

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Δ.Π.Μ.Σ. στη Διοίκηση Επιχειρήσεων για στελέχη
Επιχειρήσεων

Επιβλέπων: **Καραγιώργος Θεοφάνης**

**Θέμα: ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΑΣ ΤΕΛΩΝ
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ**

Παπαδοπούλου Γεωργία (68/04)

Θεσσαλονίκη, 2006

	σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	
Εισαγωγή.....	2
Διακρίσεις των έμμεσων φόρων.....	2
Ύψος και διάρθρωση των έμμεσων φόρων.....	3
<i>Ο φόρος προστιθέμενης αξίας</i>	
Χαρακτηριστικά του φόρου.....	7
Υποκείμενοι στο φόρο.....	8
Αντικείμενο του ΦΠΑ.....	8
Πλεονεκτήματα του φόρου.....	9
Μειονεκτήματα του φόρου.....	10
<i>Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης</i>	
Εισαγωγή.....	13
Χαρακτηριστικά των ειδικών φόρων.....	13
Η δικαιολογητική βάση των ειδικών φόρων.....	14
<i>Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επεξεργασμένου καπνού</i>	16
Φορολογική βάση και συντελεστές φόρου.....	17
1) Τα τσιγάρα.....	17
2) Τα υπόλοιπα είδη επεξεργασμένου καπνού.....	18
<i>Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών</i>	19
Ο ειδικός φόρος στη μύρα.....	19
Η φορολογία κρασιού.....	20
Η φορολογία των ενδιάμεσων προϊόντων.....	20
Η φορολογία της αιθυλικής αλκοόλης.....	21
<i>Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών προϊόντων</i>	21
<i>Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αυτοκινήτων(τέλος ταξινόμησης)</i>	23
Βιβλιογραφία.....	25

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Εισαγωγή.....	27
Χαρακτηριστικά του τέλους χαρτοσήμου.....	27
Γενικές αρχές που διέπουν τη φορολογία χαρτοσήμου.....	28
Διακρίσεις τελών χαρτοσήμου.....	29
<i>Αναλογικά τέλη χαρτοσήμου</i>	
1) Αγορές αγαθών από ιδιώτες.....	30
2) Αμοιβές τρίτων.....	30
3) Αμοιβές για συμμετοχή στη διοίκηση εταιρειών.....	30
4) Αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρών.....	31

5) Αποδείξεις συνδρομών μελών σωματείων, συλλόγων ή άλλων ενώσεων	31
6) Αποδείξεις που εκδίδονται από τα Δημόσια Ταμεία	32
7) Αποζημιώσεις	32
8) Ανάλυση προμερισμάτων Α.Ε.	33
9) Δανειακές συμβάσεις	34
10) Διανομές κληρονομιών, κληροδοτημάτων	35
11) Εκχώρηση αποδοχών υπαλλήλων	36
12) Ενέγγυα πίστωση	36
13) Επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις	37
14) Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας	38
15) Εργολαβικές συμβάσεις ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής	39
16) Καθαρά κέρδη εταιρειών	40
17) Λογοδοσία	40
18) Μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρος αυτής	41
19) Μίσθωση οικοδομών και γαιών	42
20) Προεμβάσματα	43
21) Προκαταβολές χρημάτων από εργοδότες ή Ασφαλιστικούς Οργανισμούς σε υπαλλήλους ή ασφαλισμένους αυτών	43
22) Συμβάσεις ποδοσφαιριστών	44
23) Συμβάσεις χορήγησης μη τραπεζικών πιστωτικών καρτών	44
24) Συμβιβασμός	44
25) Συναλλαγές του Τ.Π.Δ.	45
26) Τραβηκτικές	45
27) Τραπεζικές επιταγές	46
28) Τόκοι απορρέοντες από δάνεια ή πιστώσεις, που χορηγούνται στην Α.Ε. «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ»	46
29) Τόκοι απορρέοντες από δάνεια ή πιστώσεις, που χορηγούνται από τον Ε.Ο.Τ. σε ιδιώτες	46
30) Τόκοι υπερημερίας απορρέοντες από συναλλαγές, που υπάγονται στο καθεστώς του ΦΠΑ	46
31) Χορηγούμενες από τις επιχειρήσεις δωροεπιταγές(τσεκ δώρου)	47
32) Χρησιδάνειο	47
33) Υποθήκη προς ασφάλεια σύμβασης	48
Πάγια τέλη χαρτοσήμου	49
Παραβάσεις και ποινές	53
Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των τελών χαρτοσήμου	56
Βιβλιογραφία	61

ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Εισαγωγή.....	63
Χαρακτηριστικά του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων.....	63
Υποκείμενο του φόρου.....	64
Πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο.....	64
Φορολογούμενες πράξεις.....	65
Πράξεις που δεν υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων.....	69
Δήλωση και καταβολή του φόρου.....	70
Προσαυξήσεις(πρόσθετα τέλη).....	71
Βιβλιογραφία.....	72
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	73

Εισαγωγή

Τα φορολογικά έσοδα αποτελούν το ένα από τα δύο βασικά σκέλη του Κρατικού Προϋπολογισμού. Η σημασία τους για την κοινωνία είναι παρεμφερής με τη σημασία του εισοδήματος για τα νοικοκυριά. Χωρίς τους φόρους δηλαδή, το κράτος δεν μπορεί να λειτουργήσει και να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητες του. Το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αποβλέπει, κυρίως, στην εξυπηρέτηση στόχων εσωτερικής πολιτικής. Η δομή του εξαρτάται από τη μορφολογία της οικονομίας, το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης και το πολιτικοοικονομικό κλίμα που επικρατεί σε κάθε χώρα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη της ισχύουσας φορολογίας στη χώρα μας, αναφορικά με τους έμμεσους φόρους, οι οποίοι αποφέρουν και το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων. Συγκεκριμένα, στο **πρώτο κεφάλαιο** εξετάζονται γενικά οι έμμεσοι φόροι παρουσιάζοντας την ποσοτική σημασία αυτών για τον κρατικό προϋπολογισμό καθώς και την διάρθρωση των εσόδων τους. Στη συνέχεια μελετούμε τον φόρο προστιθέμενης αξίας, που αποτελεί τον πλέον σημαντικό έμμεσο φόρο, καθώς επίσης και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που επιβάλλονται στην Ελλάδα σήμερα.

Ακολουθεί, στο **δεύτερο κεφάλαιο** η ανάλυση της φορολογίας χαρτοσήμου, μιας ιδιαίτερα πολύπλοκης φορολογίας. Εδώ εξετάζονται αναλυτικά οι περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται σήμερα το χαρτόσημο και αναφέρουμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα τα οποία συντελούν στην πρόταση κατάργησης του χαρτοσήμου, από μέρους της Συντονιστικής Επιτροπής Αναμόρφωσης του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Τέλος, στο **τρίτο κεφάλαιο**, συζητείται η φορολογία της συγκέντρωσης κεφαλαίων, όπως αυτή εφαρμόζεται σήμερα στη χώρα μας και αναλύονται οι πράξεις που υπόκεινται σε αυτή τη φορολογία καθώς και οι πράξεις που απαλλάσσονται από αυτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισαγωγή

Οι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων. Επιβάλλονται στους ιδιωτικούς φορείς και αποσκοπούν στο να μεταβιβάσουν μονομερώς, χωρίς δηλαδή αντίστοιχη αντιπαροχή, αγοραστική δύναμη στους δημόσιους φορείς.¹ Για τη διευκόλυνση της ανάλυσης των φόρων και των επιδράσεων τους στην οικονομία, τους ταξινομούμε συνήθως σε διάφορες κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια. Μια πολύ παλιά ταξινόμηση των φόρων είναι σε **άμεσους** και **έμμεσους**.

Η ταξινόμηση αυτή στηρίχθηκε σε διάφορα κριτήρια κατά καιρούς. Ένα τέτοιο κριτήριο είναι το αν ένας φόρος επιβαρύνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται ή αν μεταβιβάζεται (μετακυλιέται) σε άλλους φορολογούμενους. Στην πρώτη περίπτωση ο φόρος θεωρείται άμεσος ενώ στη δεύτερη έμμεσος. Επομένως, *άμεσοι φόροι* είναι αυτοί, που επιβάλλονται επί στοιχείων, που αποδεικνύουν την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας δηλαδή, την ύπαρξη οικονομικής δυνατότητας εκ μέρους του ατόμου να πληρώνει φόρους, με σκοπό να επιβαρύνουν τον κατά νόμο υπόχρεο για την πληρωμή τους. Στην πράξη ως άμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι εισοδήματος και κατοχής ή μεταβίβασης περιουσίας. Αντίθετα, *έμμεσοι φόροι* είναι αυτοί, που επιβάλλονται επί στοιχείων, που αποτελούν ένδειξη μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου, με σκοπό να επιβαρύνουν τα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή τους.² Ως έμμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης.

Διακρίσεις των έμμεσων φόρων

Στη χώρα μας επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός έμμεσων φόρων, οι οποίοι αποφέρουν το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων. Διακρίνουμε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- ο Οι γενικοί φόροι. Οι φόροι αυτοί άλλοτε περιορίζονται μόνο σε συναλλαγές προϊόντων κι άλλοτε καλύπτουν και ενδιάμεσες συναλλαγές όπως η σύναψη δανείων κ.α. Οι τελευταίοι αυτοί φόροι είναι γνωστοί ως φόροι συναλλαγών. Στους γενικούς φόρους συγκαταλέγονται ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), το χαρτόσημο και ο φόρος μεταβίβασης κεφαλαίων.

¹ Γεωργακόπουλος, Θ.,(1997): “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική”

² Δαλαμάγκας, Β.,(1999) : “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική”

- ο Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως σε ορισμένα μόνο προϊόντα, εφαρμόζοντας πολύ υψηλότερους συντελεστές από τους συντελεστές των γενικών φόρων δαπάνης. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν ο φόρος καπνού, ο φόρος υγρών καυσίμων, οι φόροι αυτοκινήτων και οι φόροι οινοπνευματωδών.

Υψος και διάρθρωση των έμμεσων φόρων.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η διάρθρωση των εσόδων από έμμεσους φόρους όπως παρουσιάζεται στους πίνακες 1.1. και 1.2.

Πίνακας 1.1
Έσοδα τακτικού προϋπολογισμού (σε εκατ. ευρώ)

	2.003	2.004	*2005
I. Άμεσοι φόροι	15.397	16.484	17.975
Φόροι εισοδήματος	12.141	13.307	13.965
Φυσικών προσώπων	6.969	7.785	8.116
Νομικών προσώπων	4.341	4.724	4.754
Ειδικών κατηγοριών	831	798	1.095
Φόροι στην περιουσία	436	422	540
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	1.671	1.569	2.265
Λοιποί άμεσοι φόροι	1.149	1.186	1.205
II. Έμμεσοι φόροι	21.484	22.999	23.620
Φόροι συναλλαγών	13.823	15.255	15.540
ΦΠΑ	12.333	13.741	13.863
πετρελαιοειδών	1.057	1.141	1.425
καπνού	542	550	618
λοιπών	10.734	12.050	11.820
Λοιποί φόροι συναλλαγών	1.490	1.514	1.677
(μεταβίβαση κεφαλαίων)	(816)	(798)	(895)
(χαρτόσημο)	(592)	(624)	(675)
Φόροι κατανάλωσης	6.781	7.050	7.274
ΦΚΕ	245	269	280
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	772	908	885
ΕΦΚ καυσίμων	2.432	2.461	2.533
Λοιποί ΕΦΚ(καπνού κτλ)	2.528	2.524	2.660
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	554	693	755
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	250	195	162
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	509	290	396
Λοιποί έμμεσοι	371	404	410
(για Ε.Ε)	(215)	(269)	(267)
Σύνολο φορολογικών εσόδων (I+II)	36.881	39.483	41.595
III. Απολήψεις από Ε.Ε.	188	164	237
IV. Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	2.812	2.407	2.332
Σύνολο μη φορολογικών εσόδων (III+IV)	3.000	2.571	2.569
Μερικό σύνολο τακτικών εσόδων	39.881	45.054	44.164
Προείσπραξη εσόδων			1.800
Γενικό σύνολο εσόδων	39.881	42.054	45.964

Πηγή : Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, προσχέδιο Κρατικού Προϋπολογισμού 2006, Τακτικός Προϋπολογισμός.* εκτιμήσεις πραγματοποιήσεων για το έτος 2005

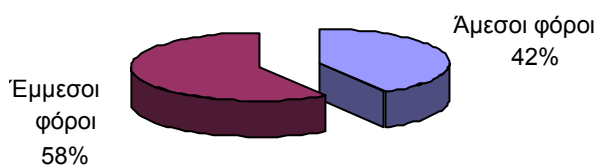
Πίνακας 1.2
Εξέλιξη και σύνθεση των εσόδων του Τ. Π 1995-2004
(σε εκατ. ευρώ)

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογικών εσόδων	Έσοδα από ΕΕ	Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	Σύνολο μη φορολογικών εσόδων	Σύνολο εσόδων Τ.Π.
1995	6.259	11.254	17.513	252	1.979	2.231	19.744
1996	6.797	12.619	19.413	259	1.996	2.255	21.671
1997	8.121	14.186	22.307	131	2.412	2.543	24.850
1998	10.540	15.402	25.942	100	1.833	1.933	27.875
1999	11.866	17.179	29.045	136	1.906	2.042	31.087
2000	13.682	18.620	32.302	134	1.820	1.954	34.256
2001	13.585	19.498	33.083	113	3.377	3.490	36.573
2002	14.813	20.989	35.802	230	3.016	3.246	39.048
2003	15.397	21.484	36.881	188	2.812	3.000	39.881
2004	16.484	22.999	39.483	164	2.407	2.571	42.054
Συμμετοχή	ανά	κατηγορία(%)					
1995	31,7	57,0	88,7	1,3	10,0	11,3	100,0
1996	31,4	58,2	89,6	1,2	9,2	10,4	100,0
1997	32,7	57,1	89,8	0,5	9,7	10,2	100,0
1998	37,8	55,3	93,1	0,4	6,6	6,9	100,0
1999	38,2	55,3	93,4	0,4	6,1	6,6	100,0
2000	39,9	54,4	94,3	0,4	5,3	5,7	100,0
2001	37,1	53,3	90,5	0,3	9,2	9,5	100,0
2002	37,9	53,8	91,7	0,6	7,7	8,3	100,0
2003	38,6	53,9	92,5	0,5	7,1	7,5	100,0
2004	39,2	54,7	93,9	0,4	5,7	6,1	100,0
Ποσοστό	του	ΑΕΠ(%)					
1995	7,8	14,1	21,9	0,3	2,5	2,8	24,7
1996	7,7	14,4	22,1	0,3	2,3	2,6	24,7
1997	8,4	14,6	22,9	0,1	2,5	2,6	25,6
1998	10,0	14,6	24,5	0,1	1,7	1,8	26,4
1999	10,5	15,2	25,8	0,1	1,7	1,8	27,6
2000	11,2	15,3	26,5	0,1	1,5	1,6	28,1
2001	10,3	14,8	25,2	0,1	2,6	2,7	27,8
2002	10,5	14,8	25,3	0,2	2,1	2,3	27,6
2003	10,1	14,0	24,1	0,1	1,8	2,0	26,1
2004	10,0	13,8	23,8	0,1	1,4	1,5	25,1

Πηγή : Γενικό Λογιστήριο του Κράτους Κρατικός Προϋπολογισμός 2005
Τακτικός Προϋπολογισμός.

Τα στοιχεία των 10 τελευταίων χρόνων έρχονται να ενισχύσουν την σημαντική συμβολή των έμμεσων φόρων στα φορολογικά έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού και επίσης εμφανίζονται ως σημαντικό ποσοστό του Α.Ε.Π..

**Διάγραμμα 1.1. Ποσοστιαία σύνθεση εσόδων Τ.Π.
2004**

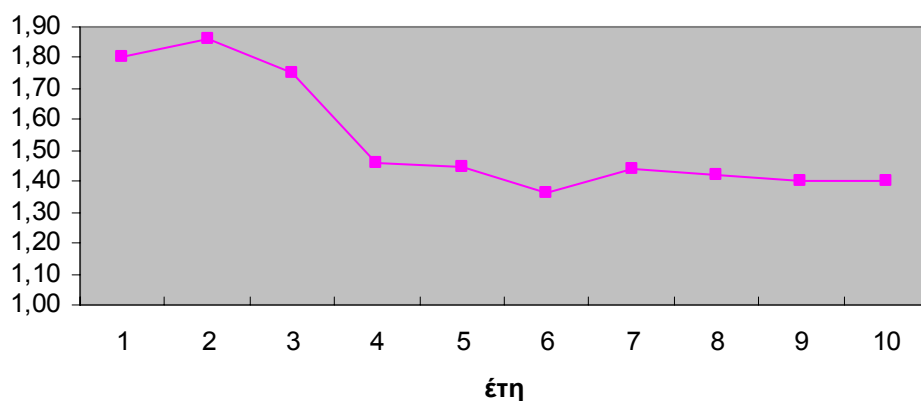


Όπως προκύπτει πάντως από το Διάγραμμα 1.1, οι έμμεσοι φόροι αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού και το έτος 2004 απέφεραν περίπου το 58% των φορολογικών εσόδων, ενώ για το έτος 2005 εκτιμάται ότι τα έσοδα από την έμμεση φορολογία θα ανέλθουν στα 23.620 εκατ. ευρώ, σημειώνοντας μία αύξηση 2,7%.

**Πίνακας 1.3
Σύνθεση φορολογικών εσόδων ανά κατηγορία**

Έτος	Άμεσοι φόροι %	Έμμεσοι φόροι %	Λόγος έμμεσων/άμεσων φόρων
1995	35,7	64,3	1,80
1996	35,0	65,0	1,86
1997	36,4	63,6	1,75
1998	40,6	59,4	1,46
1999	40,9	59,1	1,45
2000	42,4	57,6	1,36
2001	41,1	58,9	1,44
2002	41,4	58,6	1,42
2003	41,7	58,3	1,40
2004	41,7	58,3	1,40

Διάγραμμα 1.2 Λόγος έμμεσων/άμεσων φόρων



Σύμφωνα με στοιχεία που έδωσε στη δημοσιότητα τον Ιανουάριο του 2005 η Στατιστική Υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Eurostat), το σύνολο των φορολογικών επιβαρύνσεων μειώθηκε στην Ελλάδα το 2003 έναντι του 2002, όπως η έμμεση και η άμεση φορολογία, αλλά αυξήθηκαν οι κοινωνικές εισφορές.³ Όπως παρατηρούμε και στο Παράρτημα, το σύνολο των φορολογικών επιβαρύνσεων στην Ελλάδα μειώθηκε από 39,8% του Α.Ε.Π. το 2002 σε 38,6 του Α.Ε.Π. το 2003, ενώ ο μέσος όρος των φορολογικών επιβαρύνσεων στην Ευρώπη των «15» ήταν 41,8% του Α.Ε.Π. το 2003 έναντι 41,6% το έτος 2002 και στην Ευρώπη των «25» τα ποσοστά ήταν 41,5% και 41,3% αντίστοιχα. Οι έμμεσοι φόροι που αντιστοιχούν στο σύνολο των φορολογικών επιβαρύνσεων στη χώρα μας μειώθηκαν από 38,6% το 2000 σε 37,2% το 2003, ενώ ο μέσος όρος στους έμμεσους φόρους επί του συνόλου των επιβαρύνσεων στην Ευρώπη των «15» ήταν 33,4% το 2003 (33,3% το 2000) και στην Ευρώπη των «25» ήταν 33,8 το 2003.

Επιπλέον, από στοιχεία της Eurostat προκύπτει ότι για το έτος 2003, η Ελλάδα κατέχει την έβδομη θέση στους έμμεσους φόρους ανάμεσα στις 15 χώρες- παλαιά μέλη της Ε.Ε. Η θέση αυτή της χώρας μας οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη μεγάλη έκταση φοροδιαφυγή καθώς και στην αναποτελεσματικότητα και ανεπάρκεια των ελέγχων σε ότι αφορά τους έμμεσους φόρους, γεγονός που αποδεικνύεται από τις διαδοχικές ρυθμίσεις ανέλεγκτων υποθέσεων.

³ Μοσχονάς, Κ., Εφημερίδα “ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ”, 29 Ιανουαρίου 2005

Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Ο Φ.Π.Α. καθιερώθηκε στη χώρα μας από την 1.1.1987 με το Νόμο 1642/1976 και στηρίζεται στο κοινοτικό νομικό πλαίσιο (6^η Οδηγία). Οι διατάξεις του νόμου αυτού τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν εκ των υστέρων με διάφορους νόμους, με αποτέλεσμα οι διατάξεις των νόμων αυτών να είναι δυσεφάρμοστες.⁴ Για το λόγο αυτό υπήρξε η ανάγκη της κωδικοποίησης των νόμων αυτών σε ένα ενιαίο κείμενο, πράγμα το οποίο έγινε με τον νόμο 2859 που δημοσιεύτηκε στις 7.11.2000 στο 248^Α Φ.Ε.Κ. και κοινοποιήθηκε με την 1108824/5143/742/ΠΟΛ.1282/1.12.2000. Σημειώνουμε ότι ο φόρος αυτός αντικατέστησε μία σειρά από έμμεσους φόρους μεταξύ των οποίων ο φόρος κύκλου εργασιών και το χαρτόσημο τιμολογίων, ενώ η συμβολή του από άποψη εσόδων είναι εξαιρετικά μεγάλη.

Παρά το γεγονός ότι το θεσμικό πλαίσιο του φόρου βασίζεται στην 6^η κοινοτική Οδηγία και δεν είναι δυνατόν να μεταβληθεί, όπως όλες οι άλλες χώρες της Ε.Ε., έτσι και η χώρα μας, ζήτησε και πήρε ορισμένες παρεκκλίσεις από την 6^η κοινοτική οδηγία. Οι παρεκκλίσεις αυτές είναι οι ακόλουθες:⁵

- ❖ Η απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες και δικαστικούς επιμελητές
- ❖ Η απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό
- ❖ Η απαλλαγή της παροχής νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους ΟΤΑ ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων
- ❖ Η απαλλαγή των πλοίων που χρησιμοποιούνται στην εσωτερική ναυσιπλοΐα (άρθρο 27 του κώδικα ΦΠΑ).

Να σημειώσουμε, τέλος, ότι η συντονιστική επιτροπή αναμόρφωσης έχει προτείνει την κατάργηση των ανωτέρω απαλλαγών.

Χαρακτηριστικά του φόρου

Τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου είναι τα εξής:

1. Είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος, που επιβαρύνει την εγχώρια κατανάλωση και επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, στην προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου.

⁴ Ρουμελιώτη Γ., περιοδικό “Φορολογική Επιθεώρηση”, τεύχος 663, Μάιος 2004

⁵ Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης (2002): “ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ”

2. Απαλλάσσει τις εξαγωγές ως και τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις εξαγωγές.
3. Απαλλάσσει τα επενδυτικά αγαθά. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται δια της έκπτωσης, επιστροφής ή αναστολής καταβολής του φόρου.

Υποκείμενοι στο φόρο

Στο φόρο υπόκειται (άρθρ. 3 παρ.1 του Ν.2859/2000):

- Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος.

Απαλλάσσεται από το φόρο το Δημόσιο, οι ΟΤΑ καθώς και οι υπόλοιποι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, για πράξεις για τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία. Τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υπαγόμενα στο φόρο για τις δραστηριότητες τους, στο μέτρο, που η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού.⁶ Τέτοιες δραστηριότητες αποτελούν: 1)τηλεπικοινωνίες, 2)διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, 3)μεταφορά αγαθών, 4)παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, 5)μεταφορά προσώπων, 6)παράδοση νέων αγαθών, 7)εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, 8)εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων, 9)εναποθήκευση, 10)δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδίων, 11)εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρομοίων καταστημάτων, 12)δραστηριότητες οργανισμών ραδιόφωνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

Αντικείμενο του ΦΠΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000, όπως αυτός τροποποιήθηκε με τον Ν.3312/2005, το αντικείμενο του ΦΠΑ είναι:

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- Η εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες η οποία φορολογείται στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εισαγωγέα (ιδιώτης, υποκείμενος, δημόσιο),

⁶ Βελέντζας Γ.,(2004): “Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο”

- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:
 - ο πωλητής είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος και δεν απαλλάσσεται λόγω μικρού κύκλου εργασιών ούτε φορολογείται στην Ελλάδα για τις παραδόσεις αυτές (συναρμολόγηση-εγκατάσταση-πώληση από απόσταση)
 - ο αποκτών είναι: α)υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου β)υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ή αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33 ή νομικό πρόσωπο μη υπαγόμενο στο φόρο, εφόσον οι συνολικές αγορές των προσώπων αυτών από άλλα κράτη-μέλη υπερβαίνουν κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ, ή υπερέβησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το όριο αυτό. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που πραγματοποιούνται από τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται στο φόρο και φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα και στη περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά δεν υπερβαίνουν το αναφερόμενο όριο των 10.000 ευρώ.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες φορολογούνται πάντοτε στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του πωλητή ή του αποκτώντος,

Πλεονεκτήματα του φόρου

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

1. **Ουδετερότητα του φόρου.** Ο Φ.Π.Α. είναι φόρος ουδέτερος, δηλαδή τα αγαθά και οι υπηρεσίες επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου ανεξάρτητα:
 - α) από την προέλευση τους (εγχώρια παραγωγή, εισαγωγή από το εξωτερικό ή ενδοκοινοτική απόκτηση). Πράγματι, αναφορικά με την ουδετερότητα του ΦΠΑ στις διεθνείς συναλλαγές παρατηρούμε ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα με τον ίδιο συντελεστή και, επιπλέον, επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων. Κατά συνέπεια δε διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στην εγχώρια παραγωγή και στις εισαγωγές ούτε ανάμεσα στις

εξαγωγές μιας χώρας και στην επιτόπια παραγωγή στο εξωτερικό. Αυτό γίνεται διότι ο φόρος επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο και δεν επιβάλλεται στη συνολική αξία πωλήσεων, γεγονός το οποίο θα επιβάρυνε περισσότερο τα εγχώρια προϊόντα με αποτέλεσμα να είναι λιγότερο ανταγωνιστικά.

β) από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας που διέρχεται ένα αγαθό με αποτέλεσμα την αποφυγή της τάσης κάθετης οργάνωσης των επιχειρήσεων μόνο για φορολογικούς σκοπούς. Πραγματικά, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, δεν υπάρχει λόγος για τις επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, ώστε να περιορίσουν τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούν τα προϊόντα τους, γιατί η προστιθέμενη αξία φορολογείται μία φορά.

2. Συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη με:

α) τη μη φορολόγηση στην ουσία των επενδύσεων. Η απαλλαγή των επενδύσεων εξάλλου είναι επιθυμητή, γιατί ευνοεί το σχηματισμό παγίου κεφαλαίου. Επιπλέον, η απαλλαγή των επενδύσεων είναι απαραίτητη, γιατί μόνο τότε ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος στην εγχώρια αγορά και στις διεθνείς συναλλαγές, διότι αν ο φόρος επιβαρύνει και τις επενδύσεις, τότε τα τελικά προϊόντα που παράγονται στη χώρα επιβαρύνονται με το ΦΠΑ άμεσα και έμμεσα, δηλαδή με το φόρο που έχει ενσωματωθεί στις επενδύσεις και μετακυλιέται στη συνέχεια στα τελικά προϊόντα με τις αποσβέσεις. Τότε όμως, δεν θα μπορούσαμε να γνωρίζουμε ποια είναι η έμμεση επιβάρυνση των εγχώριων αγαθών, ώστε να την επιστρέψουμε κατά την εξαγωγή και να επιβαρύνουμε ανάλογα και τα εισαγόμενα αγαθά, με αποτέλεσμα ο φόρος να χάσει την ουδετερότητα του.

β) την πλήρη αποφορολόγηση των εξαγωγών, ώστε τα ελληνικά προϊόντα να γίνονται πιο ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές και να βελτιώνεται έτσι το ισοζύγιο πληρωμών διότι η πλήρης απαλλαγή των εξαγωγών οδηγεί σε μείωση των τιμών των εξαγωγών και αύξηση του όγκου τους.

3. Είναι απλός στη διαχείριση. Η διαχείριση του ΦΠΑ είναι πιο εύκολη σε σχέση με τους διάσπαρτους φόρους που αντικατέστησε, τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους φορολογούμενους.

Μειονεκτήματα του φόρου

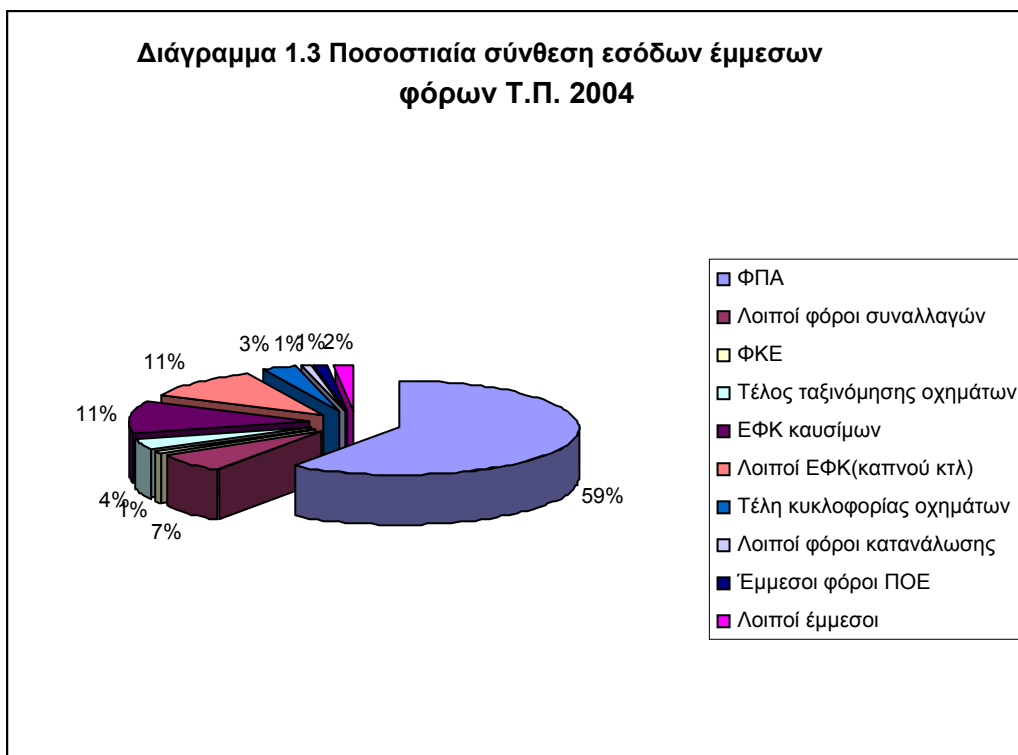
1. Δυσκολίες στη διαχείριση του φόρου. Η όλη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου δημιουργεί προβλήματα διότι καλύπτει πολύ μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων κυρίως στο στάδιο της λιανικής πώλησης και ορισμένες από αυτές είναι μικρές με ανεπαρκή λογιστική οργάνωση. Τα διαδικαστικά αυτά προβλήματα γίνονται

περισσότερα όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται, γιατί τότε η επιχείρηση πρέπει να διακρίνει στα βιβλία τις πωλήσεις της σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με το συντελεστή, στον οποίο υπάγεται κάθε είδος.

2. **Εξαιρέσεις από το φόρο**. Τέτοιες εξαιρέσεις επιβάλλονται πολλές φορές είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής είτε για τον περιορισμό των φορολογούμενων επιχειρήσεων, ώστε να απλοποιείται η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις που δεν απολαμβάνουν αυτές τις εξαιρέσεις να φοροδιαφεύγουν.
3. **Ο κοινωνικά άδικος χαρακτήρας του φόρου**. Αν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας κυριαρχείται από έμμεσους φόρους γενικά, η κατανομή των φορολογικών βαρών ενδέχεται να είναι αντιστρόφως προοδευτική.⁷ Αυτό φαίνεται εκ πρώτης όψεως παράδοξο, διότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται με αναλογικούς συντελεστές πάνω στη φορολογητέα αξία. Παρόλα αυτά, αν και η φορολογική επιβάρυνση μεταβάλλεται με την ίδια αναλογία που μεταβάλλεται και η καταναλωτική δαπάνη, πλην όμως η κατανάλωση δεν μεταβάλλεται με την ίδια αναλογία, με την οποία μεταβάλλεται το εισόδημα διότι καθώς αυξάνεται το εισόδημα κάποιου ατόμου οι ανάγκες του ικανοποιούνται σε μεγάλο βαθμό, με αποτέλεσμα να καταναλώνει λιγότερο. Αντίθετα, τα φτωχότερα άτομα έχουν μεγαλύτερη μέση ροπή προς κατανάλωση με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να είναι ένας φόρος αναλογικός σε σχέση με την κατανάλωση και αντιστρόφως προοδευτικός ως προς το εισόδημα.

Παρά τα ανωτέρω μειονεκτήματα του φόρου προστιθέμενης αξίας, αποτελεί ένα εισπρακτικό μέσο αδιαμφισβήτητης σημασίας.

⁷ Δαλαμάγκας, Β.,(1999) : “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική”



Από το Διάγραμμα 1.3 προκύπτει ότι το 59% των συνολικών εσόδων από τους έμμεσους φόρους για το έτος 2004 προήλθε από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ενώ οι εναρμονιζόμενοι ειδικοί φόροι δαπάνης απέφεραν περίπου το 30% των συνολικών αυτών εσόδων, με κυρίαρχους το φόρο καπνού και το φόρο υγρών καυσίμων. Αξιόλογα ποσοστά απέφεραν επίσης οι φόροι στη μεταβίβαση και συγκέντρωση κεφαλαίων, το χαρτόσημο, καθώς και οι διάφοροι τέλη στα αυτοκίνητα, ενώ η συμβολή των άλλων έμμεσων φόρων είναι περιορισμένη. Για το έτος 2005 τα έσοδα από Φ.Π.Α. προβλέπεται να ανέλθουν στα 13.863 εκατ. ευρώ, σημειώνοντας αύξηση 0,9%.

ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ.

Εισαγωγή

Εκτός από το Φόρο Κύκλου Εργασιών που αποτελεί τον γενικό φόρο κατανάλωσης και επιβάλλεται σήμερα εναρμονισμένος σε κοινοτικό επίπεδο με την εξελιγμένη μορφή του Φ.Π.Α. σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ορισμένα προϊόντα επιβαρύνονται και με άλλους πρόσθετους φόρους που αποτελούν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.⁸ Τέτοια προϊόντα στα κράτη-μέλη της Ε.Ε. αποτελούν σήμερα τα βιομηχανοποιημένα καπνά, το οινόπνευμα και τα οινοπνευματώδη ποτά καθώς και τα πετρελαιοειδή προϊόντα. Διευκρινίζουμε ότι στην κατηγορία των παραπάνω ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν ανήκουν οι ειδικοί φόροι που πλήττουν την παροχή ορισμένων υπηρεσιών, όπως για παράδειγμα ο ειδικός φόρος διαφημίσεων, οι φόροι παρεπιδημούντων στα έσοδα των ξενοδοχείων και εστιατορίων κ.α..

Χαρακτηριστικά των ειδικών φόρων

Σύμφωνα με τα κριτήρια της παραδοσιακής διάκρισης των φόρων, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης αποτελούν:

- *πραγματικούς φόρους* υπό την έννοια ότι επιβάλλονται χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τις προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου όπως για παράδειγμα το ύψος του εισοδήματος του, την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Ωστόσο οι εκάστοτε νομοθεσίες στα πλαίσια ασκήσεως οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, συχνά προβλέπουν απαλλαγές και μειώσεις των φόρων αυτών επί ορισμένων προϊόντων που προορίζονται να καταναλωθούν κυρίως από χαμηλού εισοδήματος ομάδες προσώπων κι έτσι μειώνεται ο αυστηρός πραγματικός χαρακτήρας και επιτυγχάνεται σε ένα βαθμό η προσωποποίηση των φόρων αυτών σε σχέση με την οικονομική κατάσταση των ατόμων που βαρύνονται με αυτούς.
- *έμμεσους φόρους* υπό την έννοια ότι επιβάλλονται επί των οικονομικών εκείνων στοιχείων που εκδηλώνουν κατά έμμεσο τρόπο την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Με βάση δε το οικονομικό κριτήριο της επίπτωσης του φόρου, οι υποκείμενοι σε αυτόν στην πραγματικότητα μετακυλίσουν το φόρο προς τους τελικούς καταναλωτές των προϊόντων καθώς ο φόρος ενσωματώνεται στις τιμές των προϊόντων.

⁸ Μπάρμπας, Ν.(2001): “Ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Κοινοτική εναρμόνιση και ελληνική νομοθεσία”

- *αμέσως καταβαλλόμενους φόρους* γιατί ο χρόνος βεβαίωσης συμπίπτει με το χρόνο είσπραξης αυτών
- *αντιστρόφως προοδευτικούς φόρους* διότι πλήττουν στο σύνολο τους τα μικρά εισοδήματα που κατά κανόνα καταναλώνονται κυρίως για την αγορά των ειδών ευρείας κατανάλωσης όπως τα τσιγάρα, ποτά κ.α. που πλήττονται με τους φόρους αυτούς.
- *ειδικευμένους φόρους (ad speciem) και όχι φόρους επί της αξίας (ad valorem)*. Δηλαδή, ως βάση επιβολής τους λαμβάνονται όχι η αξία των προϊόντων αλλά άλλα στοιχεία, όπως για παράδειγμα το βάρος, η ποσότητα, ο όγκος ή ο αριθμός τεμαχίων.

Η δικαιολογητική βάση των ειδικών φόρων

Για την επιβολή των φόρων αυτών, που συνήθως εφαρμόζονται με συντελεστές πολύ υψηλότερους από τους συντελεστές των γενικών φόρων δαπάνης, χρησιμοποιούνται διάφορα επιχειρήματα και ανάλογα με τα επιχειρήματα αυτά διακρίνουμε τις επόμενες κατηγορίες ειδικών φόρων.⁹

α) Φόροι ρυθμιστικοί της κατανάλωσης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με σκοπό να διορθώσουν την κατανομή των πόρων. Έτσι, επιβαρύνουν ορισμένα αγαθά που οι φορείς της δημοσιονομικής πολιτικής επιθυμούν να μειώσουν την κατανάλωση τους. Για να περιορίσουν την ποσότητα των αγαθών αυτών επιβάλλεται υψηλός φόρος κατανάλωσης ώστε να αυξηθεί σημαντικά η τιμή τους και να μειωθεί η ζήτηση τους και άρα η παραγωγή τους. Τέτοιοι φόροι επιβάλλονται συνήθως στα τσιγάρα και στα οινοπνευματώδη ποτά. Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι αποφέρουν σημαντικά ποσά εσόδων, αλλά κατανέμουν το φορολογικό βάρος άδικα, γιατί επιβαρύνουν τις ευρύτερες κοινωνικές τάξεις που καταναλώνουν τα αγαθά αυτά.

β) Ανταποδοτικοί φόροι. Επιβάλλονται με βάση την αρχή του ανταλλάγματος¹⁰ και καλύπτουν ορισμένα αγαθά, που το όφελος τους μπορεί να διαιρεθεί και επιπλέον η κοινωνία θεωρεί ως δίκαιη την επιβάρυνση των πολιτών με βάση το ειδικό όφελος που αποκομίζει καθένας από τα αγαθά αυτά. Κλασικό παράδειγμα τέτοιου φόρου αποτελεί ο φόρος που επιβάλλεται στην κατανάλωση υγρών καυσίμων, ο οποίος αποβλέπει στην κατανομή του κόστους κατασκευής των δρόμων μεταξύ των φορολογουμένων.

γ) Φόροι πολυτελείας. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται σε προϊόντα που θεωρούνται είδη πολυτελείας και σκοπό έχουν να μειώσουν την αντίστροφη προοδευτικότητα των έμμεσων

⁹ Γεωργακόπουλος, Θ.,(1997): “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική”

¹⁰ Σύμφωνα με τη «θεωρία του ανταλλάγματος», κάθε πολίτης πρέπει να καταβάλλει φόρο ανάλογο με το όφελος που αποκομίζει από τη δραστηριότητα του δημοσίου.

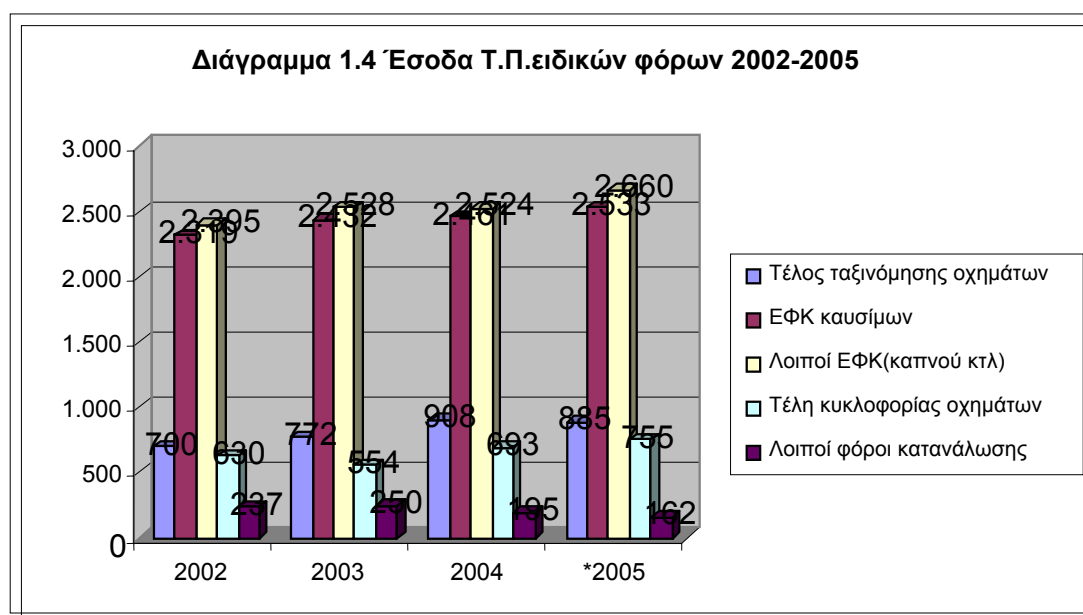
φόρων, γιατί επιβάλλονται σε είδη που καταναλώνονται κυρίως από τις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Αυτό, βέβαια, δεν είναι απόλυτο διότι είναι δυνατό άτομα που ανήκουν σε διαφορετικές εισοδηματικές τάξεις να έχουν τις ίδιες προτιμήσεις και άρα να επιβαρύνονται με τον ίδιο φόρο.

δ) Φόροι ταμειευτικοί. Τέλος, υπάρχουν ορισμένοι άλλοι ειδικό φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται με μοναδικό σκοπό να αποφέρουν έσοδα. Όπως προκύπτει από τον πίνακα 1.4 που ακολουθεί, τα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού αυξάνονται σημαντικά από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κυρίως από τον ειδικό φόρο καυσίμων και τους ειδικούς φόρους καπνού και οινοπνεύματος, οι οποίοι εκτιμάται ότι για το έτος 2005 θα αποφέρουν έσοδα της τάξεως των 2.533 και 2.600 εκατομμυρίων ευρώ αντίστοιχα.

Πίνακας 1.4
Έσοδα Τ. Π. από ειδικούς φόρους κατανάλωσης
(σε εκατ. ευρώ)

	2002	2003	2004	*2005
Ειδικό φόροι κατανάλωσης	6.281	6.536	6.781	6995
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	700	772	908	885
ΕΦΚ καυσίμων	2.319	2.432	2.461	2.533
Λοιποί ΕΦΚ(καπνού κτλ)	2.395	2.528	2.524	2.660
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	630	554	693	755
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	237	250	195	162

Πηγή : Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, εκθέσεις προϋπολογισμού διαφόρων ετών, Τακτικός Προϋπολογισμός.* εκτιμήσεις πραγματοποιήσεων για το έτος 2005



Πάντως, ένα βασικό *μειονέκτημα* των ειδικών φόρων κατανάλωσης αποτελεί το γεγονός ότι αν οι συντελεστές του φόρου είναι πολύ υψηλοί συμβάλλουν στην εκδήλωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της λαθρεμπορίας¹¹. Το φαινόμενο αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα προϊόντα που υπόκεινται στους φόρους αυτούς είναι ευρείας κατανάλωσης, οι δε φόροι εκπροσωπούν ένα μεγάλο μέρος της τελικής τιμής τους. Στην εκδήλωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής συντελεί επίσης, το γεγονός ότι η κατανάλωση ορισμένων από τα προϊόντα αυτά, όπως των τσιγάρων και των οινοπνευματωδών ποτών, είναι δυνατό να προκαλέσουν εθισμό, με αποτέλεσμα να καθίσταται απαραίτητη και από όσους δεν έχουν την οικονομική δυνατότητα να καταβάλλουν φόρους. Για να περιορισθεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής οι εθνικές νομοθεσίες των κρατών προβλέπουν τη σήμανση αυτών με ειδικές ταινίες στις συσκευασίες τους.

Ο ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΟΥ ΚΑΠΝΟΥ

Όταν η Ελλάδα προσχώρησε ως ισότιμο μέλος στις ευρωπαϊκές κοινότητες την 1.1.1981, στα κράτη-μέλη της τότε ΕΟΚ είχε ήδη προχωρήσει σε ικανοποιητικό βαθμό η εναρμόνιση του φόρου κατανάλωσης στα επεξεργασμένα καπνά. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα εναρμονίστηκε με τις οδηγίες της ΕΟΚ με το νόμο 1439/1984. Στη συνέχεια, από την 1.1.1993 οι ρυθμίσεις που διέπουν το εναρμονισμένο προς το κοινοτικό δίκαιο σύστημα φορολογίας των προϊόντων επεξεργασμένου καπνού περιέχονται πλέον στις διατάξεις του βασικού γενικού νόμου 2127/1993. Έτσι λοιπόν, από την 1.1.1993 επιβάλλεται στα επεξεργασμένα καπνά που καταναλώνονται στη χώρα μας και παράγονται είτε μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση είτε εισάγονται από τρίτες χώρες ειδικός φόρος κατανάλωσης.¹²

Αναφορικά με τα **τσιγάρα**, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης ορίζεται σε ποσοστό επί της πλέον ζητούμενης τιμής λιανικής πώλησεως που διαμορφώνεται στην αρχή κάθε έτους. Ο φόρος αυτός διαρθρώνεται σε δύο στοιχεία: ένα αναλογικό (αναλογικός φόρος) και ένα πάγιο (πάγιος φόρος). Προκειμένου δε για τα **υπόλοιπα καπνοβιομηχανικά προϊόντα**, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι αναλογικός και ορίζεται σε ποσοστό επί της κατά χιλιόγραμμα τιμής λιανικής πώλησης αυτών. Ως τιμή λιανικής πώλησης θεωρείται η μέγιστη τιμή λιανικής πώλησης κάθε συγκεκριμένου είδους βιομηχανοποιημένων καπνών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι κάθε είδους δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις.

¹¹ Μπάρμπας, Ν.(2001): “Ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Κοινοτική εναρμόνιση και ελληνική νομοθεσία”

¹² Στο άρθρο 40 του Ν.2127/1993 δίνονται οι ορισμοί της έννοιας των τσιγάρων, των πούρων ή σιγαρίλλος, του λεπτοκομμένου καπνού και άλλων καπνών για κάπνισμα.

Φορολογική βάση και συντελεστές φόρου

1^ο Τα τσιγάρα

Σύμφωνα με το άρθρο 42 παρ.1 του Ν.2127/1993, στα τσιγάρα και στα προϊόντα που εξομοιώνονται με αυτά, ως βάση υπολογισμού του φόρου λαμβάνεται, σύμφωνα με τα στοιχεία φορολογίας που είναι γνωστά κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, η πλέον ζητούμενη τιμή λιανικής πώλησης αυτών, ανεξάρτητα από το σήμα και την προέλευση τους. Η πλέον ζητούμενη τιμή λιανικής πώλησης των τσιγάρων για τον υπολογισμό της νέας φορολογικής επιβάρυνσης καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και η έναρξη εφαρμογής της ορίζεται μεταξύ της 1ης και 16^{ης} Ιανουαρίου κάθε έτους.¹³ Στην τιμή αυτή δε αυτή ο φόρος ορίζεται, κατά τα ισχύοντα από την 15.1.1994, σε ποσοστό 57,5%, ελαφρά μεγαλύτερη της ελάχιστης επιβάρυνσης που επιβάλλεται από τις κοινοτικές διατάξεις (57%) και κατά μία περίπου ποσοστιαία μονάδα μικρότερη του κοινοτικού μέσου όρου.¹⁴

Περαιτέρω, το συνολικό αυτό ποσό φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή του παραπάνω συντελεστή επί της πλέον ζητούμενης τιμής αναλύεται στον πάγιο και στον αναλογικό ειδικό φόρο. Ο πάγιος φόρος, ο οποίος επιβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος, ανέρχεται στο 5% της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, δηλαδή της επιβάρυνσης που προκύπτει από το άθροισμα του ειδικού φόρου κατανάλωσης καπνού και του φόρου προστιθέμενης αξίας. Με το ποσό του πάγιου αυτού φόρου επιβαρύνονται όλα τα είδη τσιγάρων ανεξάρτητα από την τιμή λιανικής τους πώλησης.

Ο δε συντελεστής του αναλογικού φόρου, που σήμερα είναι 53,8625%, προκύπτει από το κλάσμα που έχει ως αριθμητή το γινόμενο του συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί την πλέον ζητούμενη τιμή μείον τον πάγιο φόρο και παρανομαστή την πλέον ζητούμενη τιμή. Ο αναλογικός συντελεστής του φόρου υπολογίζεται στην τιμή πώλησης χιλίων τεμαχίων τσιγάρων, που θεωρείται μία φορολογική μονάδα και είναι ο ίδιος για όλες τις κατηγορίες τσιγάρων.

¹³ Με το άρθρ. 52 του Ν.2778/1999 προστέθηκε εδάφιο που ορίζει ότι «σε περίπτωση που η μεταβολή της πλέον ζητούμενης τιμής λιανικής πώλησης των τσιγάρων έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της συνολικής επίπτωσης που προκύπτει από το ποσοστό του φόρου που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο, η έναρξη εφαρμογής της απόφασης αυτής επιτρέπεται να ορίζεται το αργότερο μέχρι την 1^η Ιανουαρίου του δεύτερου έτους που έπεται εκείνου της μεταβολής»

¹⁴ Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης (2002): «ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ»

Πίνακας 1.5
Φορολογία τσιγάρων το έτος 2001

	Ε.Φ.Κ.	ΦΠΑ
	%πλέον ζητούμενης τιμής	%
<i>Αυστρία</i>	42,00	20,00
<i>Βέλγιο</i>	45,84	21,00
<i>Δανία</i>	21,22	25,00
<i>Φιλανδία</i>	50,00	22,00
<i>Γαλλία</i>	54,50	20,60
<i>Γερμανία</i>	21,60	16,00
<i>Ελλάδα</i>	53,86	18,00
<i>Ουγγαρία</i>	17,00	25,00
<i>Ισλανδία</i>	47,31	24,50
<i>Ιρλανδία</i>	18,57	21,00
<i>Ιταλία</i>	54,27	20,00
<i>Λουξεμβούργο</i>	46,84	12,00
<i>Ολλανδία</i>	21,05	17,50
<i>Πολωνία</i>	25,00	22,00
<i>Πορτογαλία</i>	32,00	17,00
<i>Ισπανία</i>	54,00	16,00
<i>Σουηδία</i>	39,20	25,00
<i>Ελβετία</i>	0,00	7,50
<i>Τουρκία</i>	39,51	17,00
<i>Ην. Βασίλειο</i>	22,00	17,50

Πηγή: ΟΟΣΑ

2^ο Τα υπόλοιπα είδη επεξεργασμένου καπνού

Στα λοιπά βιομηχανοποιημένα καπνά, εκτός των τσιγάρων, ο Έλληνας νομοθέτης επέλεξε τη μορφή του αναλογικού φόρου που υπολογίζεται ως εξής: για μεν τα πούρα ή τα σιγαρίλλος σε ποσοστό 26% επί της κατά χιλιόγραμμα τιμής λιανικής πώλησης τους, για δε τον λεπτοκομμένο καπνό, που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων τσιγάρων και στα άλλα καπνά για κάπνισμα, σε ποσοστό 59% επί της κατά χιλιόγραμμα τιμής λιανικής πώλησης τους.

Από τα παραπάνω συμπεραίνει κανείς ότι ο υπολογισμός του ειδικού φόρου κατανάλωσης επεξεργασμένου καπνού είναι περίπλοκος μόνο στα τσιγάρα, δεδομένου ότι το σύστημα φορολόγησης των τσιγάρων και των προϊόντων που εξομοιώνονται με αυτά είναι μεικτό, δηλαδή ο φόρος διαρθρώνεται σε ένα πάγιο και σε ένα αναλογικό στοιχείο. Δηλαδή, στα τσιγάρα ο προβλεπόμενος από το νόμο φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται ως έχει μόνο στην πλέον ζητούμενη τιμή λιανικής πώλησής τους κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, ενώ στις άλλες τιμές των τσιγάρων ο ειδικός φόρος κατανάλωσης υπολογίζεται με βάση το

πάγιο και το αναλογικό στοιχείο του φόρου. Αντίθετα, ο υπολογισμός του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα λοιπά καπνοβιομηχανικά προϊόντα είναι απλός, γιατί ο προβλεπόμενος από το νόμο αναλογικός φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται ευθέως επί της κατά χιλιόγραμμα τιμής λιανικής πώλησέως τους, ανάλογα με το είδος αυτών.

Παρατηρούμε, επίσης, ότι η υιοθέτηση από την Ελλάδα του κοινοτικού συστήματος του μεικτού συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα τσιγάρα, έχει ως αποτέλεσμα να επιβαρύνονται περισσότερο τα φθηνά τσιγάρα που καταναλώνονται περισσότερο από τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις με απώτερη συνέπεια την άδικη κατανομή του φορολογικού βάρους.

Ο ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΑΛΚΟΟΛΗΣ(ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΟΣ) ΚΑΙ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ(ΟΙΝΟΠΝΕΥΜΑΤΩΔΩΝ) ΠΟΤΩΝ

Η φορολογία κατανάλωσης οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών είναι μία από τις παλαιότερες φορολογίες της χώρας μας, δεδομένου ότι τα προϊόντα που επιβαρύνονται με αυτή παράγονταν ανέκαθεν στην Ελλάδα και κυρίως προέρχονταν από την καλλιέργεια της αμπέλου. Εξάλλου, η φορολογία αυτή τόσο στη χώρα μας όσο και στα άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτός από τον ταμειωτικό της σκοπό¹⁵, αποτελεί και ένα αποτελεσματικό δημοσιονομικό μέσο άσκησης κοινωνικής πολιτικής, για την καταπολέμηση του αλκοολισμού.

Με τις διατάξεις των άρθρων 24-38 του βασικού Ν.2127/1993 μεταφέρθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη και ισχύουν από 1.1.1993 οι διατάξεις των κοινοτικών οδηγιών περί εναρμονίσεως των ειδικών φόρων κατανάλωσης οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 24 του νόμου, τα προϊόντα που υπόκεινται στο φόρο αυτό είναι : α) η αιθυλική αλκοόλη, β) η μύρα, γ) τα ενδιάμεσα προϊόντα, δ) το κρασί και ε) τα παρασκευαζόμενα ποτά με ζύμωση, εκτός από το κρασί και τη μύρα.

1^{ov} Ο Ε.Φ.Κ. στη μύρα

Ο φόρος μύρας επιβάλλεται στο τελικό προϊόν, με βάση ανά εκατόλιτρο και βαθμό Plato, ή εναλλακτικά ανά εκατόλιτρο και βαθμό οινοπνεύματος. Η Ελλάδα επέλεξε τον πρώτο τρόπο και έτσι ο συντελεστής υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των εκατολίων της μύρας και τους βαθμούς Plato κατά όγκο. Οι βαθμοί Plato κατά όγκο είναι το ποσό εκχυλίσματος βύνης ή άλλης πρώτης ύλης, το οποίο πρέπει να περιέχουν 100ml του ζυθογλεύκου, από το οποίο προέκυψε η μύρα πριν από την έναρξη της ζύμωσης.

¹⁵ Το έτος 2000 τα έσοδα από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στα οινοπνευματώδη ποτά και στη μύρα ανήλθαν σε 253,01 εκατ. ευρώ

Ο συντελεστής φορολόγησης πρέπει να βρίσκεται πάνω από ένα ελάχιστο μέγεθος που έχει καθορίσει το Συμβούλιο. Έτσι, λοιπόν, για τη μύρα, ο ελάχιστος συντελεστής φόρου ανέρχεται σε € 0,748 ανά εκατόλιτρο και βαθμό Plato ή € 1,87 ανά εκατόλιτρο και βαθμό οينوπνεύματος. Στη χώρα μας ο συντελεστής ανέρχεται σήμερα σε € 1,13 ανά εκατόλιτρο και βαθμό Plato, είναι δηλαδή 51% μεγαλύτερος του ελάχιστου συντελεστή. Ταυτόχρονα, εφαρμόζονται ειδικά συστήματα για μικρούς παραγωγούς¹⁶, καθώς επίσης και για προϊόντα με χαμηλή περιεκτικότητα οينوπνεύματος.

Τέλος, αναφέρουμε ότι επί της μύρας επιβάλλεται και ένας πρόσθετος φόρος που καλείται «φόρος ζύθου», που ανέρχεται σε ποσοστό 3% επί της αξίας της μύρας που πωλείται στο εσωτερικό από τον παραγωγό ή από τρίτο για λογαριασμό του και βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος αυτός που εισπράττεται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό, τα δε έσοδα κατανέμονται ανά τρίμηνο από τον Υπουργό Εσωτερικών και Δημόσιας Διοίκησης σε όλους τους δήμους και τις κοινότητες, με βάση τον πληθυσμό που εμφανίζουν στην τελευταία απογραφή.

2^{ov} Η φορολογία του κρασιού

Το κρασί δεν υπόκειται σήμερα σε ειδική φορολογία στη χώρα μας. Πολλές χώρες της Ε.Ε. (Βέλγιο, Δανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία, Ολλανδία, Σουηδία, Φιλανδία) αντίθετα, φορολογούν το κρασί, ενώ ορισμένες άλλες (Αυστρία, Γερμανία) φορολογούν μόνο το αφρώδες κρασί. Το Συμβούλιο των Υπουργών πάντως, έχει καθορίσει ελάχιστο συντελεστή μηδέν. Κατά συνέπεια, η Ελλάδα δεν είναι υποχρεωμένη να φορολογήσει το κρασί, αν δεν το επιθυμεί. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα άλλα ποτά που παράγονται με ζύμωση, εκτός από το κρασί και τη μύρα.

3^{ov} Η φορολογία των ενδιάμεσων προϊόντων

Ως ενδιάμεσα προϊόντα θεωρούνται μία κατηγορία ποτών με περιεχόμενο οινόπνευμα άνω των 1,2% και μέχρι 22% όπως το βερμούτ, το μαρτίνι και διάφορα απεριτίφ. Τα προϊόντα αυτά υπόκεινται σήμερα στη χώρα μας σε ειδικό φόρο κατανάλωσης με συντελεστή 45 ευρώ ανά εκατόλιτρο του τελικού προϊόντος, όσο δηλαδή και ο ελάχιστος κοινοτικός συντελεστής. Με ειδική παρέκκλιση, η χώρα μας εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή κατά 50% (δηλαδή € 22,5) για τα φυσικά γλυκά κρασιά όπως η μαυροδάφνη, το ασσύρτικο κ.α..

¹⁶ Εφαρμόζεται ο μειωμένος εθνικός συντελεστής 0,57 ανά βαθμό Plato κατά όγκο και εκατόλιτρο της μύρας για ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία με παραγωγή μικρότερη των 200.000 εκατόλιτρων ετησίως

4^{ov} Η φορολογία της αιθυλικής αλκοόλης

Η αιθυλική αλκοόλη υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης με συντελεστή ανά μονάδα (εκατόλιτρο) άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης σε όλες τις χώρες της Ε.Ε.. Στην Ελλάδα ο συντελεστής αυτός ανέρχεται σε € 908 ανά εκατόλιτρο και είναι χαμηλότερος του αντίστοιχου συντελεστή στις περισσότερες άλλες κοινοτικές χώρες, με εξαίρεση την Ισπανία, την Πορτογαλία και την Ιταλία. Ο ελάχιστος κοινοτικός συντελεστής είναι 550 €, ενώ η χώρα μας εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή κατά 50% για το ούζο, το τσίπουρο και την τσικουδιά.

Ο ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΕΙΔΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ (ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΩΝ)

Η Ελλάδα ήδη υπό το καθεστώς της Συμφωνίας Συνδέσεως της με την τότε ΕΟΚ, λίγο πριν την ένταξη του καθεστώτος προσχωρήσεως της στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, έκρινε αναγκαίο να προχωρήσει στην προσαρμογή του νομικού καθεστώτος της φορολογικής μεταχείρισης των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των πετρελαιοειδών προϊόντων, προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου. Στη συνέχεια, ως ισότιμο πλέον κράτος-μέλος της Ε.Ε. υποχρεώθηκε να εναρμονίσει το νομικό καθεστώς του ειδικού φόρου κατανάλωσης και των έτοιμων πετρελαιοειδών προϊόντων (ορυκτελαίων) προς το κοινοτικό φορολογικό δίκαιο και αυτό συνέβη με τον βασικό νόμο 2127/1993.

Ειδικότερα, στο άρθρο 19 του νόμου αυτού δίνονται οι ορισμοί των διάφορων ειδών πετρελαιοειδών προϊόντων που αποτελούν αντικείμενο εναρμόνισης των ειδικών φόρων κατανάλωσης με βάση τους κωδικούς αριθμούς της Συνδυασμένης Ονοματολογίας. Δηλαδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, ως πετρελαιοειδή προϊόντα θεωρούνται οι πίσσες, οι βενζόλες, τα ακατέργαστα λάδια κ.α..

Στο άρθρο 20 του ίδιου νόμου προβλέπονται οι εκάστοτε ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές που ορίζονται σε ποσό φόρου ανά μονάδα προϊόντος που είναι το χιλιόλιτρο¹⁷. Στο άρθρο αυτό αναφέρεται ότι ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο πετρέλαιο (DIESEL) που χρησιμοποιείται για θέρμανση για την περίοδο από την Τρίτη Δευτέρα του μηνός Οκτωβρίου μέχρι την τελευταία Κυριακή του μηνός Απριλίου κάθε έτους ορίζεται μειωμένος. Με τη ρύθμιση αυτή προφανώς ασκείται κοινωνική πολιτική και συγχρόνως αντιμετωπίζεται ο πληθωρισμός δεδομένου ότι το πετρέλαιο θέρμανσης χρησιμοποιείται ως είδος πρώτης ανάγκης κατά τη διάρκεια του χειμώνα από το σύνολο σχεδόν των κατοίκων της χώρας.

¹⁷ Για τα υγραέρια και το μεθάνιο θέρμανσης μονάδα μέτρησης είναι ο μετρικός τόνος.

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.2 του νόμου, εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σε ορισμένα πετρελαιοειδή προϊόντα (βενζίνη, υγραέριο, μεθάνιο κτλ) που χρησιμοποιούνται από γεωργικές επιχειρήσεις, από βιομηχανίες κ.α.. Τα υγρά καύσιμα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. και έχουν καθοριστεί και εδώ ελάχιστοι συντελεστές από το Συμβούλιο. Τόσο οι εφαρμοζόμενοι από τα κράτη-μέλη όσο και οι ελάχιστοι συντελεστές διαφέρουν ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα, καθώς επίσης και στα κράτη-μέλη. Ο Πίνακας 1.6 δίνει μια εικόνα των συντελεστών που εφαρμόζονταν στα διάφορα προϊόντα στη χώρα μας, καθώς επίσης και τους μέσους (αστάθμητους) συντελεστές για την Ε.Ε. και τα ελάχιστα όρια συντελεστών κάθε προϊόντος για το έτος 2001.

Πίνακας 1.6
Οι συντελεστές φορολογίας των υγρών καυσίμων στις χώρες της Ε.Ε.

ΠΡΟΪΟΝ	ΕΛΛΑΔΑ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ Ε.Ε.	ΌΡΙΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ Ε.Ε.	ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΌΡΙΑ
1.Βενζίνη (€ ανά χιλιόλιτρο)				
A) Με μόλυβδο	337,41	569,45	404,8-912,7	337,00
B) Αμόλυβδη				
≤ 96,5 oct. I.O.	297,03	485,49	371,7-814,9	287,00
≥ 96,5 oct. I.O.	318,26	492,26	371,7-814,9	287,00
2.Πετρέλαιο (€ ανά χιλιόλιτρο)				
A) Κίνησης	244,59	352,68	245,9-865,00	245,00
B) Βιομηχ. και εμπορ. χρήση	244,59	123,26	186,-282,7	18,00
Γ) Θέρμανση	18,05	93,87	5,21-360,2	18,00
3.Υγραέριο και μεθάνιο (€ ανά 1000 gr)				
A) Κίνησης	100,19	161,42	0,0-795,2	100,00
B) Βιομηχ. και εμπορ. χρήση	0,29	85,24	0,0-466,8	36,00
Γ) Θέρμανση	13,26	63,65	0,0-466,8	0,00
4.Βαρέα έλαια(€ ανά 1000 gr)	19,00	68,73	62,0-311,2	13,00
5.Κηροζίνη (€ ανά χιλιόλιτρο)				
A) Κίνησης	244,59	404,29	257,9-865,0	245,00
B) Βιομηχ. και εμπορ. χρήση	244,59	123,62	0,0-291,8	18,00
Γ) Θέρμανση	18,05	103,46	0,0-337,5	0,00

Πηγή:European Commission, Excise Duty Tables, November 2001

Από τον παραπάνω πίνακα συμπεραίνουμε ότι μάλλον θα έπρεπε να μειωθεί η επιβάρυνση του πετρελαίου για βιομηχανική και εμπορική χρήση, διότι επηρεάζει το κόστος παραγωγής και παραβλάπτει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων.

**Ο ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
(ΤΕΛΟΣ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗΣ)**

Η απόκτηση και χρήση των αυτοκινήτων στη χώρα μας επιβαρύνονται σήμερα με τους εξής φόρους και τέλη : α) το τέλος ταξινόμησης, β) τα τέλη κυκλοφορίας, γ) τα τέλη άδειας οχήματος, δ) την εφάπαξ εισφορά στα φορτηγά Ι.Χ. και Δ.Χ. που μπαίνουν σε κυκλοφορία, ε) τα τέλη μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος, στ) τα τέλη διενέργειας τεχνικού ελέγχου, ζ) τα ειδικά τέλη μηχανημάτων έργων (άρθρ. 20 του Ν. 2052/92), και η) τα λοιπά τέλη και εισφορές στα οχήματα. Όπως φαίνεται και από τον πίνακα 1.7, για το έτος 2005, οι φόροι αυτοί αναμένεται να αποφέρουν 1,64 δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ το έτος 2004 απέφεραν 1,6 δισεκ. ευρώ.

**Πίνακας 1.7
Έσοδα Τ. Π. από τους ειδικούς φόρους στα αυτοκίνητα**

	2002	2003	2004	*2005
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	700	772	908	885
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	630	554	693	755

Πηγή : Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, εκθέσεις προϋπολογισμού διαφόρων ετών, Τακτικός Προϋπολογισμός.* εκτιμήσεις πραγματοποιήσεων για το έτος 2005



Πάνω από το 50% των συνολικών εσόδων από τη φορολόγηση των αυτοκινήτων αναμένεται να προέλθουν από τα τέλη ταξινόμησης, γεγονός που αποδεικνύει ότι η χώρα μας επιβαρύνει πολύ την απόκτηση των οχημάτων, ενώ επιβαρύνει σχετικά λιγότερο την κατοχή τους και ακόμη λιγότερο τη χρήση τους. Η φορολογική επιβάρυνση της απόκτησης αυτοκινήτου είναι σήμερα στη χώρα μας από τις μεγαλύτερες στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η σημαντική αυτή

επιβάρυνση του κόστους αγοράς αυτοκινήτου έχει ορισμένες δυσμενείς επιπτώσεις,¹⁸ όπως:

- α) εντείνει το φαινόμενο της παράνομης κυκλοφορίας πολυτελών οχημάτων με ξένες πινακίδες,
- β) εντείνει το φαινόμενο της παραποίησης στοιχείων κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, όπως για παράδειγμα αλλαγή κινητήρα,
- γ) εντείνει τις πιέσεις για ειδικές φορολογικές μειώσεις από οργανωμένα συμφέροντα,
- δ) αυξάνει υπερβολικά τις τιμές των καινούργιων αυτοκινήτων και στρέφει την κατανάλωση σε φθηνότερα υποκατάστατα, που είναι φυσικά τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, με όλες τις δυσμενείς συνέπειες για την ασφάλεια των οδηγών, τη μόλυνση του περιβάλλοντος κ.α.,
- ε) οδηγεί τις επιχειρήσεις παραγωγής και εξαγωγής οχημάτων στην Ελλάδα να μειώνουν τις προ φορολογίας τιμές και να μεταφέρουν μέρος της επιβάρυνσης στα ανταλλακτικά αυτοκινήτων, ενώ ταυτόχρονα παραδίδουν στη χώρα μας αυτοκίνητα διαφορετικών προδιαγραφών.

¹⁸ Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης (2002): “ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ”

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βελέντζας Γ., *«Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο»*, εκδόσεις Κραβαρίτου Κατερίνα, Θεσσαλονίκη 2004
- Γεωργακόπουλος Θ., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»*, εκδόσεις Μπένου Β' έκδοση, Αθήνα 1997
- Γεωργακόπουλος Θ., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»*, εκδόσεις Μπένου Γ' έκδοση, Αθήνα 2005
- Γεωργακόπουλος Θ., Πατσουράτης Β., *«Δημόσια Οικονομική»*, εκδόσεις Το οικονομικό, Αθήνα 1994
- Δαλαμάγκας Β., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»*, εκδόσεις Το οικονομικό, Αθήνα 1999
- Δράκος Γ.Ε., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»*, εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς 1986
- Καραγιώργος Θ., Γεωργίου Γ., *«Λογιστική εταιρειών και φορολογία εισοδήματος»*, εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2003
- Καραγιώργος Θ., *«Φορολογική πρακτική»*, εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2003
- Μπαραλέξης Κ. Σπ., *«Λογιστική Ανθρώπινου Δυναμικού»*, εκδόσεις Κασίμη, Πειραιάς 1995
- Μπαραλέξης Κ. Σπ., *«Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Λογιστικής Πληθωρισμού»*, εκδόσεις Δ. Τσιάρας-ΑΚΜΗ, Θεσσαλονίκη 1995
- Μπαραλέξης Κ. Σπ., *«Συνοπτική θεωρία και λυμένες ασκήσεις Γ. Α. κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»*, εκδόσεις Κασίμη, Πειραιάς 1993
- Μπαραλέξης Κ. Σπ., *«Λυμένες ασκήσεις Γενικής Λογιστικής»*, τόμος Ι, εκδόσεις Κασίμη, Πειραιάς 1990
- Μπάρμπας Ν., *«Ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Κοινοτική εναρμόνιση και ελληνική νομοθεσία»*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2001

ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ

- Δρεπτάκης Μ., «Για ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα», Ελευθεροτυπία, 20-03-2005
- Κέντρο προγραμματισμού και οικονομικών ερευνών, «Άμεση και έμμεση φορολογία», Αθήνα 1985
- Μανεσιώτης Β., «Η εναρμόνιση της φορολογίας καπνού», Ινστιτούτο οικονομικών και βιομηχανικών ερευνών, Αθήνα 1989
- Μανεσιώτης Β., Καραβίτης Ν., «Η εναρμόνιση της φορολογίας καυσίμων και οιονοπνευματωδών ποτών», Ινστιτούτο οικονομικών και βιομηχανικών ερευνών, Αθήνα 1991
- Μοσχονάς Κ., «Μειώθηκε ποσοστιαία η φορολογική επιβάρυνση», Ελευθεροτυπία, 29-01-2005
- Ρουμελιώτη Γ., «Ο φόρος προστιθέμενης αξίας», Φορολογική Επιθεώρηση, Μάιος 2004, τεύχος 663
- Σαπουντζόγλου Γ., «Προβλήματα εφαρμογής του ΦΠΑ στην Ελλάδα», Ινστιτούτο οικονομικών και βιομηχανικών ερευνών, Αθήνα 1983
- Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης, «Έκθεση για την αναμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος», Αθήνα 2002

ΠΗΓΕΣ

- Ιστοσελίδα www.economics.gr
- Ιστοσελίδα www.epsilon7.gr
- Ιστοσελίδα www.forin.gr
- Ιστοσελίδα www.gus.gr
- Ιστοσελίδα www.mof-glκ.gr
- Ιστοσελίδα www.oecd.org
- Ιστοσελίδα epp.eurostat.cec.eu.int

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το χαρτόσημο εισήχθη πρώτα στην Ολλανδία το έτος 1624 και μετά στις άλλες χώρες. Στην Ελλάδα εισήχθη στην αρχή με τον Νόμο της 14/26 Αυγούστου 1836, ο οποίος, αφού υπέστη διάφορες τροποποιήσεις αντικαταστάθηκε με τον Νόμο ΑΧΚΕ της 30.17.1887.¹⁹ Ο νόμος αυτός καταργήθηκε με τον Ν. 4755/1930, ο οποίος, μαζί με τον Νόμο 5164/1931 που τον τροποποίησε, κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Προεδρικού Διατάγματος της 28ης Ιουλίου 1931/Φ. Ε. Κ. 239 Α', οι διατάξεις του οποίου αφού τροποποιήθηκαν με σειρές νομοθετημάτων, αποτελούν τις θεμελιώδεις βάσεις της ισχύουσας στην Ελλάδα νομοθεσίας περί τελών χαρτοσήμου.

Χαρακτηριστικά του τέλους χαρτοσήμου

Τα χαρακτηριστικά του τέλους χαρτοσήμου συνοψίζονται στα εξής σημεία:

- a. **Είναι φόρος.** Το τέλος χαρτοσήμου χαρακτηρίζεται ως φόρος που ανήκει στην κατηγορία των *έμμεσων* φόρων και επιβάλλεται επί των στο νόμο καθοριζόμενων εγγράφων ή των εγγράφως καταρτιζομένων συναλλαγών. Το χαρτόσημο δεν συνιστά ανταποδοτικό ή διοικητικό τέλος, αλλά φόρο, διότι, όπως υποστηρίζεται, οι ενέργειες των δημοσίων υπηρεσιών δεν αποτελούν οικονομική παροχή. Μετά τις τροποποιήσεις που έγιναν στη φορολογία χαρτοσήμου κατά τα τελευταία έτη, μεταβλήθηκε σε μερικές περιπτώσεις ο αρχικά αμιγής χαρακτήρας του τέλους χαρτοσήμου ως φόρου επί των εγγράφων. Έτσι π.χ., επί μισθωμάτων από εκμίσθωση οικοδομών κ.α. οφείλονται τα οικεία, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου, έστω και εάν δεν συντάχθηκε έγγραφο.²⁰
- b. **Είναι φόρος πραγματικός.** Το τέλος χαρτοσήμου είναι φόρος πραγματικός και όχι προσωπικός, γιατί επιβάλλεται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου

¹⁹ Λαζανάς, Π. –Π. Ρέππας (1985): “Φορολογία Χαρτοσήμου”

²⁰ Ρέππας, Θ. Π.(1998): “Φορολογία Χαρτοσήμου ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου” Τόμος Α’

- c. **Είναι φόρος και αναλογικός και πάγιος.** Με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων, το τέλος χαρτοσήμου επί εγγράφων που αναφέρουν χρηματική αξία, υπολογίζεται ως ποσοστό επί τοις εκατό, ενώ επί εγγράφων που δεν αναφέρουν χρηματική αξία (άδειες κ.α.), το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται ως ένα σταθερό ποσό.

Γενικά, η φορολογία χαρτοσήμου είναι αυστηρά *τυπική* φορολογούσα τα έγγραφα κατά την κατάρτιση τους, ανεξαρτήτως από την περαιτέρω τύχη τους. Έτσι, εάν ακυρωθεί ή δεν καταρτιστεί κάποια σύμβαση, το καταβληθέν τέλος χαρτοσήμου δεν επιστρέφεται.

Γενικές αρχές που διέπουν τη φορολογία χαρτοσήμου

Η φορολογία χαρτοσήμου διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

- a. Η εφάπαξ πληρωμή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου για κάθε συναπτόμενη σύμβαση (αστικά ή εμπορικά έγγραφα)²¹.
- b. Η φορολόγηση του ιδιωτικού συμφέροντος. Έτσι, τα έγγραφα που συντάσσονται από ιδιώτες προς το συμφέρον του Δημοσίου, δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.
- c. Το δεδικασμένο ως προς το νόμιμο των εγγράφων που χαρτοσημάνθηκαν από τον Οικονομικό Έφορο(άρθρο63 ΚΤΧ)²²

²¹ Παραγρ. 1^α των άρθρων 13 και 15 ΚΤΧ

²² Το άρθ.63, αναφερόμενο σε “κινητό επίσημα”, τυπικά θεωρείται ότι καταργήθηκε(άρθρ.25 παρ.4 Ν.2873/2000). Παρόλα αυτά , θεωρείται ότι εξακολουθεί να ισχύει επειδή τα δικαστήρια, τα οποία έχουν ερμηνεύσει το άρθρο αυτό κατά το παρελθόν, έχουν αποφανθεί γενικά «περί ελλείποντος τέλους χαρτοσήμου», χωρίς να κάνουν διάκριση μεταξύ κινητού επισηματος και αναλογικού τέλους χαρτοσήμου

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται σε *αναλογικά* και *πάγια*.

-Αναλογικά τέλη (Proportionnelles) χαρτοσήμου είναι εκείνα που υπολογίζονται ως ποσοστό επί τοις εκατό (π. χ. 1%, 2%) επί της χρηματικής αξίας που εκφράζεται στα σημεινόμενα έγγραφα. Τα αναλογικά τέλη περαιτέρω διακρίνονται σε *αστικά* και *εμπορικά*.

- Τα αστικά τέλη επιβάλλονται επί των εγγράφων αστικής φύσης και αφορούν συμβόλαια και έγγραφα που κατονομάζονται στο άρθρο 13 του ΚΤΧ. Το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 3% της αξίας σε ευρώ.
- Τα εμπορικά τέλη επιβάλλονται επί των εγγράφων που φέρουν εμπορικό χαρακτήρα και τα οποία κατονομάζονται στο άρθρο 15 του ΚΤΧ. Το τέλος στην περίπτωση αυτή ορίζεται σε 2% της αξίας σε ευρώ

-Πάγια τέλη (Fixes) χαρτοσήμου είναι εκείνα , που επιβάλλονται επί των εγγράφων κατά ένα σταθερό ποσό και όχι ποσοστό, ανεξάρτητα από την αξία που αναγράφεται στο έγγραφο.

ΑΝΑΛΟΓΙΚΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται, μετά την 1.1.2001, με χρήση αποδεικτικού πληρωμής από τη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ. Ο. Υ.) και προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% με εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ΤΕΒΕ και ΤΑΕ.²³ Ορισμένες ενδεικτικές περιπτώσεις που εφαρμόζονται αναλογικά τέλη χαρτοσήμου είναι οι ακόλουθες:

1.Αγορές αγαθών από ιδιώτες. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 Κ. Β. Σ. ορίζεται ότι, επί αγοράς παρά προσώπων μη υπόχρεων σε έκδοση τιμολογίου, ο αγοραστής επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρ.2 ΚΒΣ (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κτλ), εκδίδουν τιμολόγιο αγοράς. Στην αξία των τιμολογίων αυτών υπολογίζεται χαρτόσημο και όχι ΦΠΑ με ποσοστό 2,4% (μαζί με ΟΓΑ) αν ο αγοραστής είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1^α του ΚΤΧ και 3,6% εάν ο αγοραστής είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο²⁴. Τα τέλη χαρτοσήμου που προκύπτουν από την περίπτωση αυτή αποδίδονται από τον αγοραστή στη Δ.Ο.Υ. για το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο μέχρι την εικοστή των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου(άρθρο 30 Π.Δ. 99/77).

Αναφορικά με την αγορά αυτοκινήτων από ιδιώτες, υπογραμμίζεται ότι δεν υπολογίζεται χαρτόσημο διότι αυτό καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τη μεταβίβαση του αυτοκινήτου.

2.Αμοιβές τρίτων. Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΒΣ οι αμοιβές μη επιτηδευματιών, δικαιολογούνται με την έκδοση απόδειξης δαπάνης με παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% και χαρτόσημο 3,6% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Πρόκειται για πρόσωπα τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες, κατά τις διατάξεις του Κ. Β. Σ. (Π.Δ. 186/1992), και τα οποία, εκ του λόγου τούτου δεν υποχρεούνται στη έκδοση των προβλεπόμενων από τον εν λόγω Κώδικα φορολογικών στοιχείων. Συντρεχούσης της προϋπόθεσης αυτής, τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρούνται ως υποκείμενο του Φ.Π.Α.. Τα τέλη χαρτοσήμου της περίπτωσης αυτής, αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος φόρος 20% (Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1085832/3312/0014/26.7.1989 (ΦΕΚ 589 Β)).

3. Αμοιβές για συμμετοχή στη διοίκηση εταιρειών. Κατά την καταβολή μισθών για τις υπηρεσίες που προσφέρουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης ή εντολής από την Ανώνυμη Εταιρεία στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της και από την Ε.Π.Ε. στους διαχειριστές

²³ Ρέππας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

²⁴ Σταματόπουλος, Δ.(2004) : “Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων” Τόμος Β’

της, υπολογίζεται χαρτόσημο 1% πλέον ΟΓΑ 0,2%, εφόσον οι δικαιούχοι είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε οργανισμό ή ταμείο πλην του ΙΚΑ.(ΠΟΛ. 1016/7.2.2005).

Τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται από τις Α.Ε. εντός του ημερολογιακού διμήνου που ακολουθεί την έγκριση του ισολογισμού της Α.Ε., ενώ από τις Ε.Π.Ε. αποδίδονται τον επόμενο μήνα εάν απασχολούν πάνω από 500 άτομα προσωπικό, διαφορετικά κάθε δίμηνο μαζί με τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών.

4.Αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρων. Σε τέλος χαρτοσήμου 2% υπόκεινται οι αποδείξεις πληρωμής ασφαλιστρων, επί παντός είδους ασφαλίσεων ακόμη και όταν τα ασφάλιστρα καταβάλλονται από το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες και Ν. Π. Δ. Δ..

Σε τέλος 1% υπόκεινται τα δάνεια των ασφαλιστικών εταιρειών επί ασφαλιστηρίων ζωής καθώς και οι πραγματοποιούμενες εξαγορές (rachats) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες.²⁵

Από 1^η Ιανουαρίου 2003 καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου που επιβαλλόταν στις αποδείξεις πληρωμής αποζημιώσεων, που καταβάλλονταν από ασφαλιστικές εταιρείες, για ασφαλίσεις κάθε φύσης, καθώς και στους συμβιβασμούς, που αφορούσαν τις αποζημιώσεις αυτές, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 3091/2002. Αντίθετα, η εν λόγω απαλλακτική διάταξη δεν περιλαμβάνει τους τόκους που τυχόν απορρέουν από τις ανωτέρω ασφαλιστικές αποζημιώσεις(ΠΟΛ. 1038/2003).

5.Αποδείξεις συνδρομών μελών σωματείων, συλλόγων ή άλλων ενώσεων.

Οι αποδείξεις πληρωμής δικαιωμάτων εγγραφής ή συνδρομών των μελών των σωματείων, συλλόγων ή άλλων ενώσεων και οργανισμών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% με εξαίρεση τις αποδείξεις εγγραφής ή συνδρομών σε θρησκευτικά ή εθνοφελή, κοινωφελή και φιλανθρωπικά σωματεία ή συλλόγους όπως επίσης και οι συνδρομές σε Ιερούς Ναούς. Εξαιρούνται, ακόμη οι αποδείξεις πληρωμής δικαιωμάτων εγγραφής των μελών εργατοϋπαλληλικών σωματείων και ενώσεων(Ν.1249/1982 άρθρ. 47 παρ. 9).

Το τέλος 1% αποδίδεται στο Δημόσιο βάσει του άρθρου 30 του Κ. Φ. Σ.

Εξαιρετικά για τα σωματεία, εφόσον οι συνδρομές καταβάλλονται από τα μέλη τους υποχρεωτικά και περιοδικά χωρίς αντίστοιχη αντιπαροχή, αλλά αποβλέπουν στην αντιμετώπιση των άμεσων αναγκών του σωματείου ή για την εκπλήρωση των σκοπών του, υπάγονται στη φορολογία χαρτοσήμου. Εάν, όμως, τα μέλη τους καταβάλλουν τις συνδρομές

²⁵ Π.Δ. 160/1978-ΦΕΚ 34Α

τους προαιρετικά, δυνάμει ειδικής συμφωνίας, και *αντικρίζουν αντιπαροχή* εκ μέρους του σωματείου, όπως για παράδειγμα τη διενέργεια εκδρομών, συνεστιάσεων κ.τ.λ., τότε οι εισφορές αυτές υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας και όχι σε τέλη χαρτοσήμου, βάσει του άρθρ. 63 παρ. 1β του Ν.2859/2000.

6.Αποδείξεις που εκδίδονται από τα Δημόσια Ταμεία.

Κάθε απόδειξη που εκδίδεται από Δημόσιο Ταμείο και για πληρωμή που αφορά το Δημόσιο Ταμείο, υπόκειται σε τέλος 2%(Ν.1884/1990 άρθρ.7 παρ.1) αρκεί ο Κώδικας Χαρτοσήμου να μην προβλέπει άλλο τέλος υψηλότερο ή χαμηλότερο ή ατέλεια. Από τη διάταξη αυτή εξαιρούνται τα αποδεικτικά πληρωμής φόρων, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου καθώς επίσης και τα ειδικά έντυπα με τα οποία εισπράττονται πάσης φύσεως έσοδα του Δημοσίου.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν:

- τα πρόστιμα και χρηματικά ποσά λόγω μετατροπής των ποινών φυλάκισης
- τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., του Φ.Π.Α. και του Κ.Τ.Χ.
- τα ποσά, που εισπράττονται υπέρ του Δημοσίου, λόγω καταλογισμού σε βάρος τρίτων της αξίας των υλικών του Δημοσίου, τα οποία αυτοί απώλεσαν από υπαιτιότητα τους.²⁶

7.Αποζημιώσεις

-Αποζημίωση, που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή ακινήτου, συνέπεια λύσεως εμπορικής μίσθωσης.

Μίσθωση πράγματος είναι η σύμβαση, κατά την οποία, ο μεν εκμισθωτής υποχρεούται να παραχωρήσει τη χρήση του πράγματος (μισθίου), διαρκούντος του χρόνου της μίσθωσης, ο δε μισθωτής να καταβάλλει το συμφωνηθέν μίσθωμα.²⁷ Ως εμπορική μίσθωση νοείται η σύμβαση μίσθωσης ακινήτου, που συνάπτεται για στέγαση σε αυτό των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του μισθωτή.

Η εμπορική μίσθωση μπορεί να καταγγελθεί από τον εκμισθωτή για λόγους ιδίοχρησης ή ανοικοδόμησης με ταυτόχρονη υποχρέωση του να καταβάλλει ως αποζημίωση ορισμένο αριθμό μισθωμάτων. Αναφορικά με την αποζημίωση αυτή, είτε αν προκύπτει λόγω έξωσης είτε λόγω αποδέσμευσης κατόπιν συμφωνίας πριν από τη λήξη της μισθωτικής σύμβασης, θεωρείται ότι αποτελεί αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας και συγκεκριμένα πράξη

²⁶ Ρέπας, Θ. Π.(2005): “Φορολογία Χαρτοσήμου ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου” Συμπλήρωμα Τόμων Α-Β

²⁷ Άρθρο 574 του Α. Κ.

παροχής υπηρεσιών όταν και το μίσθωμα υπόκειται σε ΦΠΑ όπως στις περιπτώσεις μίσθωσης βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων, μίσθωσης- εκμετάλλευσης ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών κ.α..

Αντίθετα, δεν αποτελεί αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας και συνεπώς είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου αυτού, η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή ακινήτου στο μισθωτή για λύση, κατόπιν συμφωνίας, της σχετικής μισθωτικής σύμβασης, εφόσον ο μισθωτής(ο οποίος είχε μισθώσει το ακίνητο για εμπορική χρήση), κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης αυτής: α) δεν έχει καταστεί ακόμη πρόσωπο υποκείμενο στο ΦΠΑ, είτε γιατί δεν έχει υποβληθεί ακόμη εκ μέρους του στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. η δήλωση έναρξης δραστηριότητας είτε γιατί χωρίς να έχει υποβληθεί η δήλωση αυτή, δεν έχει γίνει στην πράξη και πραγματική έναρξη δραστηριότητας ή β) έχει παύσει να είναι υποκείμενο στο ΦΠΑ γιατί έχει υποβληθεί εκ μέρους του στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. η σχετική δήλωση διακοπής δραστηριότητας, χωρίς και να συνεχίζει και πραγματικά στην πράξη την επαγγελματική δραστηριότητα.²⁸

Στην περίπτωση λοιπόν, που η αποζημίωση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, τότε υπόκειται σε χαρτόσημο 2,4%, αν ο υποκείμενος είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.(εκτός της περίπτωσης που η σύμβαση είναι με το Δημόσιο) και 3,6% αν ο υποκείμενος είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, σύμφωνα με τα άρθ. 15 παρ.1^α και 13 παρ. α, δ του ΚΤΧ. Διευκρινίζουμε ότι σε χαρτόσημο υπόκεινται οι αποζημιώσεις αυτές, είτε εκδοθεί τιμολόγιο αποζημίωσης της παρ.3 του άρθρου 12 του

Κ. Β. Σ ,είτε απόδειξη δαπάνης.

-Αποζημίωση στους γεωργούς.

Οι αποζημιώσεις, που καταβάλλονται, βάσει της κοινής απόφασης των Υπουργών Γεωργίας και Οικονομικών 12018/1989, στους γεωργούς, για την ενθάρρυνση της παύσης της γεωργικής τους δραστηριότητας, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1,5%, ενώ οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους καπνοπαραγωγούς που εγκατέλειψαν την καλλιέργεια καπνών εσωτερικής κατανάλωσης, επιβαρύνονται με χαρτόσημο 3%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 4 του Κ.Τ.Χ..

8.Ανάληψη προμερισμάτων ανώνυμης εταιρείας.

Η διανομή προσωρινού μερίσματος(προμερίσματος) ανώνυμης εταιρείας κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ.11 παρ. 4 στ' του Α. Ν. 148/1967, εφόσον το προμέρισμα δεν υπερβαίνει το οριστικό

²⁸ Ν.1642/86

μέρισμα στο τέλος της χρήσης. Αν, συνεπώς, στο τέλος της χρήσης το ληφθέν από το δικαιούχο κατά τη διάρκεια της χρήσης προμέρισμα είναι μεγαλύτερο από το οριστικό μέρισμα, που αναλογεί σε αυτόν, θα οφείλεται, για τη διαφορά τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ. Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου 1% θα οφείλεται και στην περίπτωση όπου η Α.Ε. θα πραγματοποιήσει ζημίες αντί κερδών. Στην περίπτωση αυτή, το τέλος χαρτοσήμου τα υπολογισθεί σε ολόκληρο το ποσό του ληφθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσης προμερίσματος.

Τέλος, διευκρινίζουμε ότι η ανάληψη χρηματικών ποσών από τους μετόχους ανώνυμης εταιρείας κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης, έναντι μερισμάτων της χρήσης αυτής θα υπαχθεί στο τέλος 1% εάν δεν έχει την έννοια της διανομής προσωρινού μερίσματος.

9.Δανειακές συμβάσεις. Δάνειο είναι η σύμβαση με την οποία ο ένας από τους συμβαλλομένους (δανειστής) μεταβιβάζει κατά κυριότητα στον άλλο(οφειλέτη) χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, αυτός δε υποχρεούται άλλα πράγματα της αυτής ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 809 του Αστικού Κώδικα).

Οποιαδήποτε εγγραφή γίνει στα βιβλία της εταιρείας σχετικά με κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα ή και από εμπορικές επιχειρήσεις που δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κτλ, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%. Αντίθετα, εάν η κατάθεση ή ανάληψη αποδεικνύεται με σύμβαση, πράξη κτλ, οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2%, το οποίο καταβάλλεται έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την κατάρτιση της σύμβασης.

Εξαιρετικά, για την ταμιακή διευκόλυνση των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, προσωρινές σε τρεχούμενο λογαριασμό καταθέσεις και αναλήψεις εταίρων απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο των καταθέσεων αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των 73,37 ευρώ.²⁹ Επομένως, εάν το πιστωτικό υπόλοιπο του τρεχούμενου λογαριασμού ξεπερνά τα 73,37 ευρώ, υπόκειται εξ ολοκλήρου στο οικείο τέλος χαρτοσήμου (άρθρ. 15 παρ.5 του ΚΤΧ).

Για τα δάνεια των εταίρων που εμφανίζουν κίνηση σε τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, το τέλος χαρτοσήμου για το διαχειριστικό έτος υπολογίζεται στο ανώτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού, ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού

²⁹ Ρέππας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

που μεταφέρεται στη νέα χρήση, θεωρείται ως νέο δάνειο για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους τη χρονιά αυτή.

Περαιτέρω, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ άτοκου και έντοκου δανείου:

- 1) **Άτοκο δάνειο.** Το άτοκο δάνειο, τόσο το χρηματικό, όσο και αυτό σε είδος, όταν χορηγείται από πρόσωπο υποκείμενο του Φ.Π.Α. υπόκειται ανάλογα με την ιδιότητα του δανειολήπτη, σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3% και υπολογίζεται στη συνολική αξία αυτού κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. Ειδικά για δάνεια σε είδος, για την μετατροπή σε ευρώ των δανεισθέντων εμπορευμάτων, λαμβάνεται υπόψη η μέση τιμή χονδρικής πώλησης αυτών κατά το χρόνο παράδοσης τους από τον δανειστή στον οφειλέτη. Από το τέλος αυτό εξαιρούνται τα δάνεια, τα οποία, με ειδική διάταξη, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ελαφρότερο ή απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.
- 2) **Έντοκο δάνειο.** Το έντοκο δάνειο, τόσο το χρηματικό, όσο και αυτό σε είδος όταν χορηγείται από πρόσωπο υποκείμενο του Φ.Π.Α., αποτελεί υπό προϋποθέσεις, και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας και αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα, υπολογίζεται τέλος χαρτοσήμου στην παροχή του δανείου και φόρος προστιθέμενης αξίας στην αντιπαροχή δηλαδή στον τόκο. Αντίθετα, σε άλλες συμβάσεις όπως η αιτιώδης αναδοχή χρέους, η αιτιώδης εκχώρηση απαιτήσεως, η πώληση, η δόση αντί καταβολής, η μίσθωση πράγματος, η μίσθωση έργου κ.α., πέρα από την επιβολή Φ.Π.Α. στον τόκο, δεν επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου στις επιμέρους αυτές συμβάσεις κατά την κατάρτιση τους.

10.Διανομές κληρονομιών, κληροδοτημάτων. Σε τέλος χαρτοσήμου 2% υπόκεινται οι διανομές κληρονομιών, κληροδοτημάτων ή οποιαδήποτε άλλης περιουσίας καθώς επίσης και οι συμβιβασμοί και εξοφλήσεις των κληρονομιών και κληροδοτημάτων. Οι πράξεις εξόφλησης κληροδοτημάτων και απόδοσης περιουσιακών στοιχείων καθώς και οι δωρεές υπέρ του Δημοσίου, των εξομοιωμένων με αυτό νομικών προσώπων και ειδικών ταμείων και υπέρ κοινωφελών ιδρυμάτων και σκοπών, συντάσσονται ατελώς (Α. Ν. 2435/1940, άρθρ.15 παρ.3), ενώ οι πράξεις συμβιβασμού, οι οποίες αφορούν κληρονομίες, κληροδοσίες και δωρεές προς το Κράτος, κοινωφελή ιδρύματα και σκοπούς υπόκειται σε τέλος 1,5%, που δεν μπορεί να ξεπεράσει όμως το ποσό των 3 ευρώ.

Η ανωτέρω αναφορά στο τέλος 2% δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση των διανομών ακινήτων καθώς στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρ. 15 παρ. 11 του ΚΤΧ. Στην περίπτωση της εκποίησης κοινού

πράγματος με πλειστηριασμό, στο τέλος 2% υπόκειται η πράξη διανομής του εκπλειστηριάσματος επί του αναλογούντος σε κάθε έναν από αυτούς ποσού, της εκποίησης ενεργούμενης ατελώς διότι είναι αδύνατο να γίνει αυτούσια διανομή. Αυτά ισχύουν βεβαίως, για κινητά πράγματα μόνο και όχι για εκποίηση ακινήτου.

11.Εκχώρηση αποδοχών υπαλλήλων. Για την εκχώρηση αυτή προβλέπει το άρθρ. 15 παρ. 21 του Κ.Τ.Χ. Θεωρούμε απαραίτητο όπως γίνει διάκριση μεταξύ όσων ισχύουν για τους ιδιωτικούς υπαλλήλους και όσων εφαρμόζονται στην περίπτωση των δημοσίων υπαλλήλων. Σε τέλος 2%, υπόκεινται τα συμβόλαια εκχώρησης μέρους ή όλων των αποδοχών των ιδιωτικών υπαλλήλων προς εμπόρους έναντι αντιτίμου για είδη που αγοράζουν από αυτούς. Αναφορικά με τους δημόσιους υπάλληλους, οι εκχωρήσεις αυτών στους συνεταιρισμούς τους ή σε εμπόρους έναντι αγοραζόμενων αγαθών, δεν υπόκεινται σε κανένα τέλος.

12.Ενέγγυα πίστωση. Ενέγγυα πίστωση (τραπεζική)είναι η σύμβαση, στην οποία ανώνυμη εταιρεία (πιστώτρια τράπεζα) συμφωνεί με άλλον (οφειλέτη) να ανοίξει πίστωση υπέρ τρίτου (δικαιούχου), αναλαμβάνουσα την υποχρέωση όπως, με παράδοση προς αυτή από τον τρίτο φορτωτικής, καταβάλλει το ποσό της πίστωσης προς τον τρίτο, το οποίο θα εισπράξει αυτή από τον οφειλέτη, ο οποίος θα παραλάβει τη φορτωτική. Οι συμβάσεις ενέγγυας πίστωσης υπόκεινται στο ήμισυ του εμπορικού τέλους, δηλαδή σε τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός από αυτές που αφορούν σιτηρά, καπνά και σταφίδες, οι οποίες υπόκεινται στο εν τέταρτο του εμπορικού τέλους, δηλαδή σε τέλος χαρτοσήμου 0,5%, κατ' εφαρμογή της εξαίρεσης Β' της παραγράφου 1^α του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ.. Το οφειλόμενο τέλος υπολογίζεται σε ολόκληρο το ποσό της πίστωσης, χωρίς δηλαδή να αφαιρεθεί από το ποσό αυτής, το ποσό που τυχόν προκαταβλήθηκε από τον οφειλέτη κατά το άνοιγμα της πίστωσης στην τράπεζα ως εγγύηση, για μεγαλύτερη ασφάλεια της.

Το ανωτέρω αναλογικό τέλος χαρτοσήμου δεν οφείλεται :

- ✚ Όταν η σύμβαση συνάπτεται μεταξύ προσώπων, που απολαύουν υποκειμενικής απαλλαγής από τα τέλη χαρτοσήμου, με την προϋπόθεση ότι ενεργούν για δικό τους λογαριασμό. Αν όμως το πρόσωπο που απαλλάσσεται δεν ενεργεί για δικό του λογαριασμό, αλλά για λογαριασμό τρίτων, οι οποίοι δεν απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, η συναπτόμενη σύμβαση υπόκειται στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου.
- ✚ Όταν καθιερώνεται με ειδική διάταξη νόμου αντικειμενική απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου υπέρ ορισμένων προσώπων, όπως για παράδειγμα υπέρ της Ολυμπιακής Αεροπορίας Α.Ε.

- ✚ Όταν η ενέγγυα πίστωση έχει ανοιχθεί ή θα ανοιχθεί κατ' εντολή της Δημόσιας Επιχείρησης Πετρελαίου για την προμήθεια πετρελαιοειδών προϊόντων και φυσικού αερίου (άρθρο 19 παρ. 10 του Ν.1882/1990).

13.Επιδοτήσεις,επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις.

Οι επιδοτήσεις, οι επιχορηγήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις γενικά καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάσσονται από το εν λόγω τέλος.³⁰ Τα προαναφερόμενα τέλη εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή ακόμη και μετά την ισχύ του Φ.Π.Α. από 1.1.1987. Ορισμένες περιπτώσεις ενδεικτικά αποτελούν οι ακόλουθες:

- *Επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις, που υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου.*

Οι επιδοτήσεις, οι επιχορηγήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις, που καταβάλλονται από το Δημόσιο Τομέα γενικότερα εξ ελευθεριότητας, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με το άρθρ. 13 παρ.4 του ΚΤΧ και καταβάλλονται σύμφωνα με το άρθρ.3 παρ.1 του ίδιου κώδικα, ενώ οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, στα πλαίσια σύμβασης, υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Εξαιρητικά, οι επιδοτήσεις που παρέχονται από τις πιστώσεις του τακτικού Προϋπολογισμού και καταβάλλονται από τα Υποκαταστήματα της Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος στους δικαιούχους αυτών παραγωγούς, καταβάλλονται στο Δημόσιο από τα υποκαταστήματα αυτά, εντός των προθεσμιών που ορίζει το άρθρ. 30 παρ.1 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.³¹ Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ενδεικτικά σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% υπόκεινται:

- Η *κοινοτική επιχορήγηση*, με την οποία χρηματοδοτείται το πρόγραμμα LEADER (για την ανάπτυξη της γεωργίας) και η οποία δίδεται από το Υπουργείο Γεωργίας στους ενδιαμέσους φορείς, για τη διάθεση της στους τελικούς εκτελεστές των προγραμμάτων αυτών. Σύμφωνα, λοιπόν, με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1,2,3 και 4 του Ν.1642/1986 (ήδη, Ν.2859/2000), η επιχορήγηση αυτή, εφόσον δεν αποτελεί την αντιπαροχή ή τμήμα αυτής, για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από τους δικαιούχους προς τα πρόσωπα που χορηγούν την επιδότηση, είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Η επιδότηση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ.4

³⁰ Ρέπας, Θ. Π.(1998): “Φορολογία Χαρτοσήμου ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου” Τόμος Β’

³¹ Η δήλωση χαρτοσήμου υποβάλλεται για το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο μέχρι την εικοστή των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου

του Κ.Τ.Χ., το οποίο βαρύνει τους δικαιούχους της επιχορήγησης. Στο ίδιο τέλος υπόκειται και η *εθνική επιχορήγηση*. Ας σημειωθεί ότι οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται σε εξαγωγείς νωπών σταφυλιών, υπόκεινται σε τέλος 2%(Ν. 1588/1950).

-Οι οικονομικές ενισχύσεις(επιδοτήσεις-αποζημιώσεις) που καταβάλλονται σε εκπαιδευόμενους (άνεργους ή εργαζόμενους), για τη συμμετοχή τους σε σεμινάρια επιμόρφωσης, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 ή 4 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ., ανάλογα με την ιδιότητα του καταβάλλοντος την αποζημίωση.

- *Επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις, που απαλλάσσονται από το_τέλος χαρτοσήμου.*

Α) Οι επιδοτήσεις και κάθε φύσεως χρηματικές ενισχύσεις που χορηγούνται από το Δημόσιο, τους Δήμους ή τις Κοινότητες σε κάθε είδους Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου καθώς και από τους Δήμους ή Κοινότητες και κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο σε ευεργετικά ταμεία δημοσίων, γενικά, δημοτικών ή κοινοτικών, εκκλησιαστικών και ιδιωτικών υπαλλήλων ή εργατών, εκπαιδευτικά, φιλανθρωπικά, εθνοφελή και κοινωφελή σωματεία ή ιδρύματα, ταμεία, οργανισμούς και επιτροπές, δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.³²

Β) Επίσης, *απαλλάσσονται* των κρατήσεων τελών χαρτοσήμου και λοιπών επιβαρύνσεων, από 1.1.1981, οι επιδοτήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που καταβάλλονται σε βάρος των πιστώσεων του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (άρθρ.26 του Ν. 992/1979).

Γ) Οι αποδείξεις εξόφλησης χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής επιχορηγήσεων από το Δημόσιο προς τους Δημόσιους Οργανισμούς ή τις Δημόσιες Επιχειρήσεις με μοναδικό μέτοχο το Δημόσιο, για την εκτέλεση έργων ή την κάλυψη ελλειμμάτων του προϋπολογισμού τους.

14.Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας.

Ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας νοείται αυτή, που ασκεί, έναντι αμοιβής, δραστηριότητα βοήθειας, σε περίπτωση ατυχήματος ή βλάβης οδικού οχήματος. Στην πράξη ανέκυψε θέμα, σχετικά με το εάν, οι ανωτέρω επιχειρήσεις υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή στη φορολογία χαρτοσήμου. Σύμφωνα λοιπόν, με το Ν.Δ. (Νομοθετικό Διάταγμα) 400/1970 «περί ιδιωτικής επιχειρήσεως ασφαλίσεως», οι

³² Άρθρ. 20 παρ. α του ΚΤΧ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρ. 25 του Ν.2873/2000 και ισχύει από 1.1.2001.

επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας, χαρακτηρίζονται ως «ασφαλιστικές επιχειρήσεις» και επομένως τα έσοδα τους, ως έσοδα ασφαλιστικών επιχειρήσεων, απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιθ' της παρ.1 του άρθρ. 22 του περί Φ.Π.Α. Νόμου 2859/2000 και υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.

Αντίθετα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, στο άρθρ. 15 παρ.42 του Ν.2166/1993 ρητά αναφέρεται ότι « φυσικά ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας, υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1642/86(νυν Ν. 2859/2002), για την αντιπαροχή που εισπράττουν είτε με τη μορφή συνδρομής, είτε εκτάκτως με την ευκαιρία παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας ή άλλων συναφών υπηρεσιών».

Είναι προφανές, ότι ο συντάκτης της ανωτέρω διάταξης αγνοούσε τις διατάξεις της Ν.Δ. 400/1970, από τις οποίες σαφώς προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας, θεωρούνται «ασφαλιστικές επιχειρήσεις» και ως τέτοιες υπάγονται στη φορολογία χαρτοσήμου. Έτσι, λοιπόν, ενώ θα έπρεπε τα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών να υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου, εντούτοις στην πράξη, υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Τέλος, για την υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου, δεν ενδιαφέρει η ιδιότητα του προσώπου (φυσικό ή νομικό) που ασκεί την επιχείρηση αυτή, ή το επιτρεπτό ή μη από την εθνική νομοθεσία της ενέργειας, εκ μέρους του προσώπου αυτού ασφαλιστικών εργασιών, αρκούντος μόνο του γεγονότος, ότι το πρόσωπο αυτό, έναντι του καταβαλλόμενου ασφαλιστρού, αναλαμβάνει την υποχρέωση, σε περίπτωση επέλευσης του καλυπτόμενου κινδύνου, να καταβάλλει στον ασφαλισμένο την παροχή που συμφωνήθηκε με την σύναψη της ασφαλιστικής σύμβασης.³³

15.Εργολαβικές συμβάσεις ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής.

Η παράγραφος 9 του άρθρου 15^ε του ΚΤΧ , ως προς το προβλεπόμενο από αυτή τέλος χαρτοσήμου, ισχύει και μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά μόνο, για τις *εργολαβικές συμβάσεις ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής*, όχι όμως, και για τα εκδιδόμενα από τους εργολάβους τιμολόγια, προς εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, καθόσον τα τιμολόγια αυτά υποβάλλονται σε ΦΠΑ. Μετά την ημερομηνία έναρξης επιβολής ΦΠΑ στα καινούργια ακίνητα, η παρ. 9 θα θεωρείται ως αποβάλλουσα την ισχύ της.³⁴

³³ Ρέππας, Θ. Π. ,περιοδικό «ΛΟΓΙΣΤΗΣ» τεύχος Μαΐου 2002 σελ.612-616

³⁴ Ρέππας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

Σύμφωνα με τον Ν. 3296/2004, άρθρ. 23, το τέλος χαρτοσήμου 3%, υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία των ποσοστών του οικοπέδου που συμφωνείται να περιέλθουν στον εργολάβο, εφόσον στις εργολαβικές συμβάσεις δεν αναγράφεται αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία.

16.Καθαρά κέρδη εταιρειών. Η περίπτωση αυτή αφορούσε το τέλος χαρτοσήμου 1% που επιβαλλόταν στα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, των κοινοπραξιών και των αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 22 της ΠΟΛ. 1007/17.1.2005, καταργείται αυτό το τέλος χαρτοσήμου για τα καθαρά κέρδη που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2005. Επομένως, τα καθαρά κέρδη που αφορούν διαχειριστική περίοδο που είχε αρχίσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004, θα υπαχθούν εξ ολοκλήρου σε τέλος χαρτοσήμου 1%, έστω και εάν η διαχειριστική περίοδος λήγει μετά την ημερομηνία αυτή. Σημειώνεται ότι τα καθαρά κέρδη των ανωνύμων εταιρειών εξακολουθούν να μην υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Όπως ρητά ορίζεται στις διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου, η ανωτέρω κατάργηση δεν αναβιώνει το τέλος χαρτοσήμου που επιβαλλόταν στις αναλήψεις ποσών από τους εταίρους διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως έναντι κερδών της χρήσης αυτής, της διανομής κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών τους, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες καθώς και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς.

17. Λογοδοσία. Κατά το άρθρο 303 του Α.Κ., αυτός που έχει τη διαχείριση αλλότριας υπόθεσης(δοσίλογος), είναι υποχρεωμένος σε λογοδοσία. Η λογοδοσία συνίσταται στην από μέρους του δοσίλογου κοινοποίηση των γινομένων εισπράξεων και δαπανών. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρ.15 παρ.12 του ΚΤΧ, οι λογοδοσίες α)επιτρόπων, β)κηδεμόνων, γ)δικαστικών αντιληπτόρων και δ)προσωρινών διαχειριστών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, το οποίο υπολογίζεται στο ολόκληρο της λογοδοσίας δηλαδή στο σκέλος των εσόδων και των εξόδων, και όχι στο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο ή στην αξία των παραδιδόμενων περιουσιακών στοιχείων.

18.Μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρος αυτής.

Η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής μετά την 1.1.1987 όπου άρχισε να ισχύει ο ΦΠΑ, υπόκειται, ανάλογα με τον τρόπο μεταβίβασης, στα οικεία κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη του άρθρ.5 παρ.4 του Ν.1642/1986. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών (άρα απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. και υπόκειται στη φορολογία χαρτοσήμου) η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστάμενο νομικό πρόσωπο, διότι στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά αυτά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου. Σημειώνεται, ότι μετά την 1.1.2001, η μεταβίβαση επιχείρησης *λόγω δωρεάς ή γονικής παροχής* απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ια' του άρθρ.20 του Κ.Τ.Χ., όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάσταση του με την παρ. 1 του άρθρ. 25 του Ν.2873/2000.

Στην περίπτωση λοιπόν που μεταβιβάζεται επιχείρηση ως σύνολο ή κλάδος αυτής *λόγω πώλησης*, οφείλεται για τη μεταβίβαση αυτή τέλος χαρτοσήμου 2%(πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ.15 παρ. 1^α του ΚΤΧ, εφόσον αυτός που αποκτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του, δηλαδή του πωλητή. Πρόκειται για την πλέον συνηθισμένη περίπτωση σήμερα στην πράξη. Το τέλος αυτό υπολογίζεται στην καθαρή θέση της επιχείρησης, δηλαδή στο ποσό κατά το οποίο το ενεργητικό υπερβαίνει το πραγματικό παθητικό(χρέη σε τρίτους).Εάν όμως, πρόκειται για μεταβίβαση από επαχθή αιτία ατομικής επιχείρησης ή μεριδίου ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, *λόγω συνταξιοδότησης* του μεταβιβάζοντος, η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με χαρτόσημο 1,2% (άρθρο 13 του Ν.2238/94). Αντίθετα, εάν αυτός που αποκτά την επιχείρηση δεν συνεχίσει τις εργασίες του προκατόχου του(περίπτωση σπάνια εμφανιζόμενη στην πράξη),η ανωτέρω μεταβίβαση υπόκειται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.³⁵

Η ΠΟΛ. 1277/1995 διευκρινίζει την έννοια της μεταβίβασης υποκαταστήματος επιχείρησης δεχόμενη ότι στις διατάξεις του άρθρ.5 παρ.4 του Ν.1642/86 εμπίπτουν οι ανεξάρτητοι λειτουργικά κλάδοι μίας επιχείρησης. Έτσι, η μεταβίβαση υποκαταστήματος επιχείρησης για

³⁵ ΠΟΛ. 24/1988

να αναχθεί στη φορολογία χαρτοσήμου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί αυτοτελώς το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του, μέσω της τήρησης αυτοτελούς λογιστικής ή με άλλο τρόπο και έγινε δεκτό από τη Διοίκηση ότι επειδή πρόκειται για ένα θέμα πραγματικό θα εξετάζεται κάθε φορά χωριστά η συγκεκριμένη περίπτωση.

Σε περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης οποιαδήποτε μορφής (ατομικής ή εταιρικής) ως συνόλου ή κλάδου αυτής, όχι λόγω πώλησης, αλλά για *κάλυψη εταιρικής εισφοράς* κατά τη σύσταση, μετατροπή ή συγχώνευση εταιρειών, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου αλλά η εισφορά υπόκειται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων. Η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου εφαρμόζεται και στην περίπτωση που μεταβιβάζονται για την κάλυψη εταιρικής εισφοράς επιμέρους αγαθά (εμπορεύματα, πάγια περιουσιακά στοιχεία κτλ).

19. Μίσθωση οικοδομών και γαιών.

Βάσει του άρθρ. 13 παρ. 2^α του ΚΤΧ, επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 3% στο συνολικό ποσό των κτώμενων μισθωμάτων από εκμίσθωση οικοδομών, χωρίς καμία έκπτωση, ενώ οι συμβάσεις μίσθωσης οικοδομών και οι αποδείξεις εξόφλησης μισθωμάτων συντάσσονται πάντοτε ατελώς. Για την επιβολή του τέλους, λοιπόν, πρέπει να υφίσταται εκμίσθωση οικοδομής και όχι παραχώρηση της χρήσης της οικοδομής σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, διότι τότε ο κύριος της οικοδομής δεν αποκτά μίσθωμα. Να σημειώσουμε ότι ως «κτώμενο μίσθωμα», εννοείται το ποσό εκείνο το οποίο ο ιδιοκτήτης έχει απαίτηση να εισπράξει από τον μισθωτή και όχι εκείνο που στην πραγματικότητα εισέπραξε. Συνεπώς, υπάρχει υποχρέωση καταβολής του τέλους χαρτοσήμου ακόμη και στην περίπτωση εκείνη που το μίσθωμα δεν εισπραχθεί από τον ιδιοκτήτη.

Το τέλος χαρτοσήμου καταβάλλεται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή μαζί με το ενοίκιο και αποδίδεται στο Δημόσιο από τον εκμισθωτή (ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή κτλ) μία φορά το χρόνο με το φόρο εισοδήματος του. Το συνολικό εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%. Ειδικώς, ο συντελεστής αυτός αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμίας από αυτές υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2000 και μετά.³⁶

Το χαρτόσημο, αν δεν ορίζεται διαφορετικά στο συμφωνητικό μίσθωσης, βαρύνει κατά το ήμισυ τον εκμισθωτή και κατά το άλλο ήμισυ τον μισθωτή. Δηλαδή, είναι δυνατόν αν

³⁶ Ν.2238/1994 άρθρο 9 παρ.5 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3312/2005

συμφωνηθεί να βαρύνει εξ ολοκλήρου τον έναν ή τον άλλο. Εάν, όμως *μισθωτής* είναι το Δημόσιο, Δήμος, Κοινότητα ή άλλο πρόσωπο που απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον εκμισθωτή. Εάν τώρα, *εκμισθωτής* είναι το Δημόσιο, Δήμος, Κοινότητα ή άλλο πρόσωπο που απαλλασσόμενο των τελών χαρτοσήμου, το τέλος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον μισθωτή και αποδίδονται από τον εκμισθωτή, όχι με την υποβολή της δήλωσης του, αλλά με παρακράτηση τους από τα Δημόσια Ταμεία, κατά την είσπραξη των μισθωμάτων από τους μισθωτές, και την εισαγωγή τους στη συνέχεια ως έσοδο στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Τα ανωτέρω βρίσκουν εφαρμογή και επί των εισοδημάτων από εκμίσθωση γαιών.

20. Προεμβάσματα. Βάσει της παρ.23 του άρθρ.15 του ΚΤΧ,³⁷ τα διενεργούμενα από τις μεσολαβούσες τράπεζες προεμβάσματα προς τους προμηθευτές οίκους του εξωτερικού, για *εισαγωγή αγαθών*, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%, ανεξαρτήτως διακανονισμού της αξίας τους. Το τέλος αυτό υπολογίζεται στην αξία σε ευρώ του προεμβάσματος και δεν ισχύει για τα πρόσωπα που απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου.

Ελλείψει σχετικής διάταξης στο νόμο, τα προεμβάσματα που στέλνονται, για αγορά αγαθών από την ημεδαπή ή για άλλη αιτία, όπως για παράδειγμα, για παροχή υπηρεσιών προς τον αποστολέα του προεμβάσματος από την επιχείρηση είτε της ημεδαπής, είτε της αλλοδαπής, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Να σημειωθεί ότι με τον όρο «εισαγωγή αγαθών», νοείται η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες, εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, χώρες, ενώ στην περίπτωση της μεταφοράς, αποστολής και της μετακίνησης αγαθών από τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. στο εσωτερικό της χώρας, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου όταν αποστέλλονται προεμβάσματα από τις τράπεζες.

21. Προκαταβολές χρημάτων από εργοδότες ή Ασφαλιστικούς Οργανισμούς σε υπαλλήλους ή ασφαλισμένους αυτών.

Οι προκαταβολές χρημάτων, που χορηγούνται από τους εργοδότες ή τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς στους υπαλλήλους ή στους ασφαλισμένους τους, έναντι των αποδοχών τους (μισθών, συντάξεων, μερισμάτων), εάν συμψηφίζονται *εφάπαξ*, κατά την εξόφληση αυτών (αποδοχών), δεν συνιστούν δάνειο, και συνεπώς δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Εάν όμως οι παραπάνω προκαταβολές εξοφλούνται *δια μηνιαίων κρατήσεων* από τις αποδοχές

³⁷ Η παράγραφος αυτή προστέθηκε με το άρθρο 57 του Ν.542/1977

τους, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1^α,δ και 15 παρ. 1^α του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, διότι οι προκαταβολές στη περίπτωση αυτή συνιστούν δάνειο^{38, 39}.

22. Συμβάσεις ποδοσφαιριστών. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές καθώς και τους άλλους αμειβόμενους αθλητές από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, εκτός από την αυτοτελή τους φορολόγηση με συντελεστή 20%, υπόκεινται και σε τέλος χαρτοσήμου 1%. (Ν.2238/1994, άρθρ.14 παρ.2).

23. Συμβάσεις χορήγησης μη τραπεζικών πιστωτικών καρτών.

Οι συμβάσεις χορήγησης πιστωτικών καρτών από εταιρείες μη τραπεζικές, καθώς και η ανανέωση και η αύξηση του πιστωτικού ορίου των συμβάσεων αυτών, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1^α ή 15 παρ. 1^α του Κ.Τ.Χ. Το τέλος αυτό υπολογίζεται με σχετικό σημείωμα και καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι την εικοστή κάθε μήνα συνολικά για όλες τις πράξεις που καταρτίστηκαν τον προηγούμενο μήνα και με βάση τις εκδιδόμενες από τις εκδότριες εταιρείες μηνιαίες αναλυτικές καταστάσεις, στις οποίες και προσαρτάται το αποδεικτικό πληρωμής που εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ.

Σημειώνουμε, τέλος, ότι το τέλος χαρτοσήμου 0,5% που βάρυνε τις συμβάσεις χορήγησης πιστωτικών καρτών από τράπεζες, καταργήθηκε με τον Ν.2157/1993.

24. Συμβιβασμός. Πρόκειται για μια σύμβαση με την οποία τα συμβαλλόμενα μέλη διαλύουν με αμοιβαίες υποχωρήσεις αβεβαιότητα ή διαφωνία γύρω από κάποια έννομη σχέση τους. Ο συμβιβασμός υπόκειται σε αναλογικό τέλος 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1^α ή 15 παρ. 1^α του Κ.Τ.Χ. και υπολογίζεται στο ποσό επί του οποίου ο συμβιβασμός, δηλαδή στο αρχικά αξιωμένο (δικαστικώς ή εξωδίκως) ποσό της απαίτησης, όπως είχε πριν τον συμβιβασμό και όχι στο ποσό, που τελικά καταβλήθηκε.

Από τον γενικό αυτό κανόνα περί υπολογισμού του αναλογικού τέλους χαρτοσήμου στους συμβιβασμούς, προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις, σύμφωνα με τις οποίες το τέλος υπολογίζεται όχι στο αρχικά αξιωμένο ποσό, αλλά στο ποσό, που καταβάλλεται τελικά στον

³⁸ Ρέππας, Θ. Π. ,περιοδικό «ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ» τόμος 53,σελ.590

³⁹ Εάν ο εργοδότης είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. το τέλος χαρτοσήμου είναι 2%,σε διαφορετική περίπτωση το τέλος είναι 3%.

συμβιβαστικά ικανοποιούμενο. Τέτοια περίπτωση αποτελούν οι συμβιβασμοί με το Δημόσιο, τους Δήμους, Κοινότητες, Ν.Π.Δ.Δ., τους Ιερούς Ναούς, τα θρησκευτικά, εθνοφελή, κοινωφελή, φιλανθρωπικά, εκπαιδευτικά και νοσηλευτικά ιδρύματα ή οργανισμούς, τις ημεδαπές τράπεζες και τους εργαζομένους στην Ελλάδα αλλοδαπών τραπεζών.

Εξαιρετικά, το τέλος χαρτοσήμου δεν οφείλεται επί συμβιβασμών, που αφορούν ασφαλιστικές αποζημιώσεις για συμβιβασμούς που καταρτίστηκαν από τη 1.1.2003 και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο που καταρτίστηκαν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια(ΠΟΛ. 1038/2003).

25.Συναλλαγές του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων (Τ. Π. Δ.)

Το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και ως εκ τούτου απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου. Σύμφωνα, όμως, με το άρθρ.15 παρ. 17 του ΚΤΧ, υφίσταται τέλος 2% στις εξοφλήσεις χρηματικών ενταλμάτων και παρακαταθηκών οποιωνδήποτε που δίνονται στο Τ. Π. Δ. Το τέλος αυτό οφείλεται εφόσον, από τη φύση της σχέσης, δεν προβλέπεται από τον Κώδικα Χαρτοσήμου άλλο τέλος μεγαλύτερο ή μικρότερο ή ατέλεια.

Από το τέλος απαλλάσσεται κάθε συναλλαγή του Τ.Π.Δ. με το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες ή Ν.Π.Δ.Δ. καθώς και η εξόφληση παρακαταθήκης μισθωμάτων από οικοδομές και γαίες.

Περαιτέρω, και σύμφωνα με το Ν.Δ. 3915/58, το Τ.Π.Δ. μπορεί να χορηγεί τοκοχρεωλυτικά δάνεια προς Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. και προς ιδιώτες για την ανέγερση ή επέκταση ξενοδοχείων, τουριστικών περιπτέρων ή bungalows-motels καθώς και την κατασκευή των αναγκαίων έργων για τη λειτουργία των χώρων αυτών. Οι συμβάσεις αυτές επιβαρύνονται με χαρτόσημο 1%.

26. Τραβηκτικές. Τραβηκτική είναι το έγγραφο, το οποίο περιέχει εντολή πληρωμής χρημάτων, που εκδίδεται από έμπορο σε βάρος του ανταποκριτή του ή του πελάτη του και χρησιμοποιείται επί εισαγωγής εμπορευμάτων από την αλλοδαπή με πίστωση του τιμήματος και επί εξαγωγής ελληνικών προϊόντων στο εξωτερικό. Ουσιαστικά, πρόκειται για τη συναλλαγματική όπως αυτή ονομαζόταν πριν τεθεί σε ισχύ ο Ν. 5325/32 . Βέβαια σήμερα, στην πράξη, δεν γίνεται ευρεία χρήση των τραβηκτικών.

Οι τραβηκτικές, καθώς και όλα τα «εις διαταγή» έγγραφα, εκτός των συναλλαγματικών, των γραμματίων εις διαταγή και των επιταγών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, εφόσον εκδίδονται στην Ελλάδα. Εξαιρούνται από το τέλος τα τραπεζικά γραμμάτια της Τράπεζας της Ελλάδος καθώς επίσης και οι τραβηκτικές που συνοδεύουν παραστατικά έγγραφα

αποστολής εμπορευμάτων και οι οποίες πληρώνονται με την παράδοση τοις μετρητοίς (τραβηκτικές όψεως) εφόσον καταρτίστηκε σύμβαση προκαταβολής επί της φορτωτικής.

27.Τραπεζικές επιταγές. Οι τραπεζικές επιταγές, αδιάφορα από τον τόπο έκδοσης, οπισθογράφησης και πληρωμής, καθώς και οι αποδείξεις εξόφλησης των εντολών πληρωμής κάθε φύσης και των πιστωτικών επιστολών, δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου.(άρθρ. 20 περ. θ' του ΚΤΧ). Όμως, οι επιταγές που προσκομίζονται στις τράπεζες για είσπραξη, ενεχυρίαση ή φύλαξη, καταγράφονται υποχρεωτικά σε πινάκια, στα οποία επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 2,5‰ (πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% άρα συνολική επιβάρυνση 3‰), το οποίο υπολογίζεται στη συνολική αξία των καταχωρημένων σε αυτά επιταγών(Ν. 1957/1991, άρθρ. 11 παρ.1). Τα τέλη αυτά, αποδίδονται στη Δ.Ο.Υ., συγκεντρωτικά, για κάθε ημερολογιακό πενήνήμερο εντός πέντε ημέρες από τη λήξη αυτού.

28.Τόκοι απορρέοντες από δάνεια ή πιστώσεις, που χορηγούνται στην Α.Ε. «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ». Οι τόκοι, οι οποίοι απορρέουν από δάνεια ή πιστώσεις, που χορηγούνται στην Α.Ε. «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ» από τρίτους, δεν απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου, όπως αντίθετα συμβαίνει, με τις *συμβάσεις* δανείων και πιστώσεων, συμπεριλαμβανομένων και αυτών, που ασφαλιζονται με οποιαδήποτε ασφάλεια (υποθήκη, ενέχυρο κ.α.), οι οποίες συνάπτονται με την Α.Ε. «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ».

29.Τόκοι απορρέοντες από δάνεια ή πιστώσεις, που χορηγούνται από τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού σε ιδιώτες.

Οι τόκοι, που απορρέουν από δάνεια, που χορηγούνται από τον Ε.Ο.Τ., που είναι Ν.Π.Δ.Δ., σε ιδιώτες, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 15^ε παρ.6 και 13 παρ. 1δ του Κώδικα Χαρτοσήμου, για το λόγο ότι, στο ίδιο τέλος υπόκεινται και οι δανειακές συμβάσεις, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1δ του ίδιου Κώδικα.

30.Τόκοι υπερημερίας απορρέοντες από συναλλαγές, που υπάγονται στο καθεστώς του Φ.Π.Α.. Μετά την ρύθμιση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρ. 19 του Ν.3091/2002, οι τόκοι υπερημερίας που απορρέουν από σχέσεις που υπάγονται στο ΦΠΑ, δεν είναι αντικείμενο του φόρου αυτοί. Επομένως, αφορούν αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου και για την εξόφληση αυτών επιβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρ. 13 του ΚΤΧ, δηλαδή 3% πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ

20% επί του χαρτοσήμου⁴⁰. Επομένως, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν.3091/2002, ήτοι 24.12.2002, οι τόκοι υπερημερίας λόγω μη έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος πώλησης ή αμοιβής παροχής υπηρεσίας που συμφωνήθηκε στους συγκεκριμένους χρόνους και προθεσμίες, δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία για την επιβολή του ΦΠΑ.

Πρόσφατα, με το άρθρ. 56 του Ν.3371/2005 απαλλάχθηκαν από τα τέλη χαρτοσήμου οι συμβάσεις που συνάπτουν τα μέλη του Χρηματιστηρίου Αθηνών με πελάτες τους για την παροχή πίστωσης προς εξόφληση του τιμήματος αγοράς μετοχών στο χρηματιστήριο, καθώς και οι συμβατικοί τόκοι που απορρέουν από τις παραπάνω συμβάσεις.

31.Χορηγούμενες από τις επιχειρήσεις δωροεπιταγές(τσεκ δώρου)

Στη συναλλακτική πρακτική συνηθίζεται πολλές επιχειρήσεις, για λόγους προσέλκυσης νέων πελατών ή για να προωθήσουν στην αγορά ένα νέο προϊόν, να χορηγούν στους πελάτες τους μία επιταγή η οποία ονομάζεται «δωροεπιταγή» (ή «τσεκ δώρου»), δυνάμει της οποίας ο κάτοχος της έχει το δικαίωμα να αγοράσει από τη χορήγηση επιχείρηση προϊόντα ίσης αξίας με το αναγραφόμενο στη δωροεπιταγή ποσό ή να τύχει σχετικής έκπτωσης του ποσού αυτού από τη συνολική αξία των αγοραζόμενων προϊόντων.⁴¹ Η δωροεπιταγή χορηγείται από την επιχείρηση στα πλαίσια δημοσίως γινόμενης από αυτή(επιχείρηση) προκήρυξης, με την οποία η επιχείρηση υπόσχεται την καταβολή αμοιβής στους πελάτες εκείνους που προβαίνουν σε εκτέλεση κάποιας πράξης ή ενέργειας, σύμφωνα με την προκήρυξη. Σύμφωνα με τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών⁴², η δωροεπιταγή δεν εμπίπτει στον Φ.Π.Α. ,αλλά υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3%(πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ) σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου3 του άρθρ. 13 του ΚΤΧ. Επισημαίνεται, ότι το τσεκ δώρου θα χαρτοσημανθεί όχι κατά το χρόνο έκδοσης του και χορήγησης του στον δικαιούχο, αλλά όταν θα προσκομιστεί από τον δικαιούχο στην επιχείρηση προς εξαργύρωση του.

32.Χρησιδάνειο. Το χρησιδάνειο διαφέρει από τη *μίσθωση* διότι δεν παρέχεται αντάλλαγμα και επίσης, διαφέρει από τη *δωρεά* γιατί η δωρεά αφορά την χωρίς αντάλλαγμα παροχή οποιαδήποτε περιουσιακού δικαιώματος, ενώ το χρησιδάνειο μόνο την παροχή της χρήσης πράγματος. Περαιτέρω, στο χρησιδάνειο ο χρησάμενος υποχρεούται να επιστρέψει το πράγμα, ενώ στη δωρεά ο δωροεodόχος δεν έχει τέτοια υποχρέωση. Η σύμβαση, λοιπόν, του

⁴⁰ ΠΟΛ. 1099/2004

⁴¹ Ρέππας, Θ. Π. ,περιοδικό «ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ» τόμος 57, σελ.1695- 1699

⁴² ΠΟΛ.196/1987

χρησιδανείου υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρ. 13 παρ. 1^α και 15 παρ. 1^α του ΚΤΧ, εφόσον καταρτίζεται εγγράφως. Το τέλος υπολογίζεται στην αξία της σύμβασης χρησιδανείου και συγκεκριμένα στο 1/20 της πλήρους κυριότητας του αντικειμένου του χρησιδανείου, για κάθε έτος διάρκειας της σύμβασης, η οποία αξία δεν δύναται να υπερβαίνει τα 8/10 της πλήρους κυριότητας. Τα ανωτέρω έχουν ισχύ στην περίπτωση που πρόκειται για σύμβαση ορισμένου χρόνου. Εάν τώρα η διάρκεια της σύμβασης είναι αορίστου χρόνου, το τέλος χαρτοσήμου θα υπολογιστεί στα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.⁴³

Σημειώνουμε, ότι η σύμβαση παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών, χωρίς ιδιαίτερο αντάλλαγμα, αλλά με την ανάληψη της υποχρέωσης των πωλητών να χρησιμοποιούν τα αγαθά αυτά για συντήρηση, διάθεση κ.τ.λ. των αγοραζόμενων από τους χρήστες προϊόντων τους, δεν θεωρείται ότι αποτελεί αυτοτελή σύμβαση χρησιδανείου, αλλά σύμβαση υπαγόμενη στο καθεστώς του Φ.Π.Α.

33. Υποθήκη προς ασφάλεια σύμβασης. Εάν η υποθήκη συμφωνείτε με το ίδιο έγγραφο της κύριας σύμβασης υπόκειται σε τέλος 3% ενώ εάν παρέχεται με ξεχωριστό έγγραφο (συμβόλαιο), το συμβόλαιο αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου ίσο με τη διαφορά μεταξύ του τέλους 3% και εκείνου, στο οποίο, κατά νόμο, υποβλήθηκε η κύρια σύμβαση ή σε ολόκληρο το τέλος 3%, εάν η κύρια σύμβαση δεν υποβλήθηκε καθόλου σε τέλος χαρτοσήμου. Εάν, όμως, με την υποθήκη ασφαρίζεται μέρος μόνο του ποσού του δανείου, οφείλεται τέλος 3%, το οποίο υπολογίζεται σε ολόκληρο το ποσό του δανείου και από το οποίο εκπίπτει το καταβληθέν τέλος χαρτοσήμου της κύριας σύμβασης του δανείου (ΠΟΛ.204/1984).Υποθήκη προς ασφάλεια σύμβασης που απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου είναι η περίπτωση που η δανειακή σύμβαση ασφαρίζεται με υποθήκη σε πλοίο έστω και αν το ποσό της υποθήκης είναι μικρότερο του ποσού του δανείου.

⁴³ Ρέπας, Θ. Π.(1998): “Φορολογία Χαρτοσήμου ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου” Τόμος Α’

ΠΑΓΙΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Τα πάγια τέλη χαρτοσήμου, εφόσον δεν ορίζεται στις διατάξεις του ισχύοντος νόμου διαφορετικός τρόπος είσπραξης, εισπράττονται :

- α) Εάν δεν υπερβαίνουν τα 90 ευρώ, με αποδεικτικό πληρωμής ή με τα χρησιμοποιούμενα κάθε φορά παράβολα είσπραξης τελών χαρτοσήμου
- β) Εάν υπερβαίνουν τα 90 ευρώ, με αποδεικτικό πληρωμής.⁴⁴

Κατωτέρω παραθέτουμε είδη εγγράφων, που υπόκεινται σε πάγια τέλη χαρτοσήμου:

- **Σχέδια μηχανικών κ.α.**

Στα σχέδια, προϋπολογισμούς, κάθε φύσης εκθέσεις και μελέτες των μηχανικών και αρχιτεκτόνων, καθώς και στα αντίγραφα αυτών, που υποβάλλονται :

α) Στην πολεοδομική αρχή, για έκδοση οικοδομικών αδειών, επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 2%, που υπολογίζεται στον προϋπολογισμό του έργου, όπως αυτός λαμβάνεται υπόψη, για την έκδοση της άδειας. Το τέλος αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 3 ευρώ. Εφόσον όμως, οι οικοδομικές άδειες εκδίδονται για την κατασκευή έργων του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων ή Ν.Π.Δ.Δ., το ποσοστό του τέλους μειώνεται στο ένα τέταρτο(1/4).

β) Στις αρμόδιες υπηρεσίες, για την κατασκευή έργων του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, εφόσον τα έργα αυτά δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση α', επιβάλλεται τέλος 2%, που υπολογίζεται στην αμοιβή του μελετητή του έργου. Και σ' αυτή την περίπτωση, το τέλος δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 3 ευρώ.(άρθρ. 17 του Κ.Τ.Χ.)

- **Άδειες**

Οι κατωτέρω άδειες και οι ανανεώσεις τους υπόκεινται σε τέλη ως ακολούθως:

- α) Η άδεια μεταβολής ή προσθήκης επωνύμουευρώ 15
- β) Η άδεια οδηγού αυτοκινήτου και μοτοσικλέταςευρώ 15
- γ) Η άδεια γάμου θρησκευτικού ή πολιτικού
και η πράξη διαζυγίουευρώ 15
- δ) Η άδεια αναδοχής υπηρεσίας σε ξένη κυβέρνηση και η άδεια

⁴⁴ Ρέππας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

πολιτογράφησης στην αλλοδαπήευρώ 45

ε) Οι χορηγούμενες άδειες παραμονής και εργασίας σε αλλοδαπούς και

τα δελτία ταυτότητας αυτών, αν για λόγους αμοιβαιότητας δεν προβλέπεται διαφορετικά:

αα) βραχείας διάρκειαςευρώ 30

ββ) ετήσιας διάρκειαςευρώ 60

γγ) διάρκειας 2 ετών και άνωευρώ 90

δδ) δελτία ταυτότητας αλλοδαπούευρώ 15

Τα τέλη χαρτοσήμου δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερα του αντίστοιχου σε ευρώ ποσού, που καταβάλλεται από τους Έλληνες υπηκόους στη χώρα του αλλοδαπού. Όταν παρατείνεται ο χρόνος προσωρινής διαμονής μέχρι τρεις (3) μήνες, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Ν. 1975/1991 (ΦΕΚ 184 Α'), το τέλος χαρτοσήμου είναι ίσο με αυτό, που καταβλήθηκε, για την αρχική χορήγηση της προξενικής θεώρησης. Προκειμένου για Έλληνες ξένης υπηκοότητας τα ανωτέρω τέλη περιορίζονται στο ένα δεύτερο (1/2) και πάντως όχι κατώτερα των δεκαπέντε (15) ευρώ.

στ) Η άδεια άσκησης επαγγέλματος από ιατρούς, φαρμακοποιούς και γενικά ελεύθερους επαγγελματίες, όπως αυτοί νοούνται στη φορολογία εισοδήματος, εφόσον βάσει διατάξεων προβλέπεται η έκδοση τέτοιας άδειαςευρώ 30

ζ) Η άδεια θήραςευρώ 15

η) Η άδεια σύστασης ειδικού καπνεργοστασίουευρώ 590

Κατ' εξαίρεση, η ανανέωση της άδειας αυτήςευρώ 295

θ) Η άδεια λειτουργίας ιαματικών πηγώνευρώ 75

και τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείωνευρώ 145

Κατ' εξαίρεση, η ανανέωση της άδειας αυτής:

— Για τις ιαματικές πηγέςευρώ 45

— Για τα τουριστικά ή τα ταξιδιωτικά γραφείαευρώ 90

ι) Οι άδειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 29 του Ν. 2168/1993 και του Ν. 456/1976 (ΦΕΚ 277 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 2168/1993 , ως ακολούθως:

αα) οι άδειες οπλοφορίας προς άσκηση στη σκοποβολήευρώ 15

ββ) οι λοιπές άδειες οπλοφορίαςευρώ 45

γγ) η επέκταση των αδειών οπλοφορίαςευρώ 15

δδ) οι άδειες κατασκευής, εμπορίας, επισκευής
και συναρμολόγησηςευρώ 90

εε) οι άδειες εισαγωγής και μεταφοράς από
το εξωτερικό προς εμπορίαευρώ 30

Δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου:

α) Η άδεια οδηγού αναπηρικού αυτοκινήτου, που είναι διασκευασμένο και προορίζεται να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο από ανάπηρο λόγω της αναπηρίας του.

β) Η άδεια οδηγού αυτοκινήτου εν γένει και η άδεια οπλοφορίας, εφόσον χορηγούνται σε δημοσίους υπαλλήλους, για υπηρεσιακές ανάγκες.

▪ **Έγγραφα ναυτιλιακά - διπλώματα - πτυχία και άλλα.**

Στα κατωτέρω, κατά περίπτωση, πάγια τέλη υπόκεινται:

α) Τα πιστοποιητικά πλοϊμότητας ελληνικών πλοίων και αεροσκαφών, τα πιστοποιητικά εθνικότητας πλοίων ή νηολογήσεως αεροσκαφών, καθώς και τα αντίγραφα

των πιστοποιητικών αυτών.....ευρώ 30

β) Τα ναυτολόγια πλοίων και τα αντίγραφα αυτώνευρώ 30

γ) Τα χορηγούμενα από δημόσιες αρχές κάθε είδους αποδεικτικά ναυτικής ή αεροναυτικής ικανότητας των πληρωμάτων των πλοίων, των αεροσκαφών, ως και του προσωπικού εδάφους (διπλώματα, πτυχία, άδειες ή πιστοποιητικά),

καθώς και τα αντίγραφα αυτώνευρώ 15

δ) Τα χορηγούμενα από δημόσιες αρχές αποδεικτικά τεχνικής ικανότητας (πτυχία, διπλώματα, άδειες γενικές και ειδικές), καθώς και τα αντίγραφα αυτών προς κάθε φύσης

μηχανικούς, θερμαστές, ηλεκτρολόγους κ.λπ.ευρώ 15

ε) Τα χορηγούμενα από τις δημόσιες αρχές πιστοποιητικά ικανότητας εργολάβου(πτυχία εργοληπτών δημοσίων έργων) καθώς και η ανανέωση ή τα αντίγραφα αυτών:

αα) Α', Β', Γ' τάξηςευρώ 30

ββ) Δ', Ε' και ΣΤ' τάξηςευρώ 90

γγ) Ζ' και ανώτερης τάξης ευρώ 145

▪ **Τέλη διαβατηρίων**

Η έκδοση διαβατηρίου και η ανανέωση του υπόκειται σε πάγια τέλη χαρτοσήμου, που υπολογίζονται, για κάθε έτος ισχύος του, ως εξής:

α) Ατομικό διαβατήριοευρώ 4

β) Οικογενειακό διαβατήριοευρώ 9

γ) Ομαδικό διαβατήριο, για κάθε άτομοευρώ 2

Τέλος, να σημειώσουμε ότι η θεώρηση από τις αρμόδιες αρχές στην ημεδαπή διαβατηρίων, που εκδόθηκαν από ελληνικές ή αλλοδαπές αρχές, δεν υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, ενώ τα

διαβατήρια, που εκδίδονται από τις Διπλωματικές ή τις Προξενικές Αρχές στην αλλοδαπή, υπόκεινται στα οικεία προξενικά τέλη.

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ

Σύμφωνα με τον Ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 179^Α), ο οποίος έχει εφαρμογή σε κάθε φορολογία εν γένει και συνεπώς και στη Φορολογία Χαρτοσήμου, και όπως αυτός αντικαταστάθηκε με τον Ν.3296/2004(ισχύς από 1.1.2005),εάν ο υπόχρεος κατά τη φορολογική νομοθεσία να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- a) υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- b) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 2% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- c) δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 2,5% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Τα ποσά των πρόσθετων φόρων, σε καμιά περίπτωση, δεν μπορούν να υπερβούν: a) το 100% για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, b) το 200% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή τη μη υποβολή δήλωσης, του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.

Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος, που προκύπτει συνολικά, περιορίζεται στα 3/5 αυτού. Τα πρόσωπα, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους, υπόκεινται, για κάθε παράβαση. Σε πρόστιμο που ορίζεται από 117 ευρώ μέχρι 1170 ευρώ.

Στη συνέχεια παρατίθενται οι πίνακες προσαυξήσεων της Φορολογίας Χαρτοσήμου, που ισχύουν: α) μέχρι την 31.12.1997 και β) από 1.1.1998 και μετά.⁴⁵

⁴⁵ Ρέππας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ(ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΤΕΛΩΝ) ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ 31.12.1997

Κατηγορίες εγγράφων	Λόγω εκπροθέσιμου	Λόγω ανακρίβειας Κατά πράξη	Κατά συμβιβασμό	Λόγω μη δηλώσεως Κατά πράξη	Κατά συμβιβασμό
1.Χαρτόσημο επί εγγράφων & εγγραφών στα βιβλία των επιτηδευματιών, επί κερδών, συναλλαγματικών κτλ	5% για κάθε μήνα μη δυνάμενο να υπερβεί το 50% του τέλους(άρθρ.40 παρ.1γ ΚΤΧ, 33 παρ.1 Ν.820/1978)	75-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/1978,16 παρ.1 Ν.1563/1985)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)	75-300% του τέλους(άρθρ.40 παρ.1β ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/1978)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)
2.Χαρτόσημο συναλλαγών των άρθρων15δ, 15 ^ε & 16 του ΚΤΧ, για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση υποβολής εγγράφων στον Οικονομικό Έφορο και μετά την 1.1.87	10% για κάθε μήνα μη δυνάμενο να υπερβεί το 100% του τέλους(άρθρ.40 παρ.6 τρίτο εδάφιο ΚΤΧ,33 παρ.1 Ν.820/78)	150-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β & τρίτο εδ. ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/78,16 παρ.1 Ν.1563/1985)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου, μη δυνάμενο να είναι κατώτερο του κυρίου τέλους (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)	150-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β & τρίτο εδ. ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/78)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου, μη δυνάμενο να είναι κατώτερο του κυρίου τέλους (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)
3.Χαρτόσημο Μισθωτών Υπηρεσιών	5% για κάθε μήνα μη δυνάμενο να υπερβεί το 50% του τέλους(άρθρ.40 παρ.6 εδ. δεύτερο ΚΤΧ, 2 ΝΔ.632/48,33 παρ.1 Ν.820/78)	Το 50% του τέλους(άρθρ.40 παρ.6 εδάφ. δεύτ. ΚΤΧ, 2 ΝΔ.632/48, 31παρ.1 Ν.820/78, 16 παρ.1 Ν.1563/85)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)	Το 75%του τέλους(άρθρ.40 παρ.6 εδάφ. δεύτ. ΚΤΧ, 2 ΝΔ.632/48, 30 παρ.1 Ν.820/78)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)
4.Χαρτόσημο επί αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών, στην περίπτωση που αυτοί δεν θεωρούνται πρόσωπο υποκειμένο στο ΦΠΑ	10% για κάθε μήνα μη δυνάμενο να υπερβεί το 100% του τέλους(άρθρ.40 παρ.6 τρίτο εδάφιο ΚΤΧ,33 παρ.1 Ν.820/78)	150-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β & τρίτο εδ. ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/78,16 παρ.1 Ν.1563/1985)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου, μη δυνάμενο να είναι κατώτερο του κυρίου τέλους (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)	150-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β & τρίτο εδ. ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/78)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου, μη δυνάμενο να είναι κατώτερο του κυρίου τέλους (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)
5.Χαρτόσημο επί μισθωμάτων οικοδομών και γαιών: α)Συμβεβαιούμενο μετά του φόρου εισοδήματος	2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης (άρθρ.13 παρ.2γ ΚΤΧ, 86 παρ.1 Ν.2238/94)	-το 100% του τέλους για διαφορά τέλους μέχρι 1 εκ. δρχ -το 150% του τέλους για διαφορά τέλους άνω του 1 εκ. δρχ(άρθρ. 13 παρ. 2 ΚΤΧ, 86 παρ.2 Ν.2238/94)	Στο 1/3 του επιβληθέντος προστίμου(άρθρ. 13 παρ. 2γ ΚΤΧ, 86 παρ.9 Ν.2238/94)	Το 200% του τέλους(άρθρ.13 παρ. 2γ ΚΤΧ, 86 παρ.3 Ν.2238/94)	Στο 1/2 του επιβληθέντος προστίμου(άρθρ. 13 παρ. 2γ ΚΤΧ, 86 παρ.9 Ν.2238/94)
β)Μη συμβεβαιούμενο μετά του φόρου εισοδήματος	5% για κάθε μήνα μη δυνάμενο να υπερβεί το 50% του τέλους(άρθρ.40 παρ.1γ ΚΤΧ, 33 παρ.1 Ν.820/1978)	75-300% του τέλους (άρθρ.40 παρ.1β ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/1978,16 παρ.1 Ν.1563/1985)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)	75-300% του τέλους(άρθρ.40 παρ.1β ΚΤΧ, 31 παρ.1 Ν.820/1978)	Μέχρι το 50% του επιβληθέντος προστίμου (άρθρ.65 παρ.5 ΚΤΧ)

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.2
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ(ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΤΕΛΩΝ) ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΣΗΜΕΡΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2523/1997

Κατηγορίες εγγράφων	Όλα τα έγγραφα εν γένει, και όλες οι συμβάσεις, πράξεις και συναλλαγές, ανεξαρτήτως αντικειμένου και περιεχομένου, που εμπίπτουν στο καθεστώς του περί χαρτοσήμου νόμου, ως αντικείμενο του νόμου αυτού.	
Λόγω εκπρόθεσμης καταβολής	Προσαύξηση (πρόσθετο τέλος) 1% επί του οφειλόμενου τέλους για κάθε μήνα καθυστέρησης, μη δυνάμενη να υπερβεί το 100% του τέλους(άρθρα1 παρ. 1 ^α και 2 παρ. 4 Ν.2523/1997, όπως ισχύει.	
	Κατά πράξη	Κατά συμβιβασμό
Λόγω ανακρίβειας (ελλιπούς καταβολής)	Προσαύξηση(πρόσθετο τέλος) 2% επί του τέλους, για κάθε μήνα καθυστέρησης, μη δυνάμενη να υπερβεί το 200% του τέλους, (άρθρ. 1 παρ. 1β και 2 παρ.4 Ν. 2523/1997, όπως ισχύει)	Μέχρι τα 3/5 της επιβληθείσας προσαύξησης (πρόσθετου τέλους) (άρθρ.2 παρ.8 Ν.2523/97, όπως ισχύει)
	Κατά πράξη	Κατά συμβιβασμό
Λόγω μη δηλώσεως (μη καταβολής)	Προσαύξηση (πρόσθετο τέλος) 2,50% επί του τέλους, για κάθε μήνα καθυστέρησης, μη δυνάμενη να υπερβεί το 200% του τέλους (άρθρ.1 παρ. 1γ και 2 παρ.4 Ν. 2523/1997, όπως ισχύει)	Μέχρι τα 3/5 της επιβληθείσας προσαύξησης (πρόσθετου τέλους) (άρθρ. 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997, όπως ισχύει)

Να σημειώσουμε ότι, οι προσαυξήσεις του πίνακα 2.1 δεν επιβάλλονται και στην εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ, σε αντίθεση με τις προσαυξήσεις του πίνακα 2.2, οι οποίες επιβάλλονται και στη συνεισπραττόμενη και συμβεβαιούμενη μετά των τελών χαρτοσήμου εισφορά 20 % υπέρ ΟΓΑ.

Τέλος, τα πρόσθετα τέλη του πίνακα 2.1, επιβάλλονται οποτεδήποτε, έστω και μετά την 1.1.1998, για έγγραφα όμως που συντάχθηκαν ή εκδόθηκαν μέχρι και την 31.12.1997, ενώ ο πίνακας 2.2, ισχύει για έγγραφα που συντάσσονται ή επιβάλλονται από 1.1.2005 και μετά. Αναφορικά με τα έγγραφα που συντάχθηκαν ή εκδοθήκαν το διάστημα 1.1.1998 έως 31.12.2004, ισχύουν οι προσαυξήσεις που αναφέρει το άρθρο 1 παρ.1 του Ν.2523/1997, πριν αυτό αντικατασταθεί από το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004 (ισχύς από 1.1.2005), δηλαδή εάν ο υπόχρεος κατά τη φορολογική νομοθεσία να υποβάλλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- a) υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 1,5% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- b) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 3% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- c) δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 3,5% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Το χαρτόσημο είναι μια πολύπλοκη φορολογία, η οποία περιλαμβάνει διάφορα τέλη, τα περισσότερα εκ των οποίων αποτελούν έμμεσες επιβαρύνσεις, ενώ άλλα αποτελούν ουσιαστικά συμπλήρωμα της φορολογίας εισοδήματος. Ύστερα από την κατάργηση ορισμένων από τα τέλη αυτά (μισθών-ημερομισθίων, συναλλαγματικών-γραμματίων, βεβαιώσεων έναρξης ή μεταβολής δραστηριότητας, κινητά επισήματα και σφραγιστός χάρτης), μία κατηγορία τελών αποτελεί φορολογία εισοδήματος : τα τέλη χαρτοσήμου που επιβάλλονται στα ενοίκια, στην έκταση βέβαια που επιβαρύνουν τον εκμισθωτή. Αυτό συνεπάγεται ότι τα εισοδήματα από την πηγή αυτή επιβαρύνονται περισσότερο από τα εισοδήματα που προέρχονται από άλλες πηγές, τα οποία δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου. Η αξιολόγηση των τελών αυτών, θα πρέπει να γίνει με βάση τα κριτήρια αξιολόγησης των άμεσων φόρων αναφορικά με τις οικονομικές και κοινωνικές τους επιπτώσεις.

Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι τα εν λόγω τέλη δεν είναι προοδευτικά, εφόσον επιβάλλονται με αναλογικό συντελεστή ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος του φορολογουμένου⁴⁶.

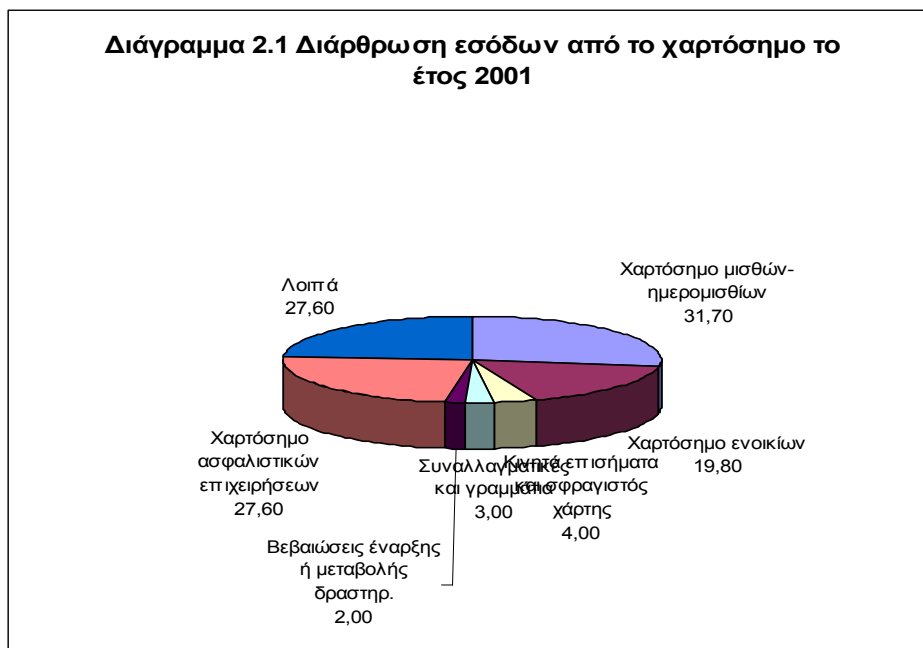
Τα τέλη χαρτοσήμου αποτέλεσαν μια βασική φορολογία για τη χώρα μας και συνέβαλαν ουσιαστικά στη χρηματοδότηση του δημόσιου τομέα στη μεταπολεμική περίοδο. Η σημασία τους μειώθηκε πολύ μετά την ενσωμάτωση των τελών χαρτοσήμου τιμολογίων στο Φ.Π.Α. το 1987 και την κατάργηση ορισμένων άλλων, εξακολουθούν όμως να αποδίδουν σημαντικά ποσά εσόδων.⁴⁷ Στη συνέχεια παραθέτουμε τον Πίνακα 2.3, ο οποίος παρουσιάζει τη διάρθρωση των εσόδων από το χαρτόσημο κατά τα έτη 2000-2002.

Πίνακας 2.3

Η διάρθρωση των εσόδων από το χαρτόσημο τα έτη 2000-2002

Κατηγορία τελών χαρτοσήμου	2002	2001	2000
Χαρτόσημο μισθών-ημερομισθίων	6,7	31,7	27,7
Χαρτόσημο ενοικίων	29,3	19,8	16,6
Κινητά επισήματα και σφραγιστός χάρτης	-	4,0	6,1
Συναλλαγματικές και γραμμάτια	-	3,0	3,6
Βεβαιώσεις έναρξης ή μεταβολής δραστηρ.	-	2,0	2,1
Χαρτόσημο ασφαλιστικών επιχειρήσεων	17,8	27,6	39,5
Λοιπά	46,2	27,6	39,5
ΣΥΝΟΛΟ	100	100	100

Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Κρατικός Προϋπολογισμός 2002, Τακτικός Προϋπολογισμός, Κεντρικές Υπηρεσίες, Τόμος Α' - Μέρος Ι, Αθήνα, Νοέμβριος 2001.



⁴⁶ Γεωργακόπουλος, Α. Θ. (1977): "Εμμεσοί φόροι και βιομηχανία εις την Ελλάδα"

⁴⁷ Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης (2002): "ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ"

Πραγματικά, όπως προκύπτει από τον κατατεθέντα για το 2002 προϋπολογισμό, τα τέλη χαρτοσήμου είχε προβλεφθεί να αποφέρουν € 662 εκατομμύρια, δηλαδή το 3,3% των εσόδων από τους έμμεσους φόρους και το 2% των συνολικών φορολογικών εσόδων. Τα προαναφερόμενα συμπεράσματα προκύπτουν από τον πίνακα 2.4 που ακολουθεί και παρουσιάζει τη διάρθρωση των εσόδων των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα τα έτη 2000-2002.

Πίνακας 2.4
Η διάρθρωση των εσόδων των έμμεσων φόρων στην χώρα μας τα έτη 2000-2002.

Φόροι	*2002		2001		2000	
	Εκατ.€	%	Εκατ.€	%	Εκατ.€	%
1. Φόρος προστιθέμενης αξίας	<u>11.196</u>	<u>56,4</u>	<u>10.873</u>	<u>56,1</u>	<u>10.070</u>	<u>54,7</u>
2. Εναρμονιζόμενοι ειδ. φόροι	<u>4.740</u>	<u>23,9</u>	<u>4.419</u>	<u>22,8</u>	<u>4.210</u>	<u>22,9</u>
α. καπνού	2.057	10,4	1.911	9,9	1.758	9,6
β. οινοπνεύμ. και οιν. ποτών	228	1,1	210	1,1	193	1,0
γ. μπύρας	70	0,4	65	0,3	60	0,3
δ. καυσίμων	2.385	12,0	2.233	11,5	2.199	12,0
3. Φόροι στη μεταβίβαση και Συγκέντρωση κεφαλαίων	<u>1.042</u>	<u>5,3</u>	<u>889</u>	<u>4,6</u>	<u>1.417</u>	<u>7,7</u>
4. Χαρτόσημο	<u>662</u>	<u>3,3</u>	<u>888</u>	<u>4,6</u>	<u>818</u>	<u>4,4</u>
5. Φόροι & τέλη στα αυτοκ.	<u>1.158</u>	<u>5,8</u>	<u>1.383</u>	<u>7,1</u>	<u>856</u>	<u>4,7</u>
α. τέλη ταξινόμησης	556	2,8	534	2,8	474	2,6
β. τέλη κυκλοφορίας	464	2,3	721	3,7	329	1,8
γ. ειδικά τέλη & εισφορές	138	0,7	128	0,7	53	0,3
6. Λοιποί έμμεσοι φόροι	<u>591</u>	<u>3,0</u>	<u>588</u>	<u>3,0</u>	<u>704</u>	<u>3,8</u>
7. Έμμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	<u>41</u>	<u>0,2</u>	<u>41</u>	<u>0,2</u>	<u>41</u>	<u>0,2</u>
8. Παρελθόντων οικ. ετών	<u>258</u>	<u>1,3</u>	<u>184</u>	<u>0,9</u>	<u>182</u>	<u>1,0</u>
9. Προσαυξήσεις-Πρόστιμα	<u>156</u>	<u>0,8</u>	<u>135</u>	<u>0,7</u>	<u>107</u>	<u>0,6</u>
Σύνολο έμμεσων φόρων	19.844	100,0	19.400	100,0	18.405	100,0

Πηγή: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Κρατικός Προϋπολογισμός 2002, Τακτικός Προϋπολογισμός, Κεντρικές Υπηρεσίες, Τόμος Α' - Μέρος Ι, Αθήνα, Νοέμβριος 2001.* Εκτιμήσεις

Τα τέλη χαρτοσήμου συναντώνται συνήθως σε λιγότερο αναπτυγμένες χώρες, όπου η απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και των άλλων έμμεσων φόρων είναι σχετικά περιορισμένη. Τέτοια τέλη, διαφορετικής φύσης και έκτασης όμως, συναντώνται και σε αναπτυγμένες χώρες, μεταξύ των οποίων και στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁴⁸.

Αν παραβλέψουμε όμως το γεγονός ότι το χαρτόσημο αποτελεί μια σημαντική πηγή εσόδων, παρατηρούμε ότι η φορολογία χαρτοσήμου εμφανίζει μειονεκτήματα, αρκετά ισχυρά ώστε να συνιστούν λόγους κατάργησής του, εφόσον είναι δυνατή η εξασφάλιση των αναγκαίων εσόδων.

- I. Τα τέλη χαρτοσήμου επιβαρύνουν μόνο το εγχώριο κόστος παραγωγής, ενώ δεν επιβαρύνουν ανάλογα και το κόστος των εισαγομένων προϊόντων ούτε επιστρέφονται κατά την εξαγωγή, με αποτέλεσμα να ψαλιδίζουν την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στο εξωτερικό.
- II. Έχουν συνήθως μεγάλο δημοσιονομικό κόστος και κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους, κυρίως επειδή επιβάλλονται με σωρεία, μικρών συνήθως συντελεστών, διαφοροποιημένων ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες συναλλαγών, με συνέπεια να υπάρχουν δυσχέρειες στην επιβολή, διαχείριση και είσπραξη τους. Δημιουργείται όμως και τεράστιο γραφειοκρατικό κόστος για την οικονομία και τις φορολογικές αρχές, αφού επιβάλλονται με διαφορετικούς συντελεστές.⁴⁹
- III. Επιβαρύνουν δυσανάλογα τις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις, επειδή αποτελούν έμμεσες επιβαρύνσεις κόστους των αγαθών και υπηρεσιών και ο συντελεστής τους δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί ανάλογα με το βαθμό πολυτέλειας των αγαθών και υπηρεσιών, γεγονός που θα περιόριζε κάπως την αντίστροφη προοδευτικότητα τους.
- IV. Επιβαρύνουν σημαντικά το κόστος στην οικονομία και θεωρείται ως άδικος και αντιπαραγωγικός φόρος καθώς επιβάλλεται σε ευρέως διαδεδομένες συναλλαγές, όπως είναι οι ενοικιάσεις ακινήτων και η παροχή ασφαλιστικών υπηρεσιών.

Για όλους αυτούς τους λόγους που προαναφέρθηκαν, η επιτροπή αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος έχει ζητήσει να καταργηθούν τα τέλη χαρτοσήμου και αν χρειαστεί

⁴⁸ Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης (2002): “ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ”

⁴⁹ Δημητράκης, Σ, Εφημερίδα “ΤΑ ΝΕΑ”, Αρ. φύλλου 17995, 26 Ιουλίου 2004

να αναπληρωθούν τα έσοδα τους από τον Φ.Π.Α. (αύξηση συντελεστών, μεταφορά προϊόντων από τον πολύ χαμηλό στον χαμηλό ή από τον χαμηλό στον κανονικό συντελεστή, κατάργηση της ειδικής μεταχείρισης των νησιών του Αιγαίου κ.α.) ή από την αύξηση των συντελεστών άλλων έμμεσων φόρων, και ιδιαίτερα των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Παρατηρούμε πάντως, ότι το χαρτόσημο σταδιακά καταργείται σε πολλές περιπτώσεις όπως η πρόσφατη κατάργηση του τέλους στα κέρδη των νομικών προσώπων που εφαρμόζεται από 1.1.2005.

Με την κατάργηση των τελών χαρτοσήμου που προτείνει η επιτροπή αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος και εάν υιοθετηθεί από την κυβέρνηση, θα επωφεληθεί μεγάλο μέρος των φορολογουμένων. Αρχικά, από την κατάργηση του χαρτοσήμου στα ενοίκια θα επωφεληθούν οι ενοικιαστές ακινήτων και γαιών καθώς θα δουν το μηνιαίο ενοίκιο τους να μειώνεται κατά 3,6%. Παράλληλα η κατάργηση του χαρτοσήμου από τις ασφαλιστικές υπηρεσίες θα μειώσει το κόστος ασφάλισης για εκατομμύρια φορολογουμένους, μιας και η ασφάλιση του αυτοκινήτου τους είναι υποχρεωτική. Τέλος, θα απλοποιηθεί σημαντικά το σύστημα των έμμεσων φόρων και θα περιοριστεί το κόστος διαχείρισης, καθώς και το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Λαζανάς Π., Ρέππας Π., «Φορολογία Χαρτοσήμου», Ελληνικό κέντρο παραγωγικότητας, Αθήνα 1985
- Ρέππας Π., Τότσης Χ., «Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων», 6^η έκδοση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2005
- Ρέππας Π., «Φορολογία Χαρτοσήμου. Ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου», 3^η έκδοση, τόμοι Α και Β, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1998
- Ρέππας Π., «Φορολογία Χαρτοσήμου. Ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου», Συμπλήρωμα Γ τόμων Α-Β, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1999
- Ρέππας Π., «Φορολογία Χαρτοσήμου. Ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα τελών χαρτοσήμου», Συμπλήρωμα τόμων Α-Β, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2005
- Σακέλλης Ε., «Ο πανδέκτης του λογιστή», τόμος Β, εκδόσεις Βρυκούς, Αθήνα
- Σταματόπουλος Δ., «Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων», 9^η έκδοση, τόμοι Α, Β, Γ, εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα 2004

ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ

- Γεωργακόπουλος Θ., «Έμμεσοι φόροι και βιομηχανία εις την Ελλάδα», Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Αθήνα 1977
- Δημητρέλης Σ., «Το τέλος του χαρτοσήμου», Τα Νέα, 26-07-2004
- Ρέππας Π., «Τέλη χαρτοσήμου επί δανείων, που συνάπτονται στην αλλοδαπή και επί των τόκων, που απορρέουν από τα δάνεια αυτά», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1999
- Ρέππας Π., «Οι προκαταβολές χρημάτων επί πώλησεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Αντιμετώπιση αυτών από πλευράς τελών χαρτοσήμου», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1999
- Ρέππας Π., «Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές υπαγόμενες ή μη στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας», Λογιστής 1999
- Ρέππας Π., «Προεμβάσματα αποστέλλόμενα σε επιχειρήσεις κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Αντιμετώπιση αυτών από πλευράς χαρτοσήμου», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1999
- Ρέππας Π., «Υπαγωγή ή μη στο φόρο προστιθέμενης αξίας των επιχειρήσεων υπηρεσιών οδικής βοήθειας-Προβληματισμοί, που δημιουργούνται εξ αφορμής της ύπαρξης αντιφατικών με το θέμα αυτό διατάξεων», Λογιστής 2002

- Ρέππας Π., «Προεμβάσματα αποστελλόμενα σε οίκους του εξωτερικού, για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Οφειλή ή μη επ' αυτών τέλους χαρτοσήμου. Παρατηρήσεις στην υπ' αριθμούν 1955/2001 απόφαση του Σ.τ.Ε.», Λογιστής 2002
- Ρέππας Π. «Υπαγωγή σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή σε τέλος χαρτοσήμου των χορηγουμένων από το Δημόσιο σε τρίτους επιδοτήσεων», Λογιστής 2004
- Ρέππας Π., «Υπαγωγή σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή σε τέλος χαρτοσήμου των χορηγουμένων από επιχειρήσεις δωροεπιταγών(τσεκ δώρου)», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2003
- Συντονιστική Επιτροπή Αναμόρφωσης, «Έκθεση για την αναμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος», Αθήνα 2002

ΠΗΓΕΣ

- Ιστοσελίδα www.economics.gr
- Ιστοσελίδα www.epsilon7.gr
- Ιστοσελίδα www.forin.gr
- Ιστοσελίδα www.gus.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Εισαγωγή

Με τις διατάξεις του τρίτου μέρους (άρθρα 17-31) του Ν.1676/1986 επιβλήθηκε στη χώρα μας από τη 1.1.1987 ένας φόρος με την ονομασία «φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων» στη συγκέντρωση κεφαλαίων με ποσοστό 1%, ο οποίος αντικατέστησε το τέλος χαρτοσήμου, που επιβαλλόταν στις πράξεις που αυτός αφορά, το οποίο και καταργήθηκε από την ανωτέρω ημερομηνία. Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε για να εναρμονιστεί η ελληνική νομοθεσία με την αντίστοιχη του κοινοτικού δικαίου στα πλαίσια της Οδηγίας 69/335/17.7.1969 «περί των έμμεσων φόρων επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίων».

Χαρακτηριστικά του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων

Ο φόρος που επιβάλλεται στη συγκέντρωση κεφαλαίων έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- a. Είναι φόρος έμμεσος.** Επειδή οι έμμεσοι φόροι πλήττουν τις καταρτιζόμενες πράξεις και συναλλαγές, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ.) ανήκει αναμφισβήτητα σε αυτή την κατηγορία. Επειδή όμως βεβαιώνεται και καταβάλλεται κατά τη διαδικασία των άμεσων φόρων, πλην των προβλεπόμενων από το Ν.1676/1986 εξαιρέσεων, ουσιαστικά αναιρεί το χαρακτήρα του ως έμμεσο φόρο (άρθρ. 30 παρ.1 του Ν.1676/1986).
- b. Είναι φόρος πραγματικός.** Επιβάλλεται αντικειμενικά στις εγγράφως καταρτιζόμενες από τις εταιρείες πράξεις χωρίς να λαμβάνει υπόψη του την οικονομική κατάσταση των εταιρειών αυτών, αλλά ούτε και την οικονομική και προσωπική κατάσταση των μελών τους.
- c. Είναι φόρος αναλογικός.** Καθώς επιβάλλεται με ποσοστό 1% σταθερά και ανεξαρτήτως από τη φορολογητέα αξία, αποτελεί αναλογικό και όχι προοδευτικό φόρο. Εξάλλου, η προοδευτική φορολογία αποτελεί γνώρισμα των άμεσων φόρων και όχι των έμμεσων, όπως είναι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων.
- d. Είναι φόρος τυπικός.** Ο Φ.Σ.Κ. είναι φόρος τυπικός μιας και οι πράξεις στις οποίες αυτός επιβάλλεται πρέπει να καταρτίζονται εγγράφως, δηλαδή να αποδεικνύονται από έγγραφο ιδιωτικό ή δημόσιο (συμβολαιογραφικό) ή από σχετική εγγραφή στα βιβλία των εταιρειών, η οποία εξομοιώνεται με έγγραφο (άρθρ. 20 Ν.1676/1986).
- e. Δεν είναι φόρος επιρριπτόμενος.** Ο Φ.Σ.Κ., ως εκ της φύσεως και της λειτουργίας του, δεν είναι φόρος επιρριπτόμενος γιατί με αυτόν επιβαρύνονται οι υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις. Συνεπώς, ο φόρος αυτός δεν μπορεί να επιρριφθεί από τις

επιχειρήσεις ούτε σε βάρος των μελών τους, ούτε σε βάρος οποιαδήποτε άλλου τρίτου .

Υποκείμενο του φόρου

Τα πρόσωπα, που συνιστούν το υποκείμενο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων, δηλαδή τα πρόσωπα στα οποία επιβάλλεται ο φόρος αυτός, και τα οποία είναι υπεύθυνα, για την απόδοση του εν λόγω φόρου στο Δημόσιο, αναφέρονται περιοριστικά στο **άρθρο 17 του Ν.1676/1986**. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

- 1) οι εμπορικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.) και οι κοινοπραξίες επιτηδευματιών (άρθρο 2 παρ.2 Κ.Β.Σ.)
- 2) οι συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού
- 3) η κοινωνία και οποιαδήποτε άλλη εταιρεία (π.χ. αφανής ή συμμετοχική εταιρεία, άτυπη de facto εταιρεία, αστική εταιρεία) ή νομικό πρόσωπο (π.χ. αμιγής δημοτική ή κοινοτική επιχείρηση, οργανισμός πνευματικής ιδιοκτησίας) ή ένωση προσώπων και
- 4) το υποκατάστημα ξένης εταιρείας το οποίο εδρεύει στην Ελλάδα.

Για το χαρακτηρισμό των ανωτέρω προσώπων ως υποκείμενων στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα πρόσωπα αυτά να επιδιώκουν οπωσδήποτε σκοπό κερδοσκοπικό, χωρίς να ενδιαφέρει ή να ερευνάται αν τα εν λόγω πρόσωπα έχουν νομική προσωπικότητα ή όχι. Ενδεικτικά, αναφέρουμε ότι από τα παραπάνω πρόσωπα νομική προσωπικότητα έχουν οι εμπορικές εταιρείες και οι συνεταιρισμοί, ενώ στερούνται νομικής προσωπικότητας οι κοινοπραξίες επιτηδευματιών, οι αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες, οι άτυπες (de facto) εταιρείες, οι αστικές εταιρείες, πλην ορισμένων εξαιρέσεων (αστικές εταιρείες δικηγόρων και συμβολαιογράφων) κ.τ.λ..⁵⁰

Πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο

- 1) Ατομικές επιχειρήσεις. Η απαλλαγή αυτή προκύπτει έμμεσα από τον νόμο γιατί στο άρθρο 17 του Ν.1676/1976 που αφορά το υποκείμενο του φόρου, δεν αναφέρονται ρητά ή έμμεσα.
- 2) Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού και οι κάθε φύσης ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών (άρθρο 22 Ν.1676/1976).

⁵⁰ Ρέππας, Θ.Π., περιοδικό «ΛΟΓΙΣΤΗΣ» τεύχος Μαρτίου 2002 σελ.307-311

- 3) Η συμπλοιοκτησία, οι ναυτιλιακές κοινοπραξίες και οι κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρείες (άρθρο 22 Ν.1676/1976).
- 4) Εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφέλειας και ιδίως δημόσιων μεταφορών, ύδατος, αερίου ή ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεπικοινωνιών, με την προϋπόθεση ότι το μισό του κεφαλαίου τους ανήκει στο Κράτος ή στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 22 Ν.1676/1976).
- 5) Επιχειρήσεις που επιδιώκουν, σύμφωνα με το καταστατικό και την πραγματική δραστηριότητα, αποκλειστικά και άμεσα, σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοήθειας και εκπαιδευτικούς (άρθρο 22 Ν.1676/1976).
- 6) Η εταιρεία «ΑΤΤΙΚΟ ΜΕΤΡΟ Α.Ε.» (άρθρο 9 παρ.1 του Ν.1955/1991)
- 7) Οι Ανώνυμες Εταιρείες, που αναλαμβάνουν από το Δημόσιο με σύμβαση, την κατασκευή και εκμετάλλευση αεροδρομίων (άρθρο 26 παρ. του Ν.2093/1992).

Φορολογούμενες πράξεις

Οι πράξεις που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και ως εκ τούτου υπάγονται στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.1676/1986 είναι οι ακόλουθες:

- Η σύσταση των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 17 του Ν.1676/1986 καθώς και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιαδήποτε είδους(χρήματα, πάγια ή εμπορεύσιμα αγαθά, προσωπική εργασία κ.α.).Σημειώνεται ότι δεν υπόκειται στο φόρο αυτό η αύξηση του κεφαλαίου που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, αλλά αντίθετα υπόκειται στο φόρο η αύξηση του κεφαλαίου που επέρχεται με τη μετατροπή ή συγχώνευση σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. εξαιτίας της αναπροσαρμοσμένης από την επιτροπή του άρθρου 9 Ν.2190/1920 αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Ο φόρος υπολογίζεται στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, που απαρτίζουν και το κεφάλαιο των προσώπων του άρθρου 17, αποτιμώνται υποχρεωτικά σε χρήματα (εκτός των χρηματικών εισφορών) για να μετατραπεί το κεφάλαιο από μη χρηματικό σε χρηματικό. Ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' του άρθρου 20 του Ν.1676/1986, ο χρόνος σύνταξης του καταστατικού, και σε περίπτωση μη σύνταξης του εγγράφου αυτού, ο χρόνος της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία των προσώπων αυτών, αν και στην πράξη, για τις εμπορικές εταιρείες τουλάχιστον, η τελευταία περίπτωση αυτή δεν αντιμετωπίζεται.

- Η μετατροπή προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, σε πρόσωπο του άρθρου αυτού, καθώς και η συγχώνευση προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, με πρόσωπο του άρθρου αυτού. Ο φόρος επιβάλλεται στην πραγματική αξία των κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στο μετατρεπόμενο ή στο συγχωνευόμενο πρόσωπο, που δεν εμπίπτει στο άρθρο 17, κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης αντίστοιχα. Επί μετατροπής προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, σε πρόσωπο του άρθρου αυτού, ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου, θεωρείται, ο χρόνος σύνταξης του οικείου εγγράφου που αποδεικνύει τη μετατροπή αυτή, ενώ επί συγχώνευσης προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, με πρόσωπο του άρθρου αυτού, θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του σχετικού εγγράφου που αποδεικνύει τη συγχώνευση αυτή.
- Η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την εισφορά οποιαδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο ή την εταιρική περιουσία, αλλά για χορήγηση δικαιωμάτων ίδιας φύσης με εκείνα, που έχουν οι εταίροι, όπως το δικαίωμα ψήφου ή το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης. Ο φόρος υπολογίζεται στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων.
- Η αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17, που γίνεται με την παροχή υπηρεσιών από μέλος αυτών, οι οποίες δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων. Σε κάθε περίπτωση αύξησης του ενεργητικού, ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του οικείου εγγράφου, και σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου, ο χρόνος της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία. Ως «οικείο έγγραφο» νοείται, το έγγραφο εκείνο, που αποδεικνύει την αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17.
- Το δάνειο, που συνάπτει πρόσωπο του άρθρου 17 με εταίρο, τη σύζυγο ή τέκνο εταίρου, καθώς και το δάνειο, που συνάπτει με τρίτο πρόσωπο, εάν για το δάνειο αυτό έχει εγγραφεί κάποιος εταίρος, με την προϋπόθεση, ότι τα δάνεια αυτά έχουν το ίδιο αποτέλεσμα, που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των δανείων.

- Το δάνειο, που συνάπτει πρόσωπο του άρθρου 17, εφόσον ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη.⁵¹ Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των δανείων. Ως «ποσό των δανείων» νοείται: α) στην περίπτωση που το δάνειο συνομολογείται σε χρήματα, και αυτό είναι η συνήθης περίπτωση, η αξία του δανείου αυτού σε χρήμα, δηλαδή το δανεικό ποσό που αναγράφεται στη σύμβαση, β) στην περίπτωση που το δάνειο έχει ως αντικείμενο όχι χρήματα, αλλά πράγμα αντικαταστατό, δεκτικό χρηματικής αποτίμησης (δάνειο σε είδος), η αξία του πράγματος αυτού η οποία υπολογίζεται με βάση την τιμή της χονδρικής πώλησης του πράγματος, κατά το χρόνο σύναψης του δανείου και παράδοσης του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Η περίπτωση αυτή δεν είναι συνήθης στην πράξη. Ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του δανειστικού συμβολαίου ή ο χρόνος της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία των προσώπων του άρθρου 17.
- Η διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρεία, στην οποία αυτό ανήκει. Ο φόρος επιβάλλεται στο ποσό των κεφαλαίων. Ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης νοείται, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 20 του Ν.1676/1986, ο χρόνος της σχετικής εγγραφής στα βιβλία του υποκαταστήματος των διατιθέμενων σε αυτό κεφαλαίων από το κεντρικό κατάστημα, που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Ως σύσταση προσώπου του άρθρου 17, για την εφαρμογή του Ν.1676/1986 θεωρείται και:

- 1) Η μεταφορά στην Ελλάδα από τρίτο κράτος, που δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης προσώπου του άρθρου 17, του οποίου η καταστατική έδρα βρίσκεται στο τρίτο κράτος
- 2) Η μεταφορά στην Ελλάδα από τρίτο κράτος, που δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της καταστατικής έδρας προσώπου του άρθρου 17, του οποίου η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης βρίσκεται στο τρίτο κράτος
- 3) Η μεταφορά στην Ελλάδα από κράτος-μέλος της Ε.Ε. της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης προσώπου του άρθρου 17, το οποίο δεν υπάγεται σε φόρο στο κράτος-μέλος της Ε.Ε.
- 4) Η μεταφορά στην Ελλάδα από κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας προσώπου του άρθρου 17, του οποίου η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης

⁵¹ Ρέπας, Θ. Π.(2005) : “Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων”

βρίσκεται σε τρίτο κράτος που δεν είναι μέλος της Ε.Ε. και δεν θεωρείται ότι υπάγεται στο φόρο στο κράτος-μέλος.

Στις περιπτώσεις αυτές, ο φόρος επιβάλλεται στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στο μεταφερόμενο πρόσωπο, που δεν εμπίπτει στο άρθρο 17, κατά το χρόνο της μεταφοράς. Ο χρόνος αυτός μεταφοράς της έδρας συμπίπτει με το χρόνο της σύστασης των προσώπων του άρθρου 17 στην Ελλάδα, δηλαδή με την ημερομηνία του καταστατικού τους.

Στην περίπτωση *αύξησης κεφαλαίου*, δεν υπολογίζεται για την επιβολή του φόρου ούτε η αξία των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στα πρόσωπα του άρθρου 17 και διατίθενται για αύξηση κεφαλαίου, εφόσον η αξία τους έχει υποβληθεί στο φόρο, αλλά ούτε το ποσό των δανείων που προαναφέραμε, το οποίο μεταγενέστερα μετατράπηκε σε κεφάλαιο, και έχει ήδη υποβληθεί στο φόρο. Επίσης από τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτουν και οι υποχρεώσεις που τυχόν υφίστανται, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, προς τρίτους ή προς εταίρους ή τα μέλη και οι οποίες αναλαμβάνονται από τα πρόσωπα του άρθρου 17, καθώς και τα τυχόν υφιστάμενα βάρη των εισφορών που αναλαμβάνονται από τα πρόσωπα αυτά.

Τέλος, η αύξηση κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το φόρο.

Οι προαναφερόμενες πράξεις υπάγονται στην Ελλάδα στο φόρο, ανεξάρτητα από τον τόπο, στον οποίο πραγματοποιούνται ή τον τόπο, στον οποίο βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία, που εισφέρονται, εφόσον κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται α) τόσο η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης⁵² των προσώπων του άρθρου 17, όσο και η καταστατική τους έδρα βρίσκονται στην Ελλάδα ή β) μόνο η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης βρίσκεται στην Ελλάδα ή γ) μόνο η καταστατική έδρα βρίσκεται στην Ελλάδα και η πραγματική έδρα της διεύθυνσης τους βρίσκεται σε τρίτο κράτος, μη μέλος της Ε.Ε. δ) το υποκατάστημα ξένης εταιρείας βρίσκεται ή ιδρύεται στην Ελλάδα, η δε έδρα της πραγματικής διεύθυνσης και η καταστατική έδρα της εταιρείας, στην οποία ανήκει το υποκατάστημα, βρίσκονται σε τρίτο κράτος, μη μέλος της Ε.Ε. Σε όλες τις περιπτώσεις, η αξία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος, δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την ονομαστική αξία των μεριδίων που παρέχονται ή ανήκουν σε κάθε μέτοχο, εταίρο ή μέλος.

⁵² Ως «έδρα πραγματικής διεύθυνσης» ο Ν.1676/1986 εννοεί τον τόπο στον οποίο βρίσκεται το κέντρο λήψης αποφάσεων

Πράξεις που δεν υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων

Οι πράξεις, που απαλλάσσονται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων καθορίζονται περιοριστικά στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν.1676/1986. Οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται από το φόρο, τόσο στην περίπτωση που αυτές καταρτίζονται από τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα στην Ελλάδα, όσο και στην περίπτωση που αυτές καταρτίζονται από τα εν λόγω πρόσωπα στην αλλοδαπή, είτε ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής, είτε ενώπιον άλλης μη ελληνικής προξενικής αρχής, κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του νόμου(άρθρο 23 παρ.3 Ν.1676/1986).⁵³

Δεν υπάγονται, λοιπόν, στο φόρο, κατά το μέρος που δεν αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, οι εξής πράξεις:

- η μετατροπή προσώπου του άρθρου 17 σε πρόσωπο οποιαδήποτε άλλου τύπου
- η συγχώνευση των προσώπων του άρθρου 17 και η παράταση του χρόνου διάρκειας τους
- η μεταβολή του σκοπού των προσώπων του άρθρου 17 και οποιαδήποτε άλλη μεταβολής της συστατικής πράξης ή του καταστατικού τους

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται η μεταβολή του σκοπού, εάν ο προηγούμενος σκοπός είχε απαλλαχθεί του φόρου, ενώ δεν προβλέπεται τέτοια απαλλαγή και βάσει του νέου σκοπού (άρθρ.20 του Ν.1882/1990) και ο φόρος επιβάλλεται στην αξία των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρθηκαν μέχρι το χρόνο μεταβολής του σκοπού. Ως χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο τροποποιείται ο αρχικός σκοπός.

- η μεταφορά στην Ελλάδα από κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης ή της καταστατικής έδρας προσώπου του άρθρου 17, το οποίο υπάγεται στο φόρο στο κράτος-μέλος
- η εκχώρηση ή η απόληψη μερίδας των προσώπων του άρθρου 17, καθώς και η, λόγω διάλυσης των προσώπων αυτών, διανομή των περιουσιακών στοιχείων τους
- κάθε άλλη πράξη ή σύμβαση που είναι παρεπόμενη των ανωτέρω πράξεων (ενέχυρο, υποθήκη κτλ).
- η υπεραξία που προκύπτει από τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 και Ν.2166/1993. Η ανωτέρω απαλλαγή ισχύει από 2.11.2001 (Ν.2954/2001 άρθρο 5).

⁵³ Ρέπας, Θ. Π.(1995) : “Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των εταιρειών εν γένει ”

Αν όμως με τις πράξεις αυτές πραγματοποιείται συγκέντρωση κεφαλαίων, τότε οι πράξεις αυτές τα υπαχθούν στο φόρο. Έτσι λοιπόν, εάν για παράδειγμα γίνει απλή παράταση του χρόνου διάρκειας των προσώπων του άρθρου 17, η πράξη αυτή της παράτασης, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα, απαλλάσσεται από το φόρο, γιατί, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 4, δεν δημιουργείται συγκέντρωση κεφαλαίων. Αν όμως με την ίδια πράξη της παράτασης γίνει και αύξηση κεφαλαίου, για την αύξηση αυτή, ως ξεχωριστή πράξη, θα οφείλεται φόρος γιατί πραγματοποιείται συγκέντρωση κεφαλαίων. Το γεγονός, δηλαδή, ότι η πράξη της συγκέντρωσης κεφαλαίου εμπεριέχεται στο έγγραφο της πράξης της παράτασης δεν σημαίνει, ότι η απαλλασσόμενη από το φόρο πράξη απορροφά και την υποκείμενη στο φόρο πράξη της αύξησης του κεφαλαίου ώστε να μην οφείλεται φόρος για την πράξη αυτή.

Δήλωση και καταβολή του φόρου

Ο συντελεστής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων ορίζεται, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 του Ν.1676/1986, σε ποσοστό 1%, χωρίς να προσαυξάνεται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% όπως συμβαίνει με τα τέλη χαρτοσήμου και είναι ενιαίος για όλες τις φορολογητέες πράξεις που αποτελούν αντικείμενο του φόρου.

Τα πρόσωπα, που υπάγονται στο φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) , μαζί με αντίγραφο του εγγράφου της οικείας πράξης, και να καταβάλλουν ολόκληρο το ποσό του οφειλόμενου φόρου⁵⁴.

Στη σύσταση, μετατροπή και συγχώνευση των προσώπων του άρθρου 17, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από τη σύνταξη του, κατά νόμο, εγγράφου. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση των πράξεων αυτών, η δήλωση υποβάλλεται πριν την δημοσίευση. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την καταχώριση των ανωτέρω πράξεων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

Στην αύξηση κεφαλαίου, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες σύνταξης του οικείου εγγράφου αύξησης κεφαλαίου ή από την εγγραφή στα επίσημα βιβλία, σε περίπτωση που δεν συντάσσεται έγγραφο. Όπου από το νόμο προβλέπεται δημοσίευση των πράξεων αυτών, η δήλωση υποβάλλεται πριν την δημοσίευση. Επίσης, σε ίδια προθεσμία υποβάλλεται δήλωση όταν συνάπτεται δάνειο προς τα υποκείμενα πρόσωπα από δανειστή που έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη ή σε δάνειο που συνάπτεται με εταίρο, σύζυγο ή τέκνο εταίρου

⁵⁴ Η διαδικασία είσπραξης και βεβαίωσης του φόρου ρυθμίζεται με την ΠΟΛ.101/1987

ή με τρίτο πρόσωπο κατόπιν εγγυήσεως εταίρου και εφόσον τα δάνεια αυτά προορίζονται για αύξηση κεφαλαίου.

Στην περίπτωση της μεταφοράς στην Ελλάδα της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης ή της καταστατικής έδρας των προσώπων του άρθρου 17, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από τη μεταφορά, ενώ, τέλος στη διάθεση κεφαλαίων σε υποκατάστημα ξένης εταιρείας, μέσα σε 15 ημέρες από την εγγραφή στα οικεία βιβλία των διατιθέμενων κεφαλαίων.

Τέλος, για όλες τις παραπάνω πράξεις που καταρτίζονται, όμως στην αλλοδαπή, ισχύουν τα ακόλουθα:

- 1) Εάν καταρτίσθηκαν ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής, ο φόρος υποβάλλεται στην αρχή αυτή και στη συνέχεια διαβιβάζεται στην Ελλάδα στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- 2) Εάν καταρτίσθηκαν όχι ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής, ο φόρος εισπράττεται με δήλωση που υποβάλλεται από τον υπόχρεο στην Ελλάδα στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μαζί με αντίγραφο της οικείας πράξης, μέσα σε 3 μήνες από την κατάρτιση της πράξης, ενώ αν για την πράξη έγινε στην ημεδαπή εγγραφή στα οικεία βιβλία, πριν παρέλθει το τρίμηνο, η δήλωση απόδοσης του φόρου θα υποβάλλεται μέσα σε 15 ημέρες από την εγγραφή αυτή.

Προσαυξήσεις(πρόσθετα τέλη)

Από την 1.1.2005 βάσει της ΠΟΛ.1007/2005, ισχύουν κατά περίπτωση τα ακόλουθα πρόσθετα τέλη:

- η εκπρόθεσμη δήλωση υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- η ανακριβής δήλωση υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 2% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο φορολογούμενος λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- η μη υποβολή δήλωσης υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 2,5% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο φορολογούμενος λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Καραντάνης Ν., Μαυροκορδάτος Ι., *«Διάφορες φορολογίες και ειδικά φορολογικά θέματα. Θεωρία-πράξη-παραδείγματα»*, εκδόσεις Παρασκευόπουλου, Αθήνα 1991
- Ρέππας Π., Τότσης Χ., *«Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου και Κώδικας Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων»*, 6^η έκδοση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2005
- Ρέππας Π., *«Ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των εταιρειών εν γένει. Ερμηνεία των διατάξεων του 2^{ου} και 3^{ου} μέρους του Νόμου 1676/1986»*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1989
- Ρέππας Π., *«Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των εταιρειών εν γένει. Ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 17-31 του Νόμου 1676/1986»*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1995

ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ

- Ηλιού Ι. Σ., άρθρο-μελέτη *«Απλοποίηση διαδικασιών ίδρυσης Α.Ε. και λοιπών εταιρειών»*
- Περιοδικό «ΕΨΙΛΟΝ7», έτος 2001
- Ρέππας Π., *«Συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές υπαγόμενες ή μη στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας»*, Λογιστής Μάιος 1999
- Ρέππας Π., *«Προβλήματα ως προς την απόδοση του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων μετά το Νόμο 2941/2001 (άρθρο 1 παρ.1)»*, Λογιστής Μάρτιος 2002

ΠΗΓΕΣ

- Ιστοσελίδα www.epsilon7.gr
- Ιστοσελίδα www.forin.gr
- Ιστοσελίδα www.gus.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ