν εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη, με τους όρους που αυτά καθορίζουν, παρά μόνο στο βαθμό που δεν συνεπάγονται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και απάτες. Ως όροι απαλλαγής κατά την εισαγωγή προσωπικών αγαθών που ανήκουν σε ιδιώτες οι οποίοι προέρχονται από τρίτες χώρες, αναφέρονται τα προσωπικά αγαθά που ανήκουν σε ιδιώτες που μεταφέρουν τη συνήθη κατοικία τους από μια τρίτη χώρα στη Κοινότητα, είδη που εισάγονται με την ευκαιρία γάμου και προσωπικά αγαθά που αποκτώνται στο πλαίσιο



κληρονομικής διαδοχής.

Απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή είδη ιματισμού, σχολικού υλικού και κινητών ειδών για μαθητές και φοιτητές. Υπάρχουν επίσης απαλλαγές κατά την εισαγωγή των επενδυτικών αγαθών και άλλων αγαθών εξοπλισμού κατά τη μεταφορά της δραστηριότητας επιχείρησης, των αγαθών ασήμαντης αξίας (κατώτερης των 10 ευρώ), ορισμένων γεωργικών προϊόντων ή προϊόντων για γεωργική χρήση, των θεραπευτικών ουσιών, φαρμάκων, πειραματόζωων και βιολογικών ή χημικών ουσιών, των αγαθών που παραλαμβάνονται από ευαγείς ή φιλανθρωπικούς οργανισμούς, των αγαθών που αφορούν ορισμένες διεθνείς σχέσεις, των ειδών για εμπορική διαφήμιση, ειδών που εισάγονται για εξετάσεις, αναλύσεις ή δοκιμές, διαφόρων εγγράφων που προορίζονται για επίσημους οργανισμούς και καυσίμων και λιπαντικών που περιέχονται στις δεξαμενές χερσαίων οχημάτων και σε δεξαμενές ειδικών χρήσεων. Κάθε κράτος μέλος εξουσιοδοτείται να διατηρεί τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τρίτες χώρες και οι οποίες προβλέπουν ειδικές περιπτώσεις απαλλαγής.

Επίσης προβλέπονται ειδικά καθεστάτα τα οποία εφαρμόζονται για λόγους διαχειριστικής απλούστευσης του φόρου σε μερικές ευαίσθητες κατηγορίες επιτηδευμάτων και σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών όπως στις μικρές επιχειρήσεις, στους αγρότες (κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών), στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, στον επενδυτικό χρυσό, στα πρακτορεία ταξιδίων, στις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα.

Την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών της ΕΕ <<περί των

φόρων κύκλου εργασιών>> μέσω ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ προωθεί το Συμβούλιο Υπουργών της ΕΕ προκειμένου να μη νοθεύεται ο υγιής ανταγωνισμός αλλά και να εισπράττονται όλα τα έσοδα από τον φόρο αυτό, αφού οι πόροι του χρηματοδοτούν και τον κοινοτικό προϋπολογισμό. Έτσι, το θέμα εναρμόνισης του ΦΠΑ καθίσταται και πάλι επίκαιρο μετά την αύξησή του κατά δυο μονάδες στην Ιταλία και τρεις μονάδες στη Γερμανία, αλλά όπως αναφέρεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες <<οποιαδήποτε απόφαση για αύξηση ή μείωση των συντελεστών του ΦΠΑ ανήκει στην πολιτική ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών>>.

Τα κράτη μέλη της ΕΕ καλούνται να συνεργαστούν ακόμη πιο στενά για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής του ΦΠΑ. Σύντομα θα συγκροτηθεί συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ, η οποία θα αποκαλείται <<επιτροπή ΦΠΑ>> και θα αποτελείται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Τα μέλη της <<επιτροπής ΦΠΑ>> θα ανταλλάσουν εμπειρίες περί της εφαρμογής του φόρου αλλά και θα εισηγούνται στις χώρες τους μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε σχέση με τον ΦΠΑ.

Παράλληλα, το Συμβούλιο Υπουργών της ΕΕ προωθεί την καθιέρωση ελάχιστου κανονικού συντελεστή ΦΠΑ στο 15%. Σε ότι αφορά τον κανονικό συντελεστή επισημαίνεται ότι δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15% και ότι αυτό θα ισχύσει μέχρι το 2010.

Εξάλλου, στο πλαίσιο της καταπολέμησης της ανεργίας τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν δοκιμαστικά μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ στις υπηρεσίες υψηλής έντασης εργασίας. Η διευκόλυνση αυτή παρέχεται με σκοπό να μειωθούν τα <<κίνητρα>> για τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, ώστε να

μην προσφεύγουν σε πρακτικές παραοικονομίας.

Στο πλαίσιο εναρμόνισης των συντελεστών ΦΠΑ θα αρχίσουν συζητήσεις και για τους μέγιστους συντελεστές, όπου διαπιστώνονται σημαντικές διαφορές. Για παράδειγμα, ο μέγιστος συντελεστής ΦΠΑ στην Ελλάδα είναι 19%, αλλά στην Κύπρο 15% και στην Σουηδία 25%. Σταδιακά τα κράτη μέλη θα πρέπει να εναρμονίσουν τους συντελεστές αυτούς ώστε να ενισχυθεί η εσωτερική αγορά.

Οι ρυθμίσεις για τον ΦΠΑ δεν αφορούν το Άγιο Όρος, τις Καναρίους Νήσους, τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, τις Νήσους Ολαντ, τις αγγλονορμαδικές νήσους, όπως επίσης και εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της ΕΕ (ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο, τη νήσο Ελιγολάνδη κτλ.).

Ορισμένα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν τις εκπτώσεις του ΦΠΑ <<μέχρι νεωτέρας>>. Για παράδειγμα, η Ελλάδα μπορεί να εφαρμόζει στους νομούς Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και στα νησιά της Θάσου, των Βορείων Σποράδων, της Σαμοθράκης και της Σκύρου χαμηλότερους συντελεστές ως 30% από τους αντίστοιχους που εφαρμόζονται στην ηπειρωτική Ελλάδα .

Όσον αφορά την Διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ η ΕΕ με τον κανονισμό 1798/2003 στόχος του οποίου είναι η καθιέρωση ενός κοινού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών καθώς και μια συνεργασία με την Επιτροπή προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ. Για τον έλεγχο του διακοινοτικού εμπορίου και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής είναι απολύτως απαραίτητη η αποθήκευση και διαβίβαση ορισμένων

δεδομένων, ενδεχομένως, με ηλεκτρονικά μέσα, από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Αυτό ισχύει ιδίως όταν ο προμηθευτής δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος κατανάλωσης.

Ο κανονισμός καθορίζει τους όρους συνεργασίας μεταξύ των εθνικών διοικητικών αρχών που είναι επιφορτισμένες με την εφαρμογή της νομοθεσίας για θέματα ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών.

Κάθε κράτος μέλος ορίζει μια μοναδική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης την οποία εξουσιοδοτεί να αναλάβει την κυρία ευθύνη για τις επαφές με τα λοιπά κράτη μέλη στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας, ενημερώνοντας σχετικά την Επιτροπή και τα άλλα κράτη μέλη.

Ανταλλαγές πληροφοριών γίνονται και κατόπιν απλής αιτήσεως αλλά και με την παρουσία υπαλλήλων ειδικά εξουσιοδοτημένων από την αιτούσα αρχή.

Ο ΦΠΑ παρουσιάζει μια σειρά από πλεονεκτήματα έναντι των άλλων μορφών γενικών φόρων δαπάνης.

Επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών. Με το ΦΠΑ, τα αποθέματα μιας επιχείρησης είναι αφορολόγητα, παρόλο που όλες οι πωλήσεις φορολογούνται, γιατί κάθε επιχείρηση συμψηφίζει το φόρο που αναλογεί σε όλα τα έξοδα και επομένως σε όλες τις αγορές μιας περιόδου, δηλαδή και αυτών που θα μείνουν απούλητα (αποθέματα) με το φόρο που αναλογεί στις πωλήσεις της περιόδου. Κατά συνέπεια, αν δεν επιβάλουμε φόρο στο τιμολόγιο εξαγωγής, το προϊόν φεύγει εντελώς ελεύθερο φόρου.

Επιτρέπει την εξίσωση της επιβάρυνσης των εισαγόμενων και εγχώρια παραγόμενων προϊόντων, γιατί ακόμα και αν διαφοροποιήσουμε την επιβάρυνση μεταξύ των δυο αυτών κατηγοριών σε κάποιο στάδιο, λ.χ. επιβαρύνουμε περισσότερο τα εισαγόμενα κατά την εισαγωγή τους, η τελική επιβάρυνση του προϊόντος θα είναι η ίδια αφού ο έμπορος θα συμψηφίσει αργότερα το φόρο που πλήρωσε στην εισαγωγή.

Απαλλάσσει εντελώς τα κεφαλαιουχικά αγαθά και αυτό συμβάλλει στην προώθηση των επενδύσεων και την επιτάχυνση της οικονομικής μεγέθυνσης. Η απαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών στην πράξη γίνεται με την έκπτωση του φόρου που έχει επιβαρυνθεί η επιχείρηση για την αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών από το φόρο πωλήσεων τελικών προϊόντων της.

Δεν οδηγεί τις επιχειρήσεις σε κατακόρυφη συγκέντρωση, είναι όπως λέμε ουδέτερος φόρος στην εγχώρια αγορά, γιατί οι επιχειρήσεις θα πληρώσουν το ίδιο ποσό φόρου είτε συγκεντρωθούν κατακόρυφα είτε όχι, αν βέβαια δεν μεταβληθεί η προστιθέμενη αξία.

Επιτρέπει στις φοροτεχνικές υπηρεσίες να ελέγξουν καλύτερα τη φορολογητέα ύλη και να περιορίσουν τη φοροδιαφυγή, γιατί οι αγοραστές ενός προϊόντος στα ενδιάμεσα στάδια θα ζητούν τιμολόγιο προκειμένου να μπορέσουν να εκπέσουν το φόρο των αγορών τους.

Παρά τα αναμφισβήτητα πλεονεκτήματα του, ο φόρος παρουσιάζει επίσης ορισμένα μειονεκτήματα και δημιουργεί πολλά προβλήματα στην πράξη. Το βασικό του μειονέκτημα είναι ότι έχει πολύ ευρεία βάση και καλύπτει όλα τα στάδια της

παραγωγικής διαδικασίας, με αποτέλεσμα ο αριθμός των υποκειμένων στο φόρο να είναι μεγάλος, ενώ πολλοί από αυτούς είναι μικρές οικονομικές μονάδες. Αυτό έχει σαν συνέπεια να είναι υψηλό το κόστος είσπραξης, διαχείρισης και απόδοσης του φόρου από τις επιχειρήσεις, καθώς επίσης και το δημοσιονομικό κόστος ελέγχου και είσπραξης του από το δημόσιο.

Ο λόγος για τον οποίο ο αριθμός των υποκείμενων στο ΦΠΑ είναι μεγάλος είναι ότι οι εξαιρέσεις οικονομικών μονάδων από το φόρο αυτό δημιουργούν προβλήματα στην ομαλή λειτουργία του φόρου. Αν η εξαιρούμενη οικονομική μονάδα βρίσκεται σε ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, η εξαίρεση είναι σε βάρος της, γιατί ο εξαιρούμενος δεν εκδίδει τιμολόγιο και ο πελάτης του δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο, με συνέπεια το προϊόν να επιβαρύνεται περισσότερο. Αν η εξαιρούμενη μονάδα βρίσκεται στο λιανικό εμπόριο, η εξαίρεση μειώνει την επιβάρυνση του προϊόντος, αλλά η μονάδα αυτή δεν έχει κίνητρο να ζητήσει τιμολόγιο, με αποτέλεσμα να παραβλάπτεται η ελεγκτική λειτουργία του φόρου.

(Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19 <<Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα>>*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986, ΒΗΜΑ <<Ντιρεκτίβα για ενιαίο ΦΠΑ στην ΕΕ>> 11/2/07, <http://europa.eu/index-el.htm>)

## 2.3 ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Μέσα σε μια φορολογικά ολοκληρωμένη Κοινότητα θα πρέπει να διατηρηθούν, δίπλα στο ΦΠΑ, μερικοί μεγάλοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, δηλαδή, φόροι οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και αποφέρουν σημαντικά έσοδα στα κράτη μέλη.

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, των οποίων ο συντελεστής κυμαίνεται από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, αντιπροσώπευαν σημαντική πηγή εσόδων για το σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πράγματι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να πλήξουν ένα περιορισμένο αριθμό ειδών με ένα φορολογικό βάρος πολύ μεγαλύτερο απ' αυτό που φέρει το μεγάλο πλήθος των προϊόντων, τα οποία επιβαρύνονται μόνον με τον ΦΠΑ, του οποίου οι συντελεστές είναι λίγοι και χαμηλοί. Εάν καταργούνταν οι διάφοροι ειδικοί φόροι που υπάρχουν στα κράτη μέλη της ΕΕ, θα έπρεπε αυτά να αντισταθμίσουν τις απώλειες εσόδων τους με μια σημαντική αύξηση των συντελεστών του ΦΠΑ, πράγμα που θα είχε πληθωριστικές επιπτώσεις στις οικονομίες τους. Έτσι π.χ., τα επεξεργασμένα καπνά και τα ορυκτέλαια φέρουν χωρίς δυσκολία πολύ σημαντικούς φόρους, οι οποίοι αποφέρουν κατά μέσον όρο περισσότερα από 10% των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών της ΕΕ. Εξάλλου, οι ειδικοί φόροι αντιπροσωπεύουν μέσα στο σύνολο του φορολογικού συστήματος ενός κράτους ένα εύκαμπτο στοιχείο, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί εύκολα σε περίπτωση ανάγκης νέων φορολογικών εσόδων. Λόγω του γεγονότος ότι είναι μεμονωμένοι, οι ειδικοί φόροι μπορούν να προσαρμόζονται πολύ εύκολα στις διάφορες οικονομικές, κοινωνικές και διαρθρωτικές ανάγκες του κράτους. Μπορούν, επιπλέον, να πλήττουν ιδιαίτερα ορισμένα προϊόντα, την κατανάλωση

των οποίων θέλει να περιορίσει το κράτος, τα τσιγάρα και τα αλκοολούχα ποτά για λόγους δημόσιας υγείας και τα προϊόντα πετρελαίου για λόγους οικονομίας και μείωσης της ενεργειακής εξάρτησης.

Αλλά ενώ έπρεπε να διατηρηθούν μερικοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης μέσα στην Κοινότητα, έπρεπε να εξασφαλιστούν δυο όροι για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς. Πρώτα απ' όλα να εναρμονιστούν οι διαρθρώσεις τους ώστε να καταργηθούν οι φορολογήσεις που έπλητταν άμεσα ή έμμεσα περισσότερο τα εισαγόμενα σχετικά με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα και έπειτα, να εναρμονιστούν και οι συντελεστές τους έτσι ώστε να εκλείψουν στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών οι φορολογήσεις των εισαγόμενων και οι απαλλαγές των εξαγόμενων προϊόντων, οι οποίες διατάρασσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μέσα στην εσωτερική αγορά.

Για την επίτευξη αυτών των όρων, η οδηγία 92/12/ΕΟΚ ορίζει το γενικό καθεστώς για την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους προϊόντων, τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Αντίθετα από το εναρμονισμένο σύστημα ΦΠΑ, το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης έχει οριστικό χαρακτήρα. Η φορολογική απαίτηση, τόσο για τα παραγόμενα στην Κοινότητα όσο και για τα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργείται με τη διάθεση των προϊόντων στην κατανάλωση και ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα της πραγματικής κατανάλωσης.

Τα προϊόντα ευρείας κατανάλωσης στα οποία επιβάλλεται ειδικός φόρος είναι τα πετρελαιοειδή, η αλκοόλη, τα αλκοολούχα ποτά και τα επεξεργαζόμενα καπνά. Στα προϊόντα αυτά μπορούν επίσης να επιβληθούν και άλλοι έμμεσοι φόροι



για ειδικούς σκοπούς.

Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν έμμεσους φόρους σε προϊόντα άλλα από εκείνα που αναφέρονται ανωτέρω, π.χ. χορήγηση πινακίδων, τέλη, καφές, ζάχαρη, τσάι, αυτοκίνητα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί δεν παρεμποδίζουν τις αντισταθμικές πληρωμές και τον συνοριακό φορολογικό έλεγχο.

Σε ειδικούς φόρους υπόκεινται τα προϊόντα τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος και βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται. Τα προϊόντα που αγοράζουν ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο αποκτήθηκαν τα προϊόντα αυτά έχουν καθοριστεί διάφορα κριτήρια προκειμένου να επιτραπεί στους ιδιώτες να μπορούν να αποδείξουν ότι οι αγορές τους έχουν προσωπικό χαρακτήρα. Τα προϊόντα που αγοράζουν πρόσωπα τα οποία δεν έχουν την ιδιότητα εγκεκριμένου αποθηκευτή, εγγεγραμμένου ή μη εγγεγραμμένου επαγγελματία και μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού. Επίσης, πρέπει να πληρώνουν όλους τους φόρους της χώρας προορισμού σε περίπτωση που οι αγορές τους πραγματοποιούνται στο πλαίσιο πωλήσεως εξ αποστάσεως.

Για τη κυκλοφορία προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος με προορισμό το ίδιο, μέσω της επικράτειας άλλου κράτους μέλους, απαιτείται η χρησιμοποίηση συνοδευτικού

εγγράφου, που προορίζεται για τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών αποστολής και προορισμού και μπορεί να αποσταλεί με ηλεκτρονικά μέσα. Τα έγγραφα εσωτερικής διαμετακόμισης, οι συμφωνίες TIR ή ATA ισοδυναμούν με συνοδευτικά έγγραφα όσον αφορά τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Η κατάθεση εγγύησης είναι υποχρεωτική για την κάλυψη των κινδύνων που ενέχει η κυκλοφορία των προϊόντων. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν διατάξεις για την κάλυψη των κινδύνων που ενέχει η παραγωγή και η κατοχή των προϊόντων αυτών.

Οι μικροί οινοπαραγωγοί μπορούν να απαλλάσσονται από ορισμένες υποχρεώσεις που αφορούν το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι κανονικά η παραγωγή των αγαθών ή η εισαγωγή τους στη Κοινότητα. Ωστόσο, η πληρωμή αναστέλλεται συνήθως έως ότου τα προϊόντα δηλωθούν <<έτοιμα προς κατανάλωση>>, στάδιο που θεωρείται γενικά προχωρημένο στον εμπορικό κύκλο του προϊόντος. Ο κανόνας αυτός εξασφαλίζει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καταβάλλονται πάντα στο κράτος μέλος κατανάλωσης, το οποίο είναι επίσης και το δικαιούχο.

Η παραγωγή, η αποθήκευση και η διακίνηση των προϊόντων πραγματοποιούνται, όσον αφορά την κατασκευή και το χοντρικό εμπόριο, πριν την πληρωμή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Για τα προϊόντα εισαγωγής από τρίτες χώρες, η διακίνηση πραγματοποιείται ελεύθερα στην Κοινότητα, με καθεστώς αναστολής, με τον όρο ότι δεν έχουν επίσημα διατεθεί για κατανάλωση.

Εναρμονισμένες διαδικασίες, που εμπνέονται από τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις, αποσκοπούν στη διασφάλιση ότι τα προϊόντα που παραδίδονται στον

τελικό καταναλωτή έχουν επιβαρυνθεί με το φόρο. Οι διαδικασίες αυτές βασίζονται σε στοιχεία, όπως σύστημα χώρων αποθήκευσης που συνδέονται μεταξύ τους, για την αποθήκευση και τη διακίνηση εμπορευμάτων για τα οποία έχουν ανασταλεί οι φόροι.. Υπεύθυνοι αποθηκών διαπιστευμένοι από τις δημόσιες αρχές, αρμόδιοι για τη πληρωμή και για την παροχή χρηματικής εγγύησης. Κράτηση λογιστικών βιβλίων σε κάθε αποθήκη. Διοικητικό έγγραφο που ετοιμάζει ο αποστολέας, συνοδευτικό των εμπορευμάτων.

Η επιτροπή κατέθεσε πρόταση εμπνευσμένη από το εφαρμοζόμενο σύστημα ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα ορυκτά έλαια. Η πρόταση αυτή, παράλληλα με τον στόχο της προστασίας του περιβάλλοντος, έχει ως μέλημα την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η κεντρική ιδέα είναι να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής του ισχύοντος κοινοτικού συστήματος ειδικών φόρων κατανάλωσης πέρα από τα ορυκτά έλαια, των οποίων οι συντελεστές αυξάνονται με την ίδια ευκαιρία, έτσι ώστε να καλύπτει το φυσικό αέριο, τον άνθρακα και τη ηλεκτρική ενέργεια, τομείς για τους οποίους προβλέπονται κατώτατα επίπεδα φορολόγησης. Η πρόταση συνιστά, για αντάλλαγμα, τη μείωση της φορολογίας της εργασίας, προκειμένου να αποφευχθεί κάθε αύξηση συνολικών φορολογικών επιβαρύνσεων.

Η πρόταση εντάσσεται εξάλλου στη θέληση συντονισμένης δράσεως σε κοινοτικό επίπεδο, για την επίτευξη των στόχων της διάσκεψης των Ηνωμένων Εθνών σχετικά με τις κλιματικές αλλαγές που συνήλθε το 1997 στο Κιότο, όπου η Κοινότητα ανέλαβε να μειώσει κατά 8% το επίπεδο του 1990 των εκπομπών της αερίων που συμβάλλουν στο φαινόμενο του θερμοκηπίου για την περίοδο 2008-2012.

(Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19 <<Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα>>*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986 , <http://europa.eu/index-el.htm> , [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr))

## 2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΝΟΡΑ

Μια από τις μεγάλες προκλήσεις της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών. Μέχρι τότε, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονταν για το εσωτερικό ενός κράτους φορολογούνταν διαφορετικά από εκείνα που προορίζονταν για εξαγωγή. Κατά την εξαγωγή το προϊόν απαλλασσόταν κάθε φορολογίας, αλλά στο πέρασμα των συνόρων, υποβαλλόταν στον ΦΠΑ και σε τυχόν άλλους έμμεσους φόρους του κράτους κατανάλωσης. Οι φόροι επί των εισαγομένων ειδών, ίσοι με τους φόρους επί των ομοειδών εγχώριων προϊόντων, αποτελούσαν έσοδο του κράτους κατανάλωσης.

Η προστασία την οποία πρόσφερε αυτό το σύστημα κατά της λαθρεμπορίας και της φοροδιαφυγής εξαρτιόταν από τους ελέγχους στα σύνορα. Χωρίς εξακρίβωση στα σύνορά του ότι είχαν εξαχθεί πράγματι τα αγαθά για τα οποία ζητιόταν επιστροφή των φόρων, θα ήταν πολύ εύκολο για ανέντιμους επιχειρηματίες να ζητούν απαλλαγή των φόρων για εξαγωγή και να διαθέτουν τα εμπορεύματα στην εσωτερική αγορά του κράτους των, είτε σε τιμές κατώτερες των φορολογούμενων ομοειδών προϊόντων, πράγμα που θα διαστρέβλωνε τον εσωτερικό ανταγωνισμό, είτε στις κανονικές τιμές των φορολογηθέντων αντίστοιχων ειδών, πράγμα που θα τους απέφερε υψηλά παράνομα κέρδη. Για να αποφεύγονται οι απώλειες φορολογικών εσόδων και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, υπήρχαν οι έλεγχοι στα σύνορα των απαλλαγών των εξαγωγών και των φορολογήσεων των εισαγωγών. Έλεγχοι που συνιστούν τα λεγόμενα φορολογικά σύνορα

Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για την ταχεία μετάβαση προς ένα σύστημα φορολογίας στον τόπο καταγωγής δεν είχαν συγκεντρωθεί, ιδίως όσον αφορά το αντισταθμιστικό σύστημα και την ικανοποιητική προσέγγιση των συντελεστών. Θεσπίστηκε συνεπώς μεταβατικό καθεστώς με το οποίο κατέστη δυνατή η κατάργηση των ελέγχων στα φορολογικά σύνορα, συνδυάζοντας τους κανόνες φορολογίας στον τόπο καταγωγής και προορισμού. Για να εξασφαλιστεί η ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας, οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών δεν έπρεπε πλέον να θεωρούνται ως εισαγωγές ή εξαγωγές. Το αποτέλεσμα αυτό επετεύχθη με το μεταβατικό καθεστώς, βάσει του οποίου η διάβαση ενός συνόρου δεν επιβαρύνεται πλέον με φόρο, και το οποίο λαμβάνει αποκλειστικά υπόψη του τις φορολογητέες πράξεις, όπως συμβαίνει και στο πλαίσιο του εγχωρίου καθεστώτος.

Από την 1 Ιανουαρίου 1993, δεν χρειάζονται τελωνειακές διατυπώσεις. Η Κοινότητα αποτελεί τώρα ένα ενιαίο έδαφος χωρίς σύνορα ως προς την κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Αυτό επιτρέπει στους επιχειρηματίες να κερδίζουν πολύτιμο χρόνο και να επιτυγχάνουν έτσι μείωση του κόστους μεταφοράς κατά την κυκλοφορία των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας. Από το 1993, οι ιδιώτες που μετακινούνται σε άλλο κράτος μέλος έχουν τη δυνατότητα να αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες για προσωπική τους χρήση με τους ίδιους όρους φορολογίας που ισχύουν για του υπηκόους του κράτους αυτού. Μπορούν να επιστρέψουν στη χώρα τους με τα αγαθά χωρίς να φορολογηθούν εκ νέου εκτός εξαιρέσεων.

(Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο

*Ευρωπαϊκής Πολιτικής*>> Παπαζήση Αθήνα 2002 , <http://europa.eu/index-el.htm>)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

#### 3.1 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΑΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

Άμεσοι φόροι είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα έσοδα των επιχειρήσεων και των ιδιωτών, οι οποίοι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών και ο συντελεστής των οποίων είναι συχνά προοδευτικός.

Σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους δαπάνης, η εναρμόνιση των οποίων προβλέπεται στις ιδρυτικές συνθήκες των Κοινοτήτων, για να αποφεύγονται τα εμπόδια στις συναλλαγές και στον ελεύθερο ανταγωνισμό και αργότερα για την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, η εναρμόνιση των άμεσων φόρων δεν προβλέπεται ρητά στις συνθήκες αυτές. Με τον χρόνο όμως φάνηκε ότι η ελευθερία κίνησης των κεφαλαίων και ο ορθολογικός καταμερισμός των συντελεστών της παραγωγής μέσα στην Κοινότητα απαιτούσαν μια ελάχιστη εναρμόνιση των άμεσων φόρων. Λόγω της φύσης αυτών των φόρων, η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας συναντά πολλές δυσκολίες, και η προσπάθεια έχει συγκεντρωθεί περισσότερο στην επίτευξη σταδιακής και επιμέρους σύγκλισης φορολογιών αυτών, όπου αυτό είναι δυνατό με άμεσο ή έμμεσο τρόπο.

Συγκεκριμένα, κατευθυντήρια οδηγία της Κοινότητας, προβλέπει την ίδια φορολογική μεταχείριση του προσωπικού εισοδήματος των εργαζομένων σε χώρες που δεν είναι η μόνιμη κατοικία τους.

Μια σειρά όμως από διατάξεις της Συνθήκης ΕΟΚ επιβάλλει έμμεσα την εναρμόνισή τους στην έκταση που παρεμποδίζουν την ελεύθερη λειτουργία των

δυνάμεων του ανταγωνισμού και την επίτευξη των στόχων της Κοινότητας. Έτσι λ.χ. το άρθρο 100 της Συνθήκης αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να προσεγγίζουν τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στη εγκαθίδρυση ή την λειτουργία της κοινής αγοράς. Ρητή διάταξη για φορολογική εναρμόνιση, τουλάχιστον όσον αφορά σε ορισμένες πλευρές των άμεσων φόρων, περιλαμβάνει και το άρθρο 220, το οποίο επιβάλλει στα κράτη μέλη να διεξάγουν διαπραγματεύσεις προκειμένου να εξασφαλίσουν την κατάργηση της διπλής φορολογίας στην Ένωση. Ανάλογη διάταξη εισάγει και το άρθρο 130F που υιοθετήθηκε με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη και το οποίο επιβάλλει την κατάργηση των νομικών και δημοσιονομικών φραγμών στη συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων, των ερευνητικών κέντρων και των Πανεπιστημίων της Ένωσης. Τέλος, κάποια εναρμόνιση των άμεσων φόρων, και ιδιαίτερα ορισμένων πλευρών τους, επιβάλλουν έμμεσα ορισμένες άλλες διατάξεις που αναφέρονται στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, την ελευθερία εγκατάστασης, την ελευθερία παροχής υπηρεσιών και την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων.

Οι δυσχέρειες που αντιμετώπισε η Επιτροπή στην προώθηση περισσότερο φιλόδοξων στόχων στο τομέα της εναρμόνισης της φορολογίας των κερδών των νομικών προσώπων, αλλά και οι φόβοι μήπως μια ευρύτερη εναρμόνιση θα προκαλούσε φυγή κεφαλαίων σε τρίτες χώρες, οδήγησαν την Επιτροπή να συγκεντρωθεί στην προώθηση της εναρμόνισης ορισμένων πλευρών της φορολογίας αυτής. Άλλωστε, η υπογραφή της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης και η δημιουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς επέβαλαν την εναρμόνιση εκείνων



κυρίως των στοιχείων της φορολογίας αυτής που παρεμπόδιζαν τη δημιουργία και τη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. (Γεωργακόπουλος Θ. Α. <<*H Ευρωπαϊκή Ένωση*>> ,Α. Σταμούλης Αθήνα - Πειραιάς 1995, Μούσης Ν. <<*Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής*>> Παπαζήση Αθήνα 2002)

### 3.2 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που υπολογίζονται με βάση το εισόδημα των φορολογουμένων. Οι φόροι εισοδήματος πρέπει να είναι ουδέτεροι, ώστε να μην διαφοροποιούν το κόστος παραγωγής και την αποδοτικότητα του κεφαλαίου και τελικά τους όρους ανταγωνισμού στο χώρο της Κοινότητας. Οι φόροι αυτοί μπορεί να παραβιάζουν την ομαλή λειτουργία μιας οικονομικής ένωσης και να χρειάζεται εναρμόνισή τους. Έτσι, λ.χ. όταν η φορολογία των μισθωτών σε ένα κράτος μέλος είναι σχετικά υψηλή, οι εργαζόμενοι θα τείνουν να μεταναστεύσουν από το κράτος με υψηλή φορολογική επιβάρυνση σε κράτη μέλη με χαμηλή φορολογική επιβάρυνση, με συνέπεια να παραβιάζεται η αποτελεσματική κατανομή των πόρων. Για παράδειγμα, η χαμηλή φορολογία κερδών σε μια χώρα δεν διαφέρει από μια έμμεση επιχορήγηση των εγχώριων επιχειρήσεων, όπως επίσης χαμηλή φορολογία του εργατικού εισοδήματος σε μια χώρα διαφοροποιεί το εργατικό κόστος και κατά συνέπεια το κόστος παραγωγής στο χώρο της Κοινότητας. Επίσης το διαφορετικό ύψος των φορολογικών συντελεστών των άμεσων φόρων, έχει σημαντικές επιπτώσεις στην κατανομή των πόρων, στον κοινοτικό χώρο γενικότερα. Ακόμη η μη εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας συντελεί στη μείωση της διπλής φορολόγησης των κερδών ή των εισοδημάτων

γενικότερα στο χώρο της Κοινότητας, ιδιαίτερα λόγω της ύπαρξης διαφορετικών συστημάτων παρακράτησης των φόρων εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Η Κοινότητα καταβάλλει προσπάθειες εναρμόνισης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος αφορά τις μεγάλες επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή εταιριών κεφαλαίου, ενώ δεν φαίνεται προς το παρόν τουλάχιστο να ασχολείται με την εναρμόνιση των φόρων εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Η Κοινότητα στον τομέα των άμεσων φόρων επιδιώκει τη σύγκληση των συστημάτων με παράλληλη διεργασία για την έκδοση κατευθυντήριων οδηγιών.

Όπως και στις λοιπές φορολογίες, έτσι και στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, η εναρμόνιση μπορεί να αφορά τη βάση του φόρου, το ύψος και τη διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών ή την αρχή επιβολής του φόρου στα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους σε ένα κράτος μέλος και πραγματοποιούν κέρδη σε άλλα κράτη μέλη. Επιπλέον, υπάρχει ένα πρόσθετο θέμα στον τρόπο φορολογίας των αδιανεμήτων και διανεμόμενων κερδών, θέμα στο οποίο αναφερόμαστε συνήθως ως το σύστημα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Στην πράξη συναντώνται διάφορα συστήματα, τρία από τα οποία εφαρμόζονται σήμερα στις χώρες της Κοινότητας.

Το κλασικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο φορολογούνται όλα τα κέρδη της επιχείρησης στο επίπεδο του νομικού προσώπου και στη συνέχεια φορολογούνται και πάλι τα διανεμόμενα κέρδη στα χέρια και για λογαριασμό των μετόχων. Το βασικό μειονέκτημα του συστήματος αυτού είναι ότι οδηγεί σε διπλή φορολογία των διανεμόμενων κερδών, αλλά πλεονεκτεί γιατί αποφέρει συνήθως

περισσότερα έσοδα.

Το σύστημα πίστωσης του φόρου των διανεμόμενων κερδών σύμφωνα με το οποίο τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο επίπεδο του νομικού προσώπου, αλλά αναγνωρίζεται στους μετόχους δικαίωμα έκπτωσης ενός ποσοστού του φόρου που επιβάρυνε τα διανεμηθέντα κέρδη από το φόρο που αναλογεί σ' αυτά, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το σύστημα αυτό δηλαδή αποφεύγει εν μέρει τη διπλή φορολογία ανάλογα με το ποσοστό φόρου που αναγνωρίζεται για έκπτωση.

Το σύστημα των διαφορετικών συντελεστών σύμφωνα με το οποίο επιβάλλεται διαφορετικός συντελεστής στα αδιανεμήτα και διανεμόμενα κέρδη, σύστημα το οποίο φυσικά αποφεύγει τελείως τη διπλή φορολογία.

(Γεωργακόπουλος Θ. Α. <<Η Ευρωπαϊκή Ένωση>> ,Α. Σταμούλης Αθήνα – Πειραιάς 1995 , Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19 <<Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα>>* ,Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986)

### 3.3 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων επιδιώκεται, επίσης, έμμεσα, με τη δημιουργία ενιαίας κεφαλαιαγοράς στην Κοινότητα, την κατάργηση των φορολογικών συνόρων για την ελεύθερη κίνηση του κεφαλαίου, και με τη θέσπιση ίσης φορολογικής μεταχείρισης κερδών – μερισμάτων στο χώρο της ΕΟΚ. Η εξασφάλιση ελεύθερης ροής των μερισμάτων, για να επιτευχθεί ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων, προϋποθέτει την εναρμόνιση της φορολογίας του

προσωπικού εισοδήματος στις χώρες της Κοινότητας.

Στόχος της οδηγίας 2003/48/EK είναι να παράσχει τη δυνατότητα ώστε τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις, υπό μορφή τόκων που καταβάλλονται, σε ένα κράτος μέλος, σε δικαιούχους που είναι φυσικά πρόσωπα που διαμένουν μόνιμα σε ένα άλλο κράτος μέλος, να φορολογούνται πραγματικά, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις του εν λόγω κράτους μέλους διαμονής. Το μέσο που έχει αποφασιστεί για να παράσχει τη δυνατότητα πραγματικής φορολόγησης των τόκων που καταβάλλονται στο κράτος μέλος όπου ο δικαιούχος έχει τη φορολογική του κατοικία, συνίσταται στην αυτόματη ανταλλαγή στοιχείων (συνεργασία και ανταλλαγή τραπεζικών στοιχείων) μεταξύ των κρατών μελών, σχετικά με την εν λόγω <<καταβολή τόκων >>.

Εφόσον ο πραγματικός δικαιούχος των τόκων είναι μόνιμος κάτοικος ενός άλλου κράτους μέλους εκτός εκείνου στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο φορέας πληρωμής, η οδηγία επιβάλλει στον εν λόγω φορέα πληρωμής να ανακοινώνει στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος, ορισμένες ελάχιστες πληροφορίες όπως είναι η ταυτότητα και η κατοικία του πραγματικού δικαιούχου, το όνομα ή η εταιρική επωνυμία και η διεύθυνση του φορέα πληρωμής, ο αριθμός λογαριασμού του πραγματικού δικαιούχου ή, ελλείψει αυτού, τα στοιχεία της τοκοφόρας απαίτησης, καθώς και πληροφορίες σχετικά με την καταβολή των τόκων.

Όσον αφορά την κατανομή των εσόδων, η οδηγία επιβάλλει τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν την παρακράτηση στη πηγή, να παρακρατούν το 25% στα έσοδά τους και να μεταβιβάζουν το 75% στο κράτος μέλος διαμονής του πραγματικού

δικαιούχου των τόκων.

Στο πλαίσιο της <<δέσμης φορολογικών μέτρων>> που αποσκοπούν στη καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, Ευρωπαϊκή Κοινότητα αποφάσισε να υιοθετήσει ένα κανονιστικό μέτρο για τον περιορισμό των υφιστάμενων στρεβλώσεων στην πραγματική φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις.

Πράγματι, τα υπό μορφή τόκων εισοδήματα από αποταμιεύσεις αποτελούν φορολογήσιμα εισοδήματα για τους κατοίκους όλων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Λόγω όμως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρα 56 έως 60 της συνθήκης) και ελλείψει συντονισμού των εθνικών καθεστώτων που αφορούν την φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, ειδικότερα όσον αφορά τη διαχείριση τόκων που εισπράττονται από μη μόνιμους κατοίκους, είναι επί του παρόντος συχνά δυνατόν να αποφεύγουν οι κάτοικοι των κρατών μελών κάθε μορφή φορολόγησης επί των τόκων που εισπράττονται σε ένα άλλο κράτος μέλος εκτός εκείνου όπου διαμένουν. Η εν λόγω κατάσταση επιφέρει, κατά τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, στρεβλώσεις που δεν συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά. Εξάλλου, ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή όσον αφορά τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις και αυξάνει τη φορολογική πίεση σε εισοδήματα λιγότερο κινητικών πηγών.

Η συναίνεση που επετεύχθη στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και στις μεταγενέστερες συνόδους αφορά την καθιέρωση μιας αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στο σύνολο των κρατών μελών, με εξαίρεση το Βέλγιο, το Λουξεμβούργο και την Αυστρία, για τα οποία θα ισχύσει μια μεταβατική περίοδος.

Για να διαφυλαχθεί η ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών χρηματαγορών, τα Ευρωπαϊκά όργανα επιδιώκουν συζητήσεις με βασικές τρίτες χώρες, όπως οι ΗΠΑ, η Ελβετία, το Λιχτενστάιν, το Μόναχο, η Ανδόρα και ο Άγιος Μαρίνος, με σκοπό να προωθήσουν τη θέσπιση ισοδύναμων μέτρων στις χώρες αυτές.

(Γεωργακόπουλος Θ. Α. <<Η Ευρωπαϊκή Ένωση>> ,Α. Σταμούλης Αθήνα – Πειραιάς 1995 , <http://europa.eu/index-el.htm> , Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> ,Παπαζήση Αθήνα 2002)

### 3.4 ΚΙΝΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Οι οδηγίες 69/355/ΕΟΚ και 74/553/ΕΟΚ αποσκοπούν στην εναρμόνιση των νομοθεσιών που αφορούν φόρους εισφοράς που εισπράττουν τα κράτη μέλη κατά τη συγκέντρωση κεφαλαίων που επιβάλλονται στις κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Προκειμένου να μειωθεί ο κίνδυνος διακρίσεων και διπλής φορολογίας και γενικότερα, να βελτιωθεί η κυκλοφορία κεφαλαίων στο εσωτερικό της κοινής αγοράς, είναι απαραίτητο να εναρμονισθούν αυτοί οι φόροι εισφοράς. Η εναρμόνισή τους δε, έχει ολοκληρωθεί εφόσον οι σχετικές οδηγίες καθορίζουν το κράτος μέλος που επιβάλλει το φόρο, τον υποκείμενο στο φόρο, τις φορολογητέες πράξεις (σύσταση εταιρειών, αύξηση κεφαλαίου, έκδοση ομολόγων και γενικότερα κάθε πράξη που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών), τη φορολογική βάση, τον φορολογικό συντελεστή, που δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το 1%, τους όρους υπό τους οποίους χορηγείται απαλλαγή από το φόρο εισφοράς. Οι οδηγίες καταργούν όλους τους υπόλοιπους φόρους που αφορούν τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων.

Προβλέπεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν ποσό επί του οποίου εισπράττεται ο φόρος με βάση την πραγματική αξία των εταιρικών μεριδίων, τα οποία παρέχονται ή ανήκουν σε κάθε εταίρο. Τούτο δεν ισχύει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται αποκλειστική παροχή εισφορών σε μετρητά. Επίσης, το ποσό αυτό δεν δύναται σε ουδεμία περίπτωση να είναι μικρότερο από την ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων τα οποία παρέχονται ή ανήκουν σε κάθε εταίρο.

( <http://europa.eu/index-el.htm> , Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων Βρυξέλλες 20/3/1996)

### 3.5 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το έτος 1990, μπορεί να θεωρηθεί ως ένας σημαντικός σταθμός στον τομέα της εναρμόνισης του φόρου των κερδών των ανώνυμων εταιρειών. Η διευκόλυνση της δημιουργίας βιομηχανικών επιχειρήσεων ανταγωνιστικών σε διεθνές επίπεδο απαιτεί την μη υπερφορολόγηση των επιχειρήσεων που δρουν σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη σχετικά με εκείνες που έχουν μόνον εθνικές δραστηριότητες. Κατά το έτος αυτό, υιοθετήθηκαν δυο προτάσεις της Επιτροπής για οδηγίες που είναι γνωστές ως η οδηγία των συγχωνεύσεων και η οδηγία της μητρικής – θυγατρικής επιχείρησης. Η πρώτη αφορά στην εναρμόνιση της φορολογικής μεταχείρισης των συγχωνεύσεων που γίνονται μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν την εγκατάστασή τους σε διαφορετικά κράτη μέλη (φορολογίας υπεραξίας εισφορών, συμψηφισμός ζημιών, κ.α.). Η δεύτερη αφορά στη φορολογική μεταχείριση των κερδών των μητρικών και θυγατρικών εταιρειών, ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία των κερδών τους. Εξάλλου, το ίδιο έτος, υπεγράφη μεταξύ των κρατών μελών κατ' εφαρμογή του άρθρου 293 της ΕΚ η σύμβαση διαιτησίας, με στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψει από την αλλαγή των τιμών στις οποίες γίνονται οι συναλλαγές μεταξύ μητρικών και θυγατρικών επιχειρήσεων που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη.

Η πρώτη κατευθυντήρια οδηγία που θεσπίστηκε από το Συμβούλιο τον Ιούλιο του 1990 αφορά το φορολογικό καθεστώς που επιβάλλεται στις υπεραξίες που πραγματοποιούνται σε περίπτωση συγχώνευσης, διάσπασης, εισφορές ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιρειών που δρουν σε διάφορα κράτη μέλη. Οι εθνικές νομοθεσίες θεωρούν αυτές τις ενέργειες σαν ολική ή μερική



εκκαθάριση της εταιρίας που προσκομίζει ενεργητικό σε άλλη και της επιβάλλουν φόρο υπεραξίας. Αυτή η υπεραξία όμως, εκτιμάται κατά τεχνητό τρόπο, εφόσον συγκρίνεται η αγοραστική αξία του φορολογούμενου αγαθού (της ίδιας της επιχείρησης, ή ενός κτιρίου, ή ενός οικοπέδου, ή ενός πακέτου μετοχών) με την αξία του ίδιου αγαθού όπως εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης, δηλαδή, κατά κανόνα υποτιμημένη. Αυτός ο υπολογισμός είναι άδικος, γιατί στην πραγματικότητα δεν υπάρχει εκκαθαριστικό επιχείρησης αλλά απλή προσέγγιση επιχειρήσεων διαφόρων κρατών μελών. Το αποτέλεσμα είναι η παρεμπόδιση του εκσυγχρονισμού και της ανάπτυξης δυναμικής και διεθνώς ανταγωνίσιμης ευρωπαϊκής βιομηχανίας.

Η οδηγία 90/434/ΕΟΚ και 2005/19/ΕΚ του Συμβουλίου, εισάγουν ένα κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE μεταξύ κρατών μελών. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει τις οδηγίες στις περιπτώσεις συγχώνευσης, διάσπασης, μερικής διάσπασης, εισφορών ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιρειών δυο ή περισσότερων κρατών μελών και στη μεταφορά της καταστατικής έδρας από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ευρωπαϊκών εταιρειών.

Η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μερική διάσπαση ή παρόμοια πράξη δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών, οι οποίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας, κατά το χρόνο εκτέλεσης της

εν λόγω πράξης, αλλά μόνο όταν οι υπεραξίες αυτές θα έχουν πλέον πραγματοποιηθεί. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να εξασφαλίσουν ότι, όταν οι προβλέψεις ή τα αποθεματικά που διέθετε στην πραγματικότητα η SE ή η SCE πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας απαλλάσσονται, εν μέρει ή εξ ολοκλήρου, του φόρου και δεν προκύπτουν από μόνιμες εγκαταστάσεις του εξωτερικού, οι προβλέψεις ή τα αποθεματικά αυτά μπορούν να μεταφερθούν, με την ίδια φορολογική απαλλαγή, από μόνιμη εγκατάστασή της SE ή της SCE που βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους από το οποίο μεταφέρθηκε η καταστατική έδρα. Η παροχή, επ' ευκαιρία συγχώνευσης, διάσπασης ή ανταλλαγής μετοχών, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας ή αποκτώσας εταιρείας σε εταίρο της εισφέρουσας ή αποκτώμενης εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης αυτής εταιρείας, δεν πρέπει να συνεπάγεται, αυτή καθ' αυτή, καμία φορολόγηση του εισοδήματος, των κερδών ή των υπεραξιών αυτού του εταίρου.

Εάν μεταξύ των εισφερόμενων στοιχείων επ' ευκαιρία συγχώνευσης, διάσπασης ή εισφοράς ενεργητικού περιλαμβάνεται μόνιμη εγκατάσταση της εισφέρουσας εταιρείας η οποία βρίσκεται σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της εταιρείας, το εν λόγω κράτος παραιτείται από το δικαίωμα επιβολής φορολογίας στη μόνιμη εγκατάσταση. Η φορολόγηση των υπεραξιών που προκύπτουν από τη διασυνοριακή αναδιάρθρωση εταιρειών η οποία πραγματοποιείται με τη μορφή συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφορών στοιχείων ενεργητικού και ανταλλαγών μετοχών αναβάλλεται για μεταγενέστερη εκχώρηση των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού.

Η ΕΟΚ μελέτησε τα εμπόδια για την ανάπτυξη αγοράς κεφαλαίου και διετύπωσε την δεύτερη κατευθυντήρια οδηγία που αφορά το φορολογικό καθεστώς, που επιβάλλεται στις μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις διαφόρων κρατών μελών. Είναι προφανές ότι η απόφαση μιας εταιρείας να συστήσει μια θυγατρική επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας εξαρτάται πολύ από το κατά πόσο τα μερίσματα, τα οποία ενδέχεται να καταβάλλει η δεύτερη στην πρώτη, θα φορολογούνται τόσο στη χώρα που είναι η φορολογική κατοικία της εταιρείας, όσο και στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική επιχείρηση. Η Ευρωπαϊκή Ένωση θεσπίζει φορολογικούς κανόνες που δεν επηρεάζουν τον ανταγωνισμό όσον αφορά τις συγκεντρώσεις εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών. Καταργεί την διπλή φορολογία των κερδών που διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων από θυγατρική στη μητρική της που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Η οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23<sup>ης</sup> Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει εφαρμόζεται από κάθε κράτος μέλος, στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται προς μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε αυτό το κράτος εταιρειών άλλων κρατών μελών και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα κράτος μέλος άλλο από εκείνο στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, στις διανομές κερδών οι οποίες πραγματοποιούνται από τις εταιρείες αυτού του κράτους προς μόνιμες εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους των οποίων είναι θυγατρικές.

Η οδηγία δεν αποτελεί εμπόδιο για την εφαρμογή εθνικών ή συμβατικών διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποφυγή απατών και καταχρήσεων.

Η εταιρεία υποδηλώνει έναν <<καθορισμένο τόπο επιχειρησιακών δραστηριοτήτων>> (σε κράτος μέλος) που διεξάγεται, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους μέλους, τα κέρδη υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή βρίσκεται, δυνάμει σχετικής διμερούς φορολογικής σύμβασης, ή δυνάμει του εθνικού δικαίου. Η ιδιότητα μιας εταιρείας ως <<μητρικής>> αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρεία ενός κράτους μέλους συμμετέχοντας κατά 15% τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους που πληρεί τους ίδιους όρους.

Όταν η μητρική εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης μητρικής εταιρείας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρείας, το κράτος που βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της, είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά, είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρεία και τη μόνιμη εγκατάσταση της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρείας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρεία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική (υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις όσον αφορά τον ορισμό και το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής).

Επιπλέον, η οδηγία προβλέπει να καθοριστεί πλήρως ο φόρος που πρέπει να εκπίπτει η μητρική εταιρεία (περιλαμβανομένων των φόρων εταιρειών που κατέβαλαν θυγατρικές χαμηλότερου επιπέδου), ώστε να εκλείψει ολοσχερώς η διπλή φορολογία. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ακόμη και χωρίς ένα κοινό σύστημα για

την αποφυγή τις διπλής φορολογίας, η οδηγία περιλαμβάνει στο φόρο που πρέπει να αφαιρεθεί από τα κέρδη τις μητρικής εταιρείας όλους τις φόρους που καταβλήθηκαν από τις θυγατρικές εταιρείες στα διάφορα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να προβλέπουν ότι οι επιβαρύνσεις λόγω συμμετοχών ή λόγω μείωσης τις αξίας που προκύπτουν από τη διανομή κερδών τις θυγατρικής εταιρείας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη τις μητρικής εταιρείας. Τα κέρδη που διανέμονται από μια θυγατρική εταιρεία στη μητρική τις απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή. Το κράτος μέλος του οποίου το δίκαιο διέπει τη μητρική εταιρεία δεν δικαιούται να παρακρατεί στην πηγή φόρο επί των κερδών που λαμβάνει η εταιρεία αυτή από τη θυγατρική της.

Η διαφορετική φορολόγηση των κερδών τις χώρες μέλη τις EOK ευνοεί τις πολυεθνικές εταιρείες που έχουν τη δυνατότητα να διακινούν τα κέρδη τους εκεί όπου φορολογούνται λιγότερο. Χωρίς αμφιβολία, οι πολυεθνικές εκμεταλλεύονται πλήρως όλα τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από τις διαφορές στα φορολογικά συστήματα των διάφορων χωρών, κάνοντας κερδοσκοπικές εικονικές συναλλαγές (υπερτιμολογήσεις, υποτιμολογήσεις, χαμηλότοκα δάνεια) μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών και ανακαλύπτοντας τις χώρες που χαρακτηρίζονται <<φορολογικοί παράδεισοι>>.

Οι πολιτικοί της Ευρώπης άρχισαν να ασχολούνται με την εναρμόνιση της φορολογίας από το 1962. Ήταν το έτος που οι Αμερικανοί ήταν επικεντρωμένοι στην <<κατάκτηση>> της σελήνης μέχρι τα τέλη της δεκαετίας. Οι <<εξορμήσεις>> των Αμερικανών στο διάστημα ήταν ένας μεγάλος θρίαμβος. Τα προβλήματα των Ευρωπαίων ως προς την υλοποίηση του δικού τους ονείρου ήταν,

όμως, πολύ μεγαλύτερα. Σήμερα, τα σχέδια για μια νέα ενιαία βάση φορολογίας αρχίζουν να λαμβάνουν πιο ρεαλιστικές διαστάσεις, παρά τις προσπάθειες πολλών χωρών να διακόψουν κάθε τέτοια απόπειρα.

Στις 2 Μαΐου, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρέδωσε έκθεση όπου παρουσιάζεται η πρόοδος που έχει γίνει πρόσφατα στη χάραξη ενός νομοθετικού πλαισίου για την επιβολή ενιαίας βάσης για τη φορολογία των επιχειρήσεων πάνω στην οποία θα προσδιορίζεται ο φορολογικός συντελεστής. Ο Λάσλο Κάβακ, επίτροπος φορολογικών θεμάτων, δήλωσε πως οι τελικές προτάσεις θα είναι έτοιμες το πρώτο εξάμηνο του 2008 και υπέδειξε πως μετά το 2010 θα είναι εφικτή η εφαρμογή μιας εναρμονισμένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων σε πλαίσιο ΕΕ αντί των 27 διαφορετικών συστημάτων που υπάρχουν σήμερα. Κατά τις επισημάνσεις ειδικών, το κόστος συμμόρφωσης με τα νέα κριτήρια θα είναι κατά πολύ χαμηλότερο και θα ενισχυθεί η δραστηριότητα στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς. Πολλές από τις λεπτομέρειες, όπως είναι το θέμα της καταγραφής των εσόδων ανά κράτος μέλος. Παραμένουν αδιευκρίνιστα. Ωστόσο, τα Υπουργεία Οικονομικών κάθε χώρας θα ορίζουν το δικό τους φορολογικό συντελεστή.

Αυτή η διαχωριστική γραμμή μεταξύ της ενιαίας φορολογικής βάσης στην ΕΕ και των <<εθνικών>> φορολογικών συντελεστών είναι το δόγμα στο οποίο στηρίζει η επιτροπή τις προτάσεις της. Αλλά μόνο και μόνο η αναφορά στο θέμα της εναρμόνισης 27 φορολογικών συστημάτων προκαλεί αλλεργικές αντιδράσεις σε ορισμένους υπουργούς Οικονομικών. Οπότε θα πρέπει να αναμένονται διαφωνίες. Αλλά αυτό δεν σημαίνει πως κάθε προσπάθεια θα πρέπει να ακυρωθεί.

Τον Απρίλιο του 2006, στο πλαίσιο άτυπης συνάντησης των υπουργών Οικονομικών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων της Ρουμανίας και της Βουλγαρίας, 12 χώρες υποστήριξαν την εφαρμογή μιας ενιαίας φορολογικής βάσης. Οκτώ χώρες τήρησαν μια συντηρητικά θετική στάση, ενώ μόνον επτά ήταν κατηγορηματικά αντίθετες.

Στους αντιρρησίες περιλαμβάνονταν η Εσθονία, η Βρετανία και η Ιρλανδία. Οι δυο τελευταίες χώρες γενικά διαφωνούν με την εκχώρηση εξουσιών στις Βρυξέλλες. Η κυβέρνηση της Ιρλανδίας υποψιάζεται πως μια ενιαία βάση φορολογίας θα οδηγήσει σε ενιαίους συντελεστές, αναγκάζοντας την να αυξήσει το λίαν ευνοϊκό για τις επιχειρήσεις ποσοστό φορολόγησης του 12,5%. Όπως επισημαίνει ο Πίτερ Κάσονς, συνεταιίρος στην PricewaterhouseCoopers, η ανεξαρτησία των κυβερνήσεων στη φορολογία αφού έχει περιοριστεί η ευελιξία κινήσεων στον τομέα της δημοσιονομικής πολιτικής ίσως να <<διακινδυνεύεται>> προς το παρόν, αλλά όχι ο προκαθορισμός των συντελεστών.

Παρά τις αντιδράσεις, έχουν ήδη δρομολογηθεί κάποιες προτάσεις. Όπως συνέβη με την περίπτωση της Ευρωζώνης όπου επικρατεί ένα ενιαίο νόμισμα, μια ομάδα κρατών θα πρέπει να λάβει την πρωτοβουλία μιας βαθύτερης συνεργασίας σε αυτό το πεδίο. Οι υποστηρικτές αυτής της γραμμής στην επιτροπή μπορούν να διασφαλίσουν τη στήριξη των οκτώ προαναφερόμενων κρατών. Η έγκριση των προτάσεων αυτών με ψήφο πλειοψηφίας θα είναι δυσκολότερη οδός. Παραδόξως, ειδήμονες αυτών των θεμάτων υποστηρίζουν πως μια ενιαία φορολογική βάση θα ωφελήσει τις χώρες που είναι αρνητικά προδιατεθειμένες. Στις περιπτώσεις της Βρετανίας και της Εσθονίας θα αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα. Θα επωφελούνταν

εις βάρος της Γερμανίας, η οποία είναι από τους πλέον ενθέρμους υποστηρικτές, όπως υποστηρίζουν μελετητές του κέντρου ερευνών της φορολόγησης των επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου της Οξφόρδης. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην πείσουν τους αντιρρησίες, αλλά η εναρμόνιση των φορολογικών βάσεων δεν θεωρείται πλέον κάτι το εξωπραγματικό.

(Γεωργακόπουλος Θ. Α. <<Η Ευρωπαϊκή ένωση>> ,Α. Σταμούλης Αθήνα 1995, Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19* <<Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα>> ,Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986, Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> ,Παπαζήση Αθήνα 2002, Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ <<Το 2010 η ενιαία φορολογία στην ΕΕ>> 12/5/07 , <http://europa.eu/index-el.htm>, [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr) ).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

#### 4.1 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΚΑΙ ΑΠΑΤΗ

Ο μόνος τομέας όπου έχει προχωρήσει η εναρμόνιση είναι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος. Δεν πρέπει να υποεκτιμάται η σημασία αυτού του βήματος δεδομένου ότι η φοροδιαφυγή δημιουργεί προβλήματα στη λειτουργία μιας κοινής αγοράς γιατί οδηγεί σε δημοσιονομικές απώλειες, σε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας, αλλά και αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης της μισθωτής εργασίας, διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού, τη διακίνηση κεφαλαίου και, φυσικά, συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων, κάτι πολύ σημαντικό για τον προϋπολογισμό της Κοινότητας και τους προϋπολογισμούς των κρατών μελών.

Για το λόγο αυτό, οι δράσεις καταπολέμησης της απάτης περιλαμβάνονται στη φορολογική πολιτική της Κοινότητας. Πολλές πρωτοβουλίες έχουν είδη ξεκινήσει σε θέματα ΦΠΑ και ειδικών φόρων κατανάλωσης. Η διεθνής απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, ιδίως στον τομέα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων, συνεπάγεται σοβαρές απώλειες εσόδων. Έχει επίσης πολύ αρνητικό αντίκτυπο στο νόμιμο εμπόριο και στην επίσημη απασχόληση και διαβρώνει την εμπιστοσύνη στην ενιαία αγορά.

Η Κοινότητα σε μια δέσμη μέτρων για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, προβλέπει ότι θα πρέπει να γίνει σωστός προσδιορισμός των φόρων εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων για τον καλύτερο υπολογισμό της φορολογικής βάσης ενώ για την καλύτερη απόδοση των εισπράξεων των φόρων προβλέπεται

δικαστική δίωξη των φοροφυγάδων. Συγκεκριμένα, κατευθυντήρια οδηγία καθιερώνει μια διαδικασία συστηματικής ανταλλαγής φοροτεχνικών πληροφοριών για την ορθολογική φορολογία εισοδήματος – περιουσίας και τον εντοπισμό των φοροφυγάδων.

Με την απόφαση 888/98/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου άρχισε η εναρμόνιση της πολυετούς κοινοτικού προγράμματος δράσεως (fiscalis) με σκοπό τη βελτίωση της εφαρμογής των συστημάτων έμμεσης φορολογίας της εσωτερικής αγοράς. Το πρόγραμμα έχει ως στόχο τη στήριξη των κρατών μελών στην παροχή υψηλού και ομοιόμορφου επιπέδου γνώσεως της κοινοτικής νομοθεσίας, την αποτελεσματική συνεργασία, των φοροτεχνικών οργάνων – υπηρεσιών των χωρών της Κοινότητας και την καθιέρωση κοινών νομικών και διοικητικών ρυθμίσεων των φορολογικών αρχών.

Προκειμένου να καταπολεμήσει την απάτη και τη φοροδιαφυγή σε διεθνές επίπεδο, η Ευρωπαϊκή Ένωση ενισχύει τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών με στόχο τον ορθό υπολογισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, τις πληροφορίες που μπορούν να συμβάλουν στον ορθό υπολογισμό αυτών των φόρων.

Φόροι εισοδήματος και περιουσιακών στοιχείων θεωρούνται οι φόροι που καταβάλλονται, ανεξαρτήτως του συστήματος είσπραξης, επί του συνολικού εισοδήματος, επί του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων ή επί των επιμέρους στοιχείων του εισοδήματος ή της περιουσίας, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών που πραγματοποιούνται από εκποίηση ακινήτων ή κινητών περιου-

σιακών στοιχείων, των φόρων επί των μισθών που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις καθώς και των φόρων προστιθέμενης αξίας.

Η αρμόδια αρχή κράτους μέλους μπορεί να ζητήσει από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους πληροφορίες. Όλες οι πληροφορίες τις οποίες διαθέτει ένα κράτος μέλος κατ' εφαρμογή των οδηγιών αυτών είναι απόρρητες, στο κράτος μέλος αυτό, όπως και οι πληροφορίες που συλλέγονται κατ' εφαρμογή της εθνικής του νομοθεσίας.

Η οδηγία 2004/56/EK αποβλέπει στην επιτάχυνση της ροής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Η οδηγία αυτή αφορά την άμεση φορολογία (φόρος εισοδήματος, φόρος εταιριών και φόρος απόδοσης κεφαλαίου) επιτρέπει στα κράτη μέλη να συντονίζουν τις έρευνες τους στον τομέα της διασυνοριακής φοροδιαφυγής και να αναλαμβάνουν περισσότερες διαδικασίες τα μεν για λογαριασμό των δε. Η οδηγία αυτή επικαιροποιεί με τον τρόπο αυτό την οδηγία 77/799/ΕΟΚ περί αμοιβαίας συνδρομής με τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών στους τομείς της άμεσης φορολογίας.

(Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19 <<Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα>>*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986, <http://europa.eu/index-el.htm>)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΧΩΡΩΝ ΤΗΣ ΕΕ

#### 5.1 ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΧΩΡΩΝ

Στο νέο διεθνοποιημένο περιβάλλον όπου οι τεχνολογικές μεταβολές έχουν επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην εργασία και το κεφάλαιο ο εκσυγχρονισμός των φορολογικών συστημάτων αποτελεί σημαντικό εργαλείο στην προσπάθεια των κρατών για οικονομική ανάπτυξη και βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των οικονομιών τους.

Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο οι μεταρρυθμίσεις αυτές έχουν επικεντρωθεί στην διεύρυνση της φορολογικής βάσης με παράλληλο περιορισμό των εξαιρέσεων και φοροαπαλλαγών, στη σταθερότητα του φορολογικού συστήματος με στόχο την δημιουργία προβλέψιμου επιχειρηματικού περιβάλλοντος, στη μείωση του αριθμού των φορολογικών κλιμακίων, στην εισαγωγή τεχνολογιών πληροφορικής και διαδικτύου κατά τις συναλλαγές με τους πολίτες, στην παροχή φορολογικών κινήτρων για την προώθηση της τεχνολογίας και της καινοτομίας, στην φορολογική αποκέντρωση προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης κλπ.

Τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της ΕΕ έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους αλλά εξελίσσονται σε ένα πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από κάποια κοινά χαρακτηριστικά τα οποία και προσδιορίζουν σε ένα βαθμό και το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης. Κάποια από αυτά, όπως οι κανόνες δημοσιονομικής πειθαρχίας στη ζώνη του ευρώ, η τάση πληθυσμιακής γήρανσης που παρατηρείται σήμερα και αναμένεται να επιδεινωθεί κατά τα επόμενα χρόνια, και το σημαντικό ύψος των δημοσίων δαπανών στις χώρες-μέλη της ΕΕ, οδηγούν στην αύξηση της

φορολογικής επιβάρυνσης.

Αλλα χαρακτηριστικά όπως η κινητικότητα της φορολογικής βάσης, ο φορολογικός ανταγωνισμός, το γενικευμένο αίτημα για απλοποίηση και διαφάνεια του φορολογικού συστήματος, αλλά και η τάση για τη χρήση του φορολογικού συστήματος για τη δημιουργία κινήτρων όπως για μεγαλύτερη προσφορά εργασίας, οδηγούν στην αντίθετη κατεύθυνση.

Σημαντική συνολική φορολογική επιβάρυνση σε επίπεδο ΕΕ παρατηρείται στις σκανδιναβικές χώρες ακολουθούμενες από το Βέλγιο, τη Γαλλία, την Αυστρία και την Ιταλία. Τα νέα κράτη μέλη υιοθετούν ένα σαφώς μικρότερο επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης.

Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των κρατών μελών με χαμηλό επίπεδο φορολογικής επιβάρυνσης (35% ΑΕΠ) σημαντικά χαμηλότερο του μέσου όρου της ΕΕ-15 και κοντά στο μέσο όρο των 10 νέων κρατών μελών. Την περίοδο 1995-2004 στην Ελλάδα παρατηρείται αύξηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (1995: 32,6% του ΑΕΠ, 2004: 35% του ΑΕΠ), η οποία αποδίδεται πρώτιστα στην αύξηση των ασφαλιστικών εισφορών (1,7% ΑΕΠ) και δευτερευόντως στην αύξηση εσόδων από την άμεση φορολόγηση (1,2% ΑΕΠ). Την ίδια περίοδο τα έσοδα από έμμεση φορολόγηση σημειώνουν μείωση (κατά 0,4% του ΑΕΠ).

Στην Ελλάδα το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης αντανακλά την ανάγκη περιορισμού των δημοσιονομικών ελλειμμάτων με στόχο την εκπλήρωση των κριτηρίων για την είσοδο στην Ευρωζώνη. Η προσπάθεια αύξησης των φορολογικών εσόδων, κατά την περίοδο 1995-2004, δεν στηρίχθηκε στην αύξηση των φορολογικών συντελεστών αλλά προσανατολίσθηκε στη διεύρυνση της

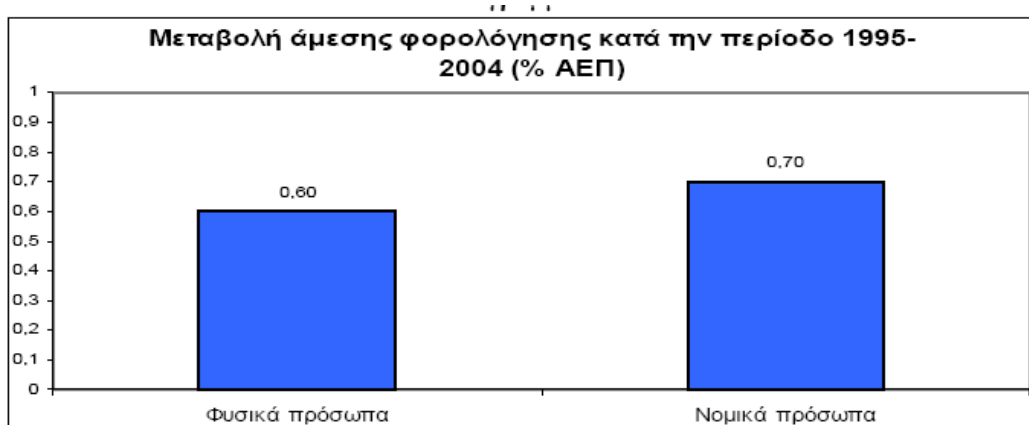
φορολογικής βάσης καθώς και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που είχαν ως αποτέλεσμα την απόδοση πρόσθετων εσόδων από άμεσους φόρους αλλά και ασφαλιστικές εισφορές.

Τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα προέρχονται κυρίως από την έμμεση φορολόγηση της οποίας το μεγαλύτερο μέρος αποτελεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σημαντικότερο μέρος της άμεσης φορολογίας αποτελεί η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ η φορολόγηση της περιουσίας είναι σημαντικά μικρότερη. Κατά την περίοδο 1995-2004 η αναλογία έμμεσης και άμεσης φορολόγησης μειώθηκε σημαντικά ενισχύοντας τον αναδιανεμητικό ρόλο του φορολογικού συστήματος προς όφελος των χαμηλών εισοδημάτων.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του 2004, το μερίδιο της **άμεσης** φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα εμφανίζεται ιδιαίτερα υψηλό στις σκανδιναβικές χώρες, την Ιρλανδία, το Ην. Βασίλειο και το Βέλγιο. Στον αντίποδα βρίσκονται η Γερμανία, η Γαλλία, η Αυστρία, η Ολλανδία η Πορτογαλία και η Ελλάδα της οποίας το μερίδιο προσεγγίζει εκείνο των νέων κρατών μελών. Μεταξύ 1995 και 2004, τα νέα κράτη μέλη της ΕΕ μείωσαν σημαντικά τη συνεισφορά της άμεσης επί της συνολικής φορολόγησης ενώ αντίθετα την ίδια περίοδο σε επίπεδο ΕΕ-15 σημειώνεται αύξηση. Ανάμεσα στις χώρες της ΕΕ-15 η Ελλάδα μαζί με την Ιρλανδία και τη Μεγάλη Βρετανία σημείωσαν μικρή αύξηση της αναλογίας άμεσης προς συνολική φορολόγηση, ενώ μεταξύ των χωρών που παρατηρείται μείωση της αναλογίας άμεσης-συνολικής φορολόγησης, συγκαταλέγονται η Ισπανία, η Γερμανία, η Ιταλία και η Ολλανδία.

Αυτό που έχει μεγάλη σημασία είναι το γεγονός ότι η αύξηση της άμεσης

φορολόγησης ως μερίδιο του ΑΕΠ στην Ελλάδα κατά την περίοδο 1995-2004, επιμερίσθηκε ισότιμα μεταξύ φυσικών και νομικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, κατά την περίοδο 1995-2004, τα έσοδα από άμεση φορολόγηση φυσικών προσώπων αυξήθηκαν κατά 0,6% του ΑΕΠ όσο δηλαδή και τα έσοδα από άμεση φορολόγηση νομικών προσώπων .



Πηγή: Eurostat

Χώρα	2004 Φυσικά πρόσωπα	2004 Επιχειρήσεις
Αυστρία	50%	34%
Βέλγιο	50%	34%
Δανία	59%	30%
Φινλανδία	36%	29%
Γαλλία	49,6%	35,4%
Γερμανία	48,5%	38,3%
<b>Ελλάδα</b>	<b>40%</b>	<b>35%</b>
Ιρλανδία	42%	12,5%
Ιταλία	45%	37,3%
Λουξεμβούργο	38,95%	30,4%
Ολλανδία	52%	34,5%
Πορτογαλία	40%	27,5%
Ισπανία	48%	35%
Σουηδία	60%	28%

Πηγή: European Commission, DG Taxation and Custom.

Στην περίπτωση της άμεσης φορολόγησης φυσικών προσώπων κατά το 2004, στην Ελλάδα καταγράφονται χαμηλοί ανώτατοι οριακοί συντελεστές

φορολόγησης (40%) σε σχέση με τα λοιπά μέλη της ΕΕ. Στην περίπτωση των επιχειρήσεων ο ανώτατος συντελεστής φορολόγησης στην Ελλάδα βρίσκεται κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15.

Το μερίδιο **έμμεσης** φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα εμφανίζεται υψηλό στην περίπτωση της Ιρλανδίας, της Πορτογαλίας, ενώ ακολουθεί η Ελλάδα και το Ην. Βασίλειο. Οι υπόλοιπες μεσογειακές χώρες (Ιταλία και Ισπανία) εξαρτούν σε μικρότερο βαθμό τα φορολογικά έσοδα από την έμμεση φορολόγηση. Αντίθετα, οι σκανδιναβικές χώρες, η Γερμανία και το Βέλγιο εξαρτούν σε μικρότερο βαθμό τα φορολογικά τους έσοδα από την έμμεση φορολόγηση. Την περίοδο 1995-2004, οι χώρες που αύξησαν περισσότερο τη συμμετοχή της έμμεσης φορολόγησης επί των φορολογικών εσόδων είναι η Ολλανδία, η Ιταλία, το Λουξεμβούργο, η Ισπανία και η Σλοβενία. Μεταξύ των χωρών που παρατηρείται μείωση της αναλογίας έμμεσης προς συνολική φορολόγηση συγκαταλέγονται η Πορτογαλία, το Ην. Βασίλειο, η Γαλλία. Η Ελλάδα, αποτελεί το κράτος με τη μεγαλύτερη μείωση της συνεισφοράς της έμμεσης φορολόγησης στα συνολικά φορολογικά έσοδα.

Τα αποτελέσματα των συγκρίσεων της Ελλάδας με τις άλλες χώρες της ΕΕ επιβεβαιώνονται και από τα στοιχεία του προϋπολογισμού 2007. Σύμφωνα με τον προϋπολογισμό του 2007, το κύριο γνώρισμα του Ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι ότι το μεγαλύτερο μέρος των τακτικών φορολογικών εσόδων προέρχεται από την έμμεση φορολόγηση. Ακολουθώντας, το 68% των έμμεσων φόρων προέρχεται από την φορολογία των συναλλαγών και ειδικότερα από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ενώ το υπόλοιπο 30% από ειδικούς φόρους όπως είναι οι



φόροι κατανάλωσης. Αντίστοιχα, το μεγαλύτερο μέρος της άμεσης φορολόγησης προέρχεται από την φορολόγηση εισοδήματος, ενώ η φορολόγηση της περιουσίας αποτελεί μικρό μερίδιο των συνολικών εσόδων από άμεση φορολόγηση.

Έσοδα Τακτικού προϋπολογισμού (εκ. €)							
	2004	2005	2006	2007	Μεταβολή %		
	Πραγμ/σεις	Πραγμ/σεις	Εκτιμήσεις Πραγματοποιήσεων	Προβλέψεις	05/04	06/05	07/06
<b>A. Τακτικά Έσοδα</b>	42055	44760	47830	51370	6,4	6,9	7,4
<b>I. Άμεσοι φόροι</b>	16484	18371	18560	19450	11,4	1	4,8
Φόροι εισοδήματος	13307	14165	14790	15380	6,4	4,4	4
Φυσικών προσώπων	7785	8292	14790	15380	6,5	9,7	6,8
Νομικών προσώπων	4724	4730	4500	4620	0,1	-4,9	2,7
Ειδικών κατηγοριών	798	1143	1190	1040	43,2	4,1	-12,6
Φόροι στην περιουσία	422	548	490	510	29,9	-10,6	4,1
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	1569	2410	1910	2080	53,6	-20,7	8,9
Λοιποί άμεσοι φόροι	1186	1248	1370	1480	5,2	9,8	8
<b>II. Έμμεσοι φόροι</b>	23000	23722	26260	28580	3,1	10,7	8,8
Φόροι συναλλαγών	15253	15817	17675	19375	3,7	11,7	9,6
ΦΠΑ	13741	14131	15855	17435	2,8	12,2	10
πετρελαιοειδών	1141	1480	1760	1950	29,7	18,9	10,8
Καπνού	550	574	645	705	4,4	12,4	9,3
Λοιπών	12050	12077	13450	14780	0,2	11,4	9,9
Λοιποί φόροι συναλλαγών	1514	1686	1820	1940	11,4	7,9	6,6
Φόροι κατανάλωσης	7051	7077	7335	8210	0,4	6,5	9
Φόροι ασφαλίσεων	269	270	300	330	0,4	11,1	10
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	908	891	918	965	-1,9	3	5,1
ΕΦΚ καυσίμων	2461	2478	2620	2954	0,7	5,7	12,7
Λοιποί ΕΦΚ (καπνού κλπ)	2524	2564	2785	3010	1,6	8,6	8,1
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	694	705	774	815	1,6	9,8	5,3
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	195	169	138	136	-13,3	-18,3	-1,4
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	290	400	440	445	37,9	10	1,1
Λοιποί έμμεσοι	404	428	610	550	5,9	42,5	-9,8
<b>Σύνολο φορολογικών εσόδων (I+II)</b>	<b>39484</b>	<b>42093</b>	<b>44820</b>	<b>48030</b>	<b>6,6</b>	<b>6,5</b>	<b>7,2</b>

Πηγή: Προϋπολογισμός 2007

Έχει σημειωθεί από μελέτες 2 ότι, οι έμμεσοι φόροι αυξάνουν την ανισότητα κατανομής του οικογενειακού εισοδήματος. Αυτή συνεπώς η σχέση έμμεσων και άμεσων φόρων εκφράζει την αδικία του Ελληνικού φορολογικού συστήματος και εν μέρει εξηγεί και το Ελληνικό παράδοξο σύμφωνα με το οποίο, ενώ οι κοινωνικές

δαπάνες αυξάνονται, ο πληθυσμός υπό το όριο φτώχειας δεν μειώνεται εξαιτίας της δυσανάλογης, ως προς τα εισοδήματά τους, επιβάρυνσης των εμμέσων φόρων.

Οι χαμηλότερες του μέσου όρου **ασφαλιστικές εισφορές** ως μερίδιο των συνολικών φορολογικών εσόδων αποτελούν σημείο σύγκλισης μεταξύ σκανδιναβικών χωρών, Ιρλανδίας και Ην. Βασιλείου. Σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι κατά μέσο όρο οι ασφαλιστικές εισφορές αποτελούν μεγαλύτερο μέρος των συνολικών φορολογικών εσόδων στα νέα από ότι στα παλαιότερα κράτη. Στην Ελλάδα, οι ασφαλιστικές εισφορές στο σύνολο των φορολογικών εσόδων προσεγγίζουν το 35% της συνολικής φορολόγησης και βρίσκονται κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ-15. Την περίοδο 1995-2004, η Ελλάδα αποτελεί το κράτος μέλος με τη δεύτερη μεγαλύτερη αύξηση του μεριδίου των ασφαλιστικών εισφορών επί των συνολικών φορολογικών εσόδων, πίσω από την Πορτογαλία. Οι χώρες με την μεγαλύτερη μείωση ασφαλιστικών εισφορών είναι η Γαλλία, η Ολλανδία, η Αυστρία και η Ιταλία.

Συμπερασματικά, οι σκανδιναβικές χώρες εφαρμόζουν ένα μίγμα φορολογικής πολιτικής, το οποίο συνδυάζει υψηλή άμεση φορολογική επιβάρυνση σε συνδυασμό με μικρή έμμεση φορολόγηση και ασφαλιστικές εισφορές. Οι αγγλοσαξονικές χώρες (Ην. Βασίλειο και Ιρλανδία) επιλέγουν σημαντική φορολογική επιβάρυνση από έμμεση και άμεση φορολόγηση προς όφελος χαμηλών ασφαλιστικών εισφορών. Οι κεντροευρωπαϊκές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται να ακολουθούν φορολογικά συστήματα τα οποία συνδυάζουν χαμηλή άμεση και έμμεση φορολόγηση και υψηλές ασφαλιστικές εισφορές, ενώ οι μεσογειακές χώρες συνδυάζουν χαμηλή άμεση φορολόγηση με υψηλή έμμεση

φορολογική επιβάρυνση και ασφαλιστικές εισφορές .

Ο ΦΠΑ αποτελεί τον δημοφιλέστερο φόρο κατανάλωσης μέσω του οποίου τα κράτη μέλη ενισχύουν σημαντικά τα φορολογικά τους έσοδα. Η επιδιωκόμενη φορολογική εναρμόνιση από πλευράς της ΕΕ, έχει ως κύριο μέρος της την εναρμόνιση του ύψους των συντελεστών αλλά και των περιπτώσεων οικονομικών δραστηριοτήτων που υπόκεινται σε καθεστώς μειωμένου ή και μηδενικού ΦΠΑ. Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται οι συντελεστές φορολόγησης της προστιθέμενης αξίας (τυπικός και μειωμένος συντελεστής) που ισχύουν κατά το 2006 στην ΕΕ (το σύμβολο «-» υποδεικνύει την ύπαρξη δύο συντελεστών).

Κράτη μέλη	Μειωμένος συντελεστής (statutory reduced rates)	Τυπικός συντελεστής (statutory standard rates)
Βέλγιο	6	21
Τσεχία	5	19
Δανία	-	25
Γερμανία	7	16
Εσθονία	5	18
Ελλάδα	9	19
Ισπανία	7	16
Γαλλία	5,5	19,6
Ιρλανδία	13,5	21
Ιταλία	10	20
Κύπρος	5-8	15
Λετονία	5	18
Λιθουανία	5-9	18
Λουξεμβούργο	6	15
Ουγγαρία	5-15	20
Μάλτα	5	18
Ολλανδία	6	19
Αυστρία	10	20
Πολωνία	7	22
Πορτογαλία	5-12	21
Σλοβενία	8,5	20
Σλοβακία	-	19
Φινλανδία	8-17	22
Σουηδία	6-12	25
Ην. Βασίλειο	5	17,5
Πηγή:..		

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ΓΔ Φορολογίας

Σε πανευρωπαϊκό επίπεδο οι σκανδιναβικές χώρες εφαρμόζουν τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στην ΕΕ . Υψηλό συντελεστή ΦΠΑ φαίνεται να

εφαρμόζουν χώρες όπως η Πορτογαλία και η Ιρλανδία. Η Ελλάδα με συντελεστή 19%, βρίσκεται στο μέσο όρο της ΕΕ ενώ σχετικά χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ συναντάμε στην περίπτωση της Γερμανίας, του Λουξεμβούργου και της Κύπρου.

Το 2004 οι σκανδιναβικές χώρες (Δανία, Νορβηγία, Σουηδία και Φινλανδία) παρουσιάζουν υψηλό (τεκμαρτό) συντελεστή φορολόγησης κατανάλωσης και ακολουθούνται από την Ιρλανδία, το Λουξεμβούργο και την Ολλανδία. Μεταξύ 1995 και 2004 το Λουξεμβούργο, η Δανία, η Ισπανία, και σε μικρότερο βαθμό η Ιρλανδία και η Αυστρία προχώρησαν σε αύξηση του τεκμαρτού φορολογικού συντελεστή κατανάλωσης. Κατά μέσο όρο τα νέα κράτη μέλη προχώρησαν σε μείωση του τεκμαρτού φορολογικού συντελεστή. Επίσης, η Γαλλία και η Γερμανία κατατάσσονται μεταξύ των χωρών με τη χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση της κατανάλωσης. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών με χαμηλή (τεκμαρτή) φορολόγηση κατανάλωσης σε σχέση με άλλες χώρες της ΕΕ. ενώ κατά την περίοδο 1995- 2004 η (τεκμαρτή) φορολόγηση της κατανάλωσης στην Ελλάδα παρέμεινε αμετάβλητη.

Τα στοιχεία του 2004 για το ύψος της (τεκμαρτής) φορολόγησης της εργασίας δείχνουν ότι οι σκανδιναβικές χώρες μαζί με την Γερμανία, την Γαλλία, και την Ελλάδα επιβαρύνουν φορολογικά την εργασία περισσότερο από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Αντίθετα, το Ην. Βασίλειο, η Ιρλανδία μαζί με την Ολλανδία και την Ισπανία παρουσιάζουν ιδιαίτερα χαμηλή συνολική φορολογική επιβάρυνση.

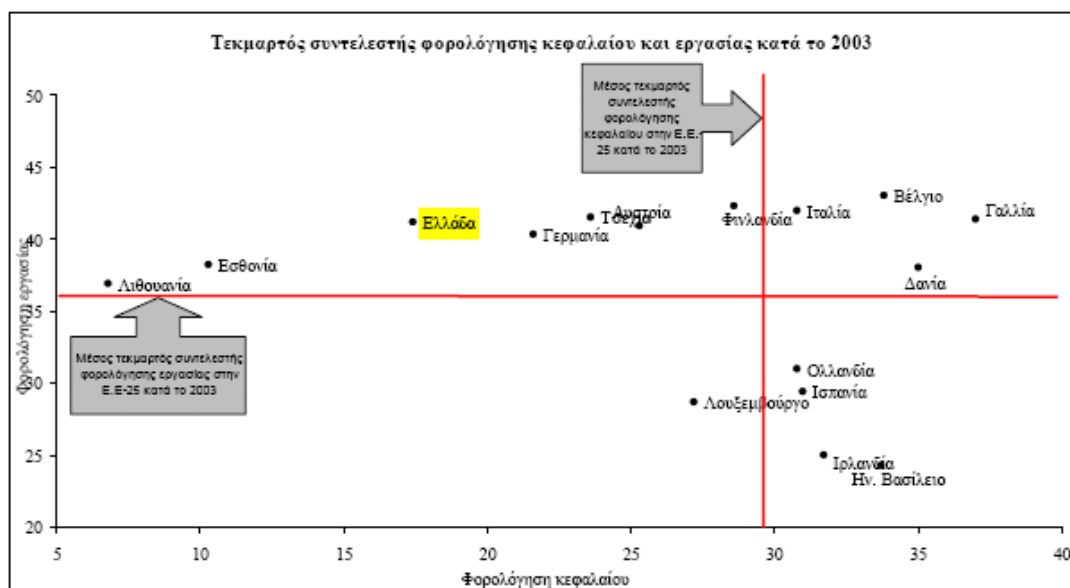
Σύμφωνα με την κατανομή του (τεκμαρτού) συντελεστή φορολόγησης της εργασίας προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα για την Ελλάδα:

- υψηλή φορολόγηση της εργασίας (βάσει τεκμαρτού συντελεστή φορολόγησης),

- μέτρια επίπεδα επιβάρυνσης των εργοδοτών (employers social security contributions),
- υψηλό επίπεδο επιβάρυνσης των εργαζομένων μέσω ασφαλιστικών εισφορών (employees social security contributions),
- χαμηλότερη του μέσου όρου φορολόγηση εισοδήματος από εργασία εκτός ασφαλιστικών εισφορών (personal income tax)

Για το 2003 και σύμφωνα με τον τεκμαρτό συντελεστή φορολόγησης κεφαλαίου το Λουξεμβούργο, η Γαλλία, η Ιρλανδία, η Πορτογαλία, η Ολλανδία φορολογούν το κεφάλαιο περισσότερο από τον μέσο όρο της ΕΕ-25. Αντίθετα η Ελλάδα, η Γερμανία, και η Αυστρία φορολογούν το κεφάλαιο λιγότερο από το μέσο όρο της ΕΕ . Πανευρωπαϊκά, παρατηρούνται δύο τάσεις κατά την περίοδο 1995-2004: εκείνη των 15 παλαιότερων κρατών μελών τα οποία προχώρησαν σε αύξηση του συντελεστή φορολόγησης του κεφαλαίου, και των νέων κρατών μελών τα οποία έχουν προχωρήσει σε μείωση της φορολόγησης του κεφαλαίου για το ίδιο διάστημα. Σε επίπεδο ΕΕ-25, ο συνολικός τεκμαρτός φορολογικός συντελεστής κατά το 2004 κυμαίνεται στο 28%.

Παρατηρώντας τις ειδικότερες χρήσεις του κεφαλαίου π.χ. φορολόγηση εισοδήματος από επενδύσεις χαρτοφυλακίου και επιχειρηματικών εσόδων το 2004 (ITR on capital and business income) προκύπτει ότι η Ελλάδα κατατάσσεται ως η χώρα στην ΕΕ. με το χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση της Ελλάδας η χαμηλή εισροή κεφαλαίων υπό την μορφή ξένων επενδύσεων δεν φαίνεται να οφείλεται στο ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης αλλά να σχετίζεται με άλλους παράγοντες .

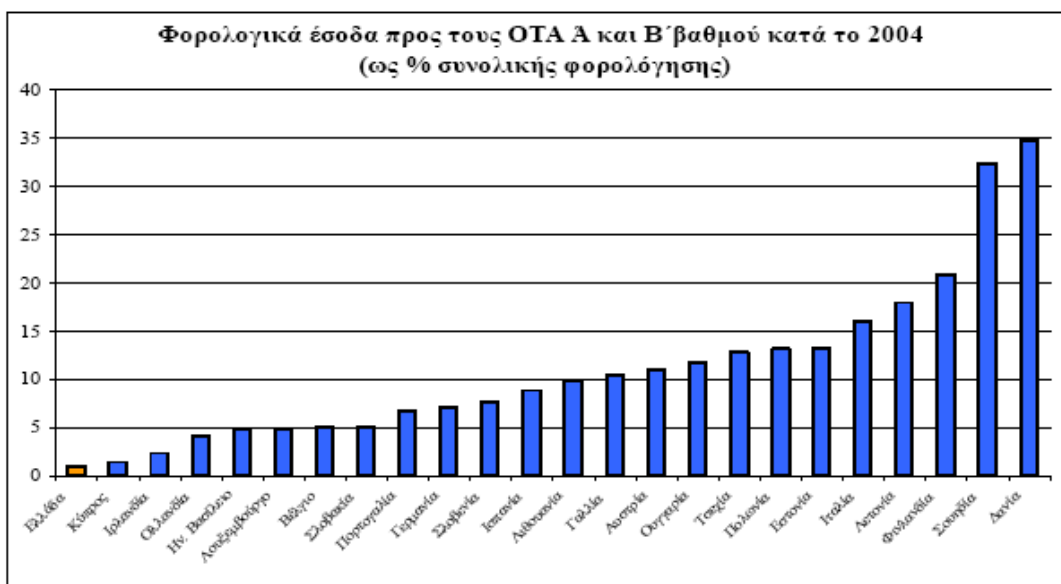


Πηγή: Eurostat

Η σχετικά ευνοϊκή φορολόγηση διανεμόμενων κερδών στην Ελλάδα σε σχέση με τον μέσο όρο αποτελεί άλλη μια εκ των αδικιών του φορολογικού συστήματος. Ενδεχόμενη μεταρρύθμιση του πλαισίου φορολόγησης μερισμάτων με κατάργηση της απαλλαγής φορολογίας φυσικών προσώπων θα οδηγήσει σε ένα δικαιότερο φορολογικό σύστημα.

Σε επίπεδο αυτοδιοίκησης η Ελλάδα κατατάσσεται τελευταία μεταξύ των κρατών μελών καθώς αποδίδει μόλις το 0,9% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην αυτοδιοίκηση, σε αντίθεση με τις σκανδιναβικές χώρες που αποδίδουν πάνω από το 20% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην αυτοδιοίκηση. Στην περίπτωση της Σουηδίας και της Δανίας το 32,3% και το 34,7% των συνολικών φορολογικών εσόδων αποδίδεται στην τοπική αυτοδιοίκηση. Τονίζεται ότι στις σκανδιναβικές χώρες οι Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) αποτελούν κατά κύριο λόγο αυτόνομες δημοσιονομικές αρχές οι οποίες ορίζουν ορολογικούς

συντελεστές και επίσης καταρτίζουν ανεξάρτητους προϋπολογισμούς .



Πηγή: Eurostat

Εν κατακλείδι, οι σκανδιναβικές χώρες φαίνεται πως επιλέγουν ένα μίγμα φορολογικής πολιτικής, το οποίο συνδυάζει σημαντική φορολογική επιβάρυνση επί της κατανάλωσης με σημαντική φορολόγηση της εργασίας (για εργοδότες και εργαζομένους). Ειδική αναφορά θα πρέπει να γίνει στη Δανία η οποία εφαρμόζει μια πολιτική φορολόγησης της εργασίας, η οποία συνίσταται στη σημαντική επιβάρυνση των εργαζομένων προς όφελος των εργοδοτών.

Από την άλλη πλευρά, οι αγγλοσαξονικές χώρες (Ην. Βασίλειο και Ιρλανδία) επιλέγουν επίσης σημαντική φορολογική επιβάρυνση της κατανάλωσης σε συνδυασμό με μέτρια φορολόγηση της εργασίας για τους εργαζομένους και χαμηλή φορολόγηση εργοδοτών. Οι κεντροευρωπαϊκές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης φαίνεται να εφαρμόζουν φορολογικά συστήματα, τα οποία συνδυάζουν χαμηλή φορολόγηση κατανάλωσης και υψηλή επιβάρυνση εργασίας προς όφελος των εργοδοτών. Εξάιρεση μπορεί να θεωρηθεί η Γαλλία, η οποία επιβάλλει υψηλή

επιβάρυνση εργοδοτών προς όφελος των εργαζομένων.

Τέλος, οι μεσογειακές χώρες επιβαρύνουν συγκριτικά λιγότερο την κατανάλωση με την Ελλάδα και την Ιταλία να επιβαρύνουν συγκριτικά περισσότερο την εργασία σε σχέση με την Ισπανία και την Πορτογαλία.

Μια ανάλογη κατηγοριοποίηση δεν είναι τόσο εύκολη για την περίπτωση της φορολόγησης κεφαλαίου. Σε γενικές γραμμές τόσο οι σκανδιναβικές χώρες (με την εξαίρεση της Δανίας) όσο και οι Αγγλοσαξονικές συνδυάζουν μετριοπαθή φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών με σημαντική όμως φορολόγηση των επενδύσεων χαρτοφυλακίου από νοικοκυριά. Η Δανία φαίνεται πως συνδυάζει ένα υψηλό επίπεδο φορολόγησης επιχειρηματικών κερδών με επίσης υψηλό επίπεδο φορολόγησης επενδύσεων χαρτοφυλακίου των νοικοκυριών.

Τέλος, είναι άξιο αναφοράς το γεγονός ότι ενώ τα νέα κράτη μέλη της ΕΕ ακολουθούν πολιτικές ευνοϊκής φορολόγησης του κεφαλαίου, η επιβάρυνση των εργοδοτών κατά μέσο όρο είναι υψηλότερη από εκείνη που συναντάται στην περίπτωση των παλαιότερων κρατών μελών (Ε.Ε-15).

(Παπανδρέου Α. <<Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στην ΕΕ>>, ΙΣΤΑΜΕ Δεκέμβριος 2006)



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Πολλοί είναι οι παράγοντες που δημιούργησαν δυσχέρειες στην Κοινότητα με αποτέλεσμα η εναρμόνισή έμμεσων και άμεσων φόρων να προχωρεί με αργό ρυθμό. Αρχικά η ΕΟΚ έχει να εναρμονίσει τομείς σε χώρες με διαφορετικά και πολύπλοκα οικονομικά συστήματα. Αναπόφευκτα, αντιμετωπίζει δυσκολίες στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων που συνιστούν έναν από τους πιο ευαίσθητους τομείς της οικονομικής και κοινωνικής δραστηριότητας.

Η φορολογική εναρμόνιση συνδέεται αναπόσπαστα με την νομισματική και πολιτική ενοποίηση της Ευρώπης και η πραγματοποίηση της δεύτερης εξαρτάται από την πορεία της πρώτης. Η συνειδητοποίηση της αλληλένδετης σχέσης που υπάρχει μεταξύ φορολογικής πολιτικής αφενός και ΟΝΕ αφετέρου αυξάνει τις απαιτήσεις για φορολογική σύγκλιση συγχρόνως με την πρόοδο της οικονομικής ολοκλήρωσης.

Όπως προκύπτει από την αξιολόγηση των φορολογικών συστημάτων των χωρών μελών, το διαφορετικό μέγεθος του δημοσίου τομέα, η διαφορετική κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ κεντρικής κυβέρνησης, τοπικής αυτοδιοίκησης, δημόσιων επιχειρήσεων, οργανισμών, αλλά και το διαφορετικό ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης και τέλος το διαφορετικό επίπεδο οργάνωσης των υπηρεσιών βεβαίωσης και είσπραξης των δημόσιων εσόδων, παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των κρατών μελών, οι οποίες συνεχίζουν και σήμερα να είναι σημαντικές και πολλές φορές μεγεθύνονται διαχρονικά. Οι μεγάλες αυτές διαφορές, όπως είναι φυσικό, δε διευκολύνουν την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών των κρατών μελών.

Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων που επετεύχθη είναι πολύ σημαντική, όχι μόνον για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αλλά επίσης για την σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών των κρατών μελών. Τα νέα καθεστώτα του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν, να επενδύουν σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να υπόκεινται σε ελέγχους και διατυπώσεις συνδεδεμένους με το πέρασμα των συνόρων. Οι ιδιώτες μπορούν να πηγαίνουν να αγοράζουν όπου θέλουν μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να φέρνουν στη χώρα τους τα αγαθά που προορίζονται για την προσωπική τους χρήση χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή ελέγχους στα σύνορα.

Η σημασία των άμεσων φόρων πρέπει να αποδοθεί στην επίπτωση των φόρων εισοδήματος στους συντελεστές της παραγωγής (κεφάλαιο και εργασία). Ειδικότερα, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επηρεάζει τον πολύ σημαντικό συντελεστή παραγωγής (δηλαδή το κεφάλαιο) και η δημιουργία ενιαίας ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς θα εξαρτηθεί από τη δυνατότητα ελεύθερης διακίνησης των κεφαλαίων. Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, συνεπώς, εάν δεν εναρμονιστεί, θα δημιουργήσει διαταραχές στον τομέα αυτό. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων επηρεάζει την καθαρή αμοιβή εργασίας και επομένως τη διακίνηση των εργαζομένων. Εάν λοιπόν αποβλέπουμε στη δημιουργία ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς εργασίας, η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι αναγκαία. Η σημασία των άμεσων φόρων στη δημιουργία κοινής αγοράς γίνεται σημαντικότερη εάν αμφισβητηθεί η υπόθεση της μη μετακύλισης των φόρων εισοδήματος προς τις τιμές. Επιπλέον δεν θα πρέπει να μας διαφεύγει ότι η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι τόσο

αναγκαία όσο και εκείνη της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, γιατί εάν εναρμονιστεί μόνον η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, τότε τα διανεμόμενα μερίσματα θα φορολογούνται διαφορετικά και συνεπώς θα υπάρχουν φορολογικά εμπόδια στη διακίνηση τους και θα επηρεαστεί η διακίνηση των επενδύμενων κεφαλαίων.

Με τη πρόοδο της ONE θα πρέπει να υπάρξει μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει την σταδιακή σύγκλιση τους παράλληλα με την σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών.

Συμπερασματικά η σύγκλιση θα επιτευχθεί με την εξάλειψη των διαφορών των εθνικών φορολογικών συστημάτων ώστε να μην αποτελούν πλέον ανασχετικό παράγοντα στην κατανομή των οικονομικών πόρων στη Κοινότητα, και έτσι να μην αποδυναμώνεται η διεθνής ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών φορέων.

Παρά την ύπαρξη εμποδίων η προσπάθεια σύγκλισης μπορεί να θεωρηθεί ικανοποιητική κυρίως επειδή πολλοί αντικρουόμενοι στόχοι μεταξύ φορολογικής εναρμόνισης και ελευθερίας των κρατών μελών να χρησιμοποιούν τους φόρους σαν όργανο δημοσιονομικής και οικονομικής πολιτικής έχουν επιτυχώς αντιμετωπιστεί, δεδομένου ότι η Κοινότητα περιορίστηκε σε ρυθμίσεις που αναφέρονται μόνο στη διάρθρωση και τη βάση της φορολογίας.

(Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> ,Παπαζήση Αθήνα 2002, Αγαπητού Γ. Ι. *Επιστημονικές μελέτες 19 <<Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα>>* ,Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986, <http://europa.eu/index-el.htm>, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων Βρυξέλλες 20/3/1996)

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΒΙΒΛΙΑ

- Αγαπητός Γ. Ι. *Επιστημονικές Μελέτες 19<< Η Φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα>>*, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών Αθήνα 1986.
- Γεωργακόπουλος Θ. Α. <<Η Ευρωπαϊκή Ένωση>>, Α. Σταμούλης Αθήνα – Πειραιάς 1995.
- Μούσης Ν. <<Εγχειρίδιο Ευρωπαϊκής Πολιτικής>> ,Παπαζήση Αθήνα 2002.
- <<Συγκρίνοντας τα φορολογικά συστήματα στην ΕΕ>> ,ΙΣΤΑΜΕ Παπανδρέου Α. Δεκέμβριος 2006.

### ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

- ΒΗΜΑ <<Ντιρεκτίβα για ενιαίο ΦΠΑ στην ΕΕ>> 11/2/07
- Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ <<Το 2010 η ενιαία φορολογία στην ΕΕ>> 12/5/07

[www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

[www.kathimerini.gr](http://www.kathimerini.gr)

### INTERNET

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Βρυξέλλες 20/3/1996

<http://europa.eu/index-el.htm>