



ΕΘΝΙΚΟ
ΚΕΝΤΡΟ
ΔΗΜΟΣΙΑΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΙΖ' ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

ΤΜΗΜΑ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

Η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα

Επιβλέπων:

Θωμάς Σακκάς

Σπουδάστρια:

Παναγιώτα Δ. Κουνούκλα

ΑΘΗΝΑ - 2006

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε μια συνοπτική εξέταση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.) στην Ελλάδα διαχρονικά.

Στο πρώτο κεφάλαιο έγινε προσπάθεια για μια προσέγγιση του φαινομένου της Φ.Ε.Φ.Π. από τους αρχαίους χρόνους έως την εποχή της σύστασης του νέου ελληνικού κράτους και τις αρχές του 20^{ου} αιώνα, με τη χρήση αναφορών από εγχειρίδια γενικής αλλά και οικονομικής ιστορίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο έγινε συνοπτική αναφορά στο ισχύον νομικό καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα. Παράλληλα επιχειρήθηκε η αποσαφήνιση των κρισιμότερων εννοιών (όπως υποκείμενο, αντικείμενο, χρόνος επιβολής) του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και η ανάλυση των κύριων άρθρων της σχετικής νομοθεσίας.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης επιλέχθηκε ως αντικείμενο η φορολογία εισοδήματος από ακίνητα και έγινε ανάλυση των σχετικών άρθρων της φορολογικής νομοθεσίας. Σε αυτό το κεφάλαιο, επιχειρήθηκε προσέγγιση των κυριότερων εννοιών της φορολογίας του εισοδήματος από ακίνητα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο έγινε προσπάθεια επικέντρωσης σε βασικά ζητήματα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπως οι κατηγορίες υποχρέων για υποβολή δήλωσης, το περιεχόμενο και ο τύπος της δήλωσης, καθώς επίσης και η διαδικασία που ακολουθεί την υποβολή της δηλώσεως έως την οριστική βεβαίωση του φόρου

Στο τελευταίο κεφάλαιο επιχειρήθηκε ν' αναδειχθεί η σημασία των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στη διαμόρφωση των συνολικών φορολογικών εσόδων με τη χρήση πινάκων και διαγραμμάτων με βάση αριθμητικά στοιχεία από τους προϋπολογισμούς και απολογισμούς των ετών 2000 έως και 2004 του ελληνικού κράτους αλλά και στατιστικά δεδομένα του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που αφορούν την Ελλάδα.

Η μεθοδολογία ανάπτυξης της παρούσας μελέτης περιλαμβάνει την άντληση δεδομένων από την ισχύουσα βιβλιογραφία. Η ανάλυση έγινε σε θεωρητική κυρίως βάση, έχοντας ως αφετηρία εγχειρίδια φορολογικού και δημοσιονομικού δικαίου, καθώς

και εξειδικευμένα συγγράμματα με αντικείμενο την ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

Summary

In this essay there was attempted a brief examination of personal income taxation in Greece diachronically.

In the first chapter it was attempted an approach of the institution of personal income taxation from the ancient years up to the period of the constitution of the new Greek state and the beginnings of the 20th century, using reports extracted from handbooks of general but also of economic history.

In the second chapter there has been conducted a brief report in the existing state of personal income taxation in Greece. At the same time it was attempted a clarification of the most critical terms (as subject, object, time of imposition) of personal income taxation and the analysis of the main articles of the relative legislation.

In the third chapter of the essay in hand it was selected, as an object, the taxation on income from real estate and there has been presented an analysis of the relative articles of tax legislation. In this chapter, it was attempted an approach of the main terms of the taxation in income from real estate.

In the fourth chapter there has been a try to focus on basic questions of the personal income taxation statement, such as the categories of the persons obliged to submit the statement, the content and the form of statement, as well as the process that follows the submission of statement until the final confirmation of the tax.

In the last chapter it was presented the importance of state revenue from the personal income taxation in the configuration of the total tax revenue by using tables and

diagrams with numerically data from the budgets and assessments of years 2000-2004 of Greek state but also statistical data of the Organization of Economic Cooperation and Development (OECD) concerning Greece.

The methodology used in the essay in hand includes the extraction of data από from the existing bibliography. The analysis has been conducted mainly on theoretical level, having as starting line handbooks of tax and budgetary Law and specialized books containing the interpretation of the legislation on the personal and corporate income taxation.

Λέξεις – κλειδιά

Φόρος

Άμεσοι – έμμεσοι φόροι

Φορολογική βάση

Εισόδημα

Ακαθάριστο – καθαρό εισόδημα

Έγγειος φόρος

Προοδευτικός φόρος

Αναλογικός φόρος

Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων

Υποκείμενο, αντικείμενο, χρόνος επιβολής φόρου

Φορολογία εισοδήματος από ακίνητα

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγικά	7
Ορισμοί	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ :Ιστορική αναδρομή στο θεσμό της φορολογίας εισοδήματος.....	17
1. Κλασσικοί χρόνοι	17
2. Η μοναρχία των Πτολεμαίων – ελληνιστικοί χρόνοι.....	18
3. Η ρωμαϊκή κυριαρχία (30 π.Χ. -324 μ.Χ.).....	19
4. Η φορολογία εισοδήματος στο Βυζάντιο	20
Α) Φορολογικό σύστημα στην πρωτοβυζαντινή περίοδο (324-565 μ.Χ.).....	20
Β) Φορολογικό σύστημα στη μεσοβυζαντινή περίοδο (565-1081 μ.Χ.).....	22
Γ) Φορολογικό σύστημα στην υστεροβυζαντινή περίοδο (1081-1453 μ.Χ.).....	26
5. Η φορολογία στην περίοδο της Τουρκοκρατίας (1453 – 1821)	27
6. Η φορολογία εισοδήματος στο νεοσύστατο ελληνικό κράτος (1821 - 1880)	33
7. Η φορολογία εισοδήματος κατά τον 20 ^ο αιώνα.....	39
Α) Η μεταρρύθμιση του 1909	40
Β) Η μεταρρύθμιση του 1919	41
Γ) Η μεταρρύθμιση του 1955.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄: Ισχύον καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα	47
Ο νόμος 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος).....	47
Ισχύον νομικό καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος	48
Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου φυσικών προσώπων σε σχέση με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου νομικών προσώπων	50
Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 1 και 4 του ν. 2238/1994).....	51
Υποκείμενο του φόρου (άρθρο 2 ν. 2238/1994).....	55
1. Τα φυσικά πρόσωπα ως υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος.	55
2. Η σχολάζουσα κληρονομία ως υποκείμενο του φόρου	60
3. Μορφές εταιριών προσωπικού χαρακτήρα και άλλες ενώσεις επιτηδευματιών ως υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος	61
4. Φορολογία εισοδήματος εγγάμων – ανηλίκων (άρθρο 5 ΚΦΕ)	63
Χρόνος επιβολής του φόρου (άρθρο 3 ν. 2238/1994)	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	69
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	69
Άρθρο 20 ν. 2238/1994 (εισόδημα και απόκτησή του)	69
Έννοια ακινήτου	74
Το αντικείμενο του φόρου ειδικότερα	75
Έννοια γαιών.....	78
Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος.....	79
Άρθρο 21 ν. 2238/1994.....	79
Τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος.....	86
Άρθρο 22 ν. 2238/1994.....	86
Άρθρο 23 ν. 2238/1994.....	93
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	96
Άρθρο 61.....	96
Άλλες κατηγορίες υποχρέων για υποβολή δήλωσης	99
Ανάκληση φορολογικής δήλωσης	100
Υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη	101
Άρθρο 62 ΚΦΕ.....	102
Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης	102
Τύπος της δήλωσης.....	104
Τόπος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος.....	105
Διαδικασία μετά την υποβολή της δηλώσεως	106
Έκδοση φύλλων ελέγχου (Άρθρο 68 ΚΦΕ)	107
Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου (Άρθρο 69 ΚΦΕ)	107
Διοικητική επίλυση της διαφοράς (άρθρο 70 ΚΦΕ).....	108
Δικαστικός συμβιβασμός (άρθρο 71 ΚΦΕ).....	108
Βεβαίωση του φόρου (Άρθρο 74).....	109
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ : ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	111
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	126

Εισαγωγικά

Μια από τις θεμελιώδεις λειτουργίες του Κράτους είναι η παροχή προς το κοινωνικό σύνολο δημοσίων αγαθών. Προϋπόθεση όμως για την παραγωγή των αγαθών αυτών είναι η χρησιμοποίηση παραγωγικών συντελεστών, στους οποίους θα πρέπει φυσικά να καταβληθεί η ανάλογη αμοιβή. Κύριο χαρακτηριστικό των δημοσίων αγαθών είναι η αδυναμία τους να παραχθούν και να πωληθούν με το μηχανισμό της αγοράς. Εφόσον λοιπόν είναι αδύνατο να εισπράξει το Δημόσιο έσοδα από την πώληση των αγαθών αυτών, έτσι ώστε το Κράτος να καλύψει τις ανάγκες του, είναι συνεπακόλουθα αναγκαίο η χρηματοδότηση της παραγωγής τους να γίνει με άλλους τρόπους και δη μέσω των δημοσίων εσόδων.

Τα **φορολογικά έσοδα** αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή άντλησης δημοσίων εσόδων καθώς και το κύριο μέσο κατανομής των δημοσίων βαρών μεταξύ των ατόμων.

Ο φόρος αποτελεί τη συμβολή των πολιτών προς το κράτος για την εκπλήρωση δημοσίων σκοπών. Οι σκοποί αυτοί συνίστανται παραδοσιακά στην άντληση δημοσίων εσόδων, ενώ στο πλαίσιο της λειτουργίας του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με τη φορολογία και σκοποί οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Ο φόρος λοιπόν αποτελεί τη συνεισφορά των πολιτών στα δημόσια βάρη. Η πρωταρχική λειτουργία του φόρου είναι η ταμειευτική, δηλαδή συνίσταται στον πορισμό εσόδων υπέρ του δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου για την κάλυψη των δαπανών που συνεπάγεται η εξασφάλιση της λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών. Άλλωστε η έννοια του φόρου είναι αλληλένδετη μ' εκείνη του κρατικού προϋπολογισμού και των δημοσίων δαπανών.

Το σύγχρονο κράτος παρεμβαίνει στις οικονομικές λειτουργίες για τη διασφάλιση της καλύτερης δυνατής κατανομής των παραγωγικών συντελεστών, τη βέλτιστη διανομή του εθνικού εισοδήματος μεταξύ των πολιτών σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τη σταθεροποίηση της οικονομίας με την καταπολέμηση του πληθωρισμού και της ανεργίας και την πραγματοποίηση σε μακροχρόνιο πλαίσιο ικανοποιητικού ρυθμού ανάπτυξης.

Ο οικονομικός παρεμβατισμός μέσω της φορολογίας συνίσταται στην ανακατανομή εισοδήματος για την ενίσχυση ορισμένων κοινωνικών ομάδων ή στην

επίδραση επί των οικονομικών δομών για την ενίσχυση της ανάπτυξης ή επί της οικονομικής συγκυρίας για τη σταθεροποίηση της οικονομίας.

Ο φόρος μεταθέτει με κριτήρια αναδιανεμητικά οικονομικά μέσα από την ιδιωτική στη δημόσια χρήση κι επεμβαίνει στη διαμόρφωση των οικονομικών αποφάσεων των ιδιωτών παροτρύνοντάς τους σε ενέργεια ή αποχή από οικονομικές δραστηριότητες.

Σύμφωνα με τον ορισμό που επικρατεί, **φόρος** είναι η χρηματική αναγκαστική και χωρίς ειδική αντιπαροχή, εισφορά φυσικών ή νομικών προσώπων προς το Κράτος για την εκπλήρωση της αποστολής του, δηλαδή την πραγματοποίηση κρατικών σκοπών¹.

Ως **φορολογικό σύστημα** μιας χώρας ορίζεται το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, λαμβανομένων υπόψη και των διατάξεων του διαχρονικού φορολογικού δικαίου.

Το ισχύον φορολογικό σύστημα κάθε χώρας και η διάρθρωσή του εξαρτάται από διάφορους παράγοντες οικονομικής, κοινωνικής και πολιτικής υφής. Παράλληλα, αντανακλά διαφορετικά επίπεδα κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης και διαφορετικές προτεραιότητες της πολιτικής εξουσίας σε ορισμένη χρονική περίοδο. Σε γενικές γραμμές, διαπιστώνεται ότι σε ανεπτυγμένες χώρες τη μεγαλύτερη βαρύτητα και συμμετοχή στα φορολογικά έσοδα του δημοσίου έχουν οι άμεσοι φόροι που βαρύνουν το εισόδημα, ενώ στις λιγότερο ανεπτυγμένες κυριαρχούν οι έμμεσοι φόροι που βαρύνουν τη δαπάνη. Η επιλογή μεταξύ των δυο αυτών κατηγοριών εξαρτάται από τη διαχειριστική ικανότητα και την διοικητική οργάνωση των φορολογικών αρχών (και ιδίως το βαθμό ανάπτυξης των μηχανισμών επιβολής και είσπραξης των φόρων) αλλά και από τους οικονομικούς και κοινωνικούς στόχους της δημοσιονομικής πολιτικής κάθε χώρας (όπως για παράδειγμα η ενθάρρυνση των αποταμιεύσεων και των επενδύσεων με την ταυτόχρονη αποθάρρυνση της πολυτελούς κατανάλωσης). Επιπρόσθετα εμφανίζονται και ειδικότεροι παράγοντες όπως η ιδιαίτερη κοινωνική και πολιτική δύναμη ορισμένων κοινωνικών τάξεων ή ομάδων (π.χ. των αγροτών) που επιδρούν στη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος.

¹ Ι. Αναστόπουλος – Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό δίκαιο, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 35.

Η οικονομική βάση της ελληνικής κοινωνίας ήταν ανέκαθεν η γη, η κυριότητα και η καλλιέργειά της, καθώς και οι σχέσεις που πηγάζουν από μια αγροτική κοινωνική δομή. Η σύνθεση της οικονομίας της χώρας ήταν κατά τις περισσότερες ιστορικές περιόδους κατεξοχήν αγροτική. Για το λόγο αυτό ο φόρος εισοδήματος έπληττε κυρίως τα αγροτικά εισοδήματα και η μορφή του ήταν πολύ συχνά σε είδος. Τα βασικά έσοδα του κράτους στηρίζονταν στους έγγειους φόρους, καθώς η γη ήταν η πρωταρχική πηγή πλούτου. Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης έγινε μόλις στις αρχές του 20^{ου} αιώνα, όταν στην φορολογία εισοδήματος υποβλήθηκαν τα εισοδήματα και από διάφορες άλλες πηγές εισοδήματος, πέρα από την αγροτική.

Το σύστημα φορολογίας εισοδήματος εισήχθη στην Ελλάδα ως σύγχρονο σύστημα φορολόγησης προσόδων με τον Νόμο 1640 του 1919. Αυτός ο νόμος αντικαταστάθηκε με τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ.) 3323/1956 και 3843/1958, με τα οποία καθιερώθηκαν ο προσωπικός προοδευτικός φόρος και ο αναλογικός φόρος εισοδήματος. Με την πάροδο των ετών, τα δύο πιο πάνω βασικά νομοθετήματα υπέστησαν σωρεία μεταβολών, τροποποιήσεων και συμπληρώσεων. Το 1994 καθιερώνεται ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) με το Ν. 2238 (ΦΕΚ 151 Α' / 16.9.1994).

Στη συνέχεια ψηφίστηκε ο Ν. 3296/2004 «για την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τους φορολογικούς ελέγχους και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 253 Α' / 14.12.2004). Με το ν. 3296/2004 επήλθαν ορισμένες επιμέρους αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι οποίες όμως δεν αποτέλεσαν ευρεία φορολογική μεταρρύθμιση στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Με τις διατάξεις αυτές ούτε μεταβλήθηκε η δομή, ούτε πραγματοποιήθηκαν ουσιώδεις ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, απλά τροποποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΕ.

Το νομοθέτημα αυτό του ΚΦΕ, όπως ισχύει σήμερα, ιδίως μετά τις τροποποιήσεις που επέφεραν στον Κώδικα οι ν. 3091/2002, 3296/2004, 3301/2004 και 3312/2005, διέπει τη φορολογία εισοδήματος φυσικών - και νομικών - προσώπων.

Ορισμοί

Φορολογία : η καταβολή χρημάτων που επιβάλλεται με νόμο στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα προς όφελος του Κράτους και άλλων δημόσιων νομικών προσώπων και οργανισμών.

Φόρος : η χρηματική αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον πολίτη, χωρίς ειδική αντιπαροχή, την οποία εισπράττει το Κράτος για ν' αντιμετωπίσει τις δημόσιες ανάγκες του. Οι φόροι διακρίνονται από δύο βασικά χαρακτηριστικά: α) αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς, και β) αποτελούν παροχή μόνο από τους ιδιωτικούς φορείς, χωρίς ειδική και άμεση αντιπαροχή από τους δημόσιους προς τους ιδιωτικούς φορείς.

Οι φόροι μπορούν να ταξινομηθούν σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιείται κάθε φορά. Η πρώτη από αυτές είναι η διάκριση σε άμεσους κι έμμεσους φόρους. Το κριτήριο που αρχικά χρησιμοποιήθηκε για τη διάκριση σε άμεσους και έμμεσους φόρους ήταν αυτό της οικονομικής επίπτωσης, δηλαδή η δυνατότητα του φορολογουμένου να μετακυλίσει σε άλλα πρόσωπα το ποσό του φόρου που είναι υποχρεωμένος από το νόμο να πληρώσει.

Στον Προϋπολογισμό του Κράτους χρησιμοποιείται η βασική διάκριση σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Άμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται με βάση τα στοιχεία, τα οποία προσδιορίζουν τη φοροδοτική ικανότητα του προσώπου, σε βάρος του οποίου επιβάλλονται και διακρίνονται σε :

1. φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων. Σε αυτούς τους φόρους υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.
2. φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων, που επιβάλλονται στα αδιανέμητα κέρδη των ελληνικών Α.Ε., στα καθαρά κέρδη των δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων, στο συνολικό εισόδημα ξένων εταιριών και κερδοσκοπικών οργανισμών που προκύπτει στην Ελλάδα.
3. ειδικές κατηγορίες φόρου εισοδήματος, όπως π.χ. ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος στα κέρδη από λαχεία, ΠΡΟ-ΠΟ κλπ.

4. φόρους στην περιουσία, όπως π.χ. φόροι και τέλη κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, το τέλος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας.
5. άμεσους φόρους υπέρ τρίτων, π.χ. πρόσθετο ποσοστό στο φόρο εισοδήματος υπέρ ΟΓΑ.

Έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί του αντικειμένου του φόρου, χωρίς να συναρτώνται προς τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Στους έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται ιδίως :

1. οι φόροι στις συναλλαγές - στους οποίους ανήκει ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), οι φόροι στις μεταβιβάσεις και συγκεντρώσεις κεφαλαίων, τα τέλη χαρτοσήμου, τα τέλη και δικαιώματα έκδοσης αδειών και παροχής προνομίων - .
2. οι φόροι κατανάλωσης (όπως ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, τα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων, οι Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης σε πετρελαιοειδή, προϊόντα καπνού, οινόπνευμα).
3. οι έμμεσοι φόροι υπέρ τρίτων (όπως οι εισφορές υπέρ Τ.Σ.Α.).
4. οι έμμεσοι φόροι από παρελθόντα οικονομικά έτη.
5. τα έσοδα που εισπράττονται για την Ε.Ε. (όπως οι επιβαλλόμενοι δασμοί σε εισαγωγές από κράτη μη μέλη της Ε.Ε. με βάση το κοινό τελωνειακό Δασμολόγιο, οι εισφορές στον γεωργικό τομέα).

Μια άλλη διάκριση είναι εκείνη των προοδευτικών, αναλογικών και πάγιων φόρων. Προοδευτικοί είναι οι φόροι που αυξάνουν προοδευτικά ανάλογα με την αύξηση της φορολογητέας ύλης. Αναλογικοί είναι οι φόροι που υπολογίζονται με βάση σταθερούς συντελεστές ανεξάρτητα από το ύψος ή την αξία της φορολογητέας ύλης. Τέλος, πάγιοι είναι οι φόροι που εκφράζονται από το φορολογικό νόμο σε χρηματική αξία, όπως τα πάγια τέλη χαρτοσήμου ή τα πάγια τέλη ή παράβολα που καταβάλλονται επ' ευκαιρία της χρήσης δημοσίων υπηρεσιών ή της έκδοσης διοικητικών αδειών και πιστοποιητικών.

Στη θεωρία του φορολογικού δικαίου αναφέρονται επίσης οι διακρίσεις των φόρων σε πραγματικούς (δηλαδή οι φόροι που επιβάλλονται σε πράγμα, αντικείμενο ή πράξη χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου) και

προσωπικούς (δηλαδή οι φόροι που επιβάλλονται λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία της προσωπικής κατάστασης του φορολογουμένου) αφενός, σε ειδικούς (οι φόροι των οποίων η βάση προσδιορίζεται ποσοτικά, κατ' αριθμό μονάδων ή κατά μονάδα βάρους, όγκου, επιφάνειας ή έκτασης) και κατ' αξία φόρους αφετέρου (δηλαδή οι φόροι των οποίων η αξία υπολογίζεται πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα).

Φορολογική βάση : είναι το οικονομικό μέγεθος (εισόδημα, η περιουσία και η καταναλωτική δαπάνη του φορολογουμένου) επί του οποίου υπολογίζεται η φορολογική επιβάρυνση².

Με βάση το κριτήριο της φορολογικής βάσης του φόρου, οι φόροι διακρίνονται σε : φόρους εισοδήματος, φόρους περιουσίας και φόρους δαπάνης.

Οι φόροι εισοδήματος υπολογίζονται με βάση το εισόδημα του προσώπου, που μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φόρος περιουσίας επιβάλλεται επί της καθαρής αξίας της περιουσίας, καθώς και σε περιπτώσεις μεταβίβασης περιουσίας λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής κλπ. Οι φόροι δαπάνης είναι χρηματικά ποσά που καταβάλλει ο αγοραστής όταν αγοράζει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία. Φόροι δαπάνης είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), οι δασμοί κλπ.

Ο φόρος εισοδήματος θεωρείται ως η πιο χαρακτηριστική μορφή προσωπικού και άμεσου φόρου, γιατί όταν επιβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα, υπολογίζεται με βάση τα στοιχεία εκείνα που αποδεικνύουν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή του, καθώς και το ύψος του εισοδήματος. Εξάλλου το πρόσωπο που σύμφωνα με το νόμο υπόκειται στο φόρο, είναι το ίδιο πρόσωπο που πράγματι φέρει το βάρος του φόρου³.

Εισόδημα : στη θεωρία απαντώνται δυο διαφορετικοί ορισμοί του όρου εισόδημα, ανάλογα με την υιοθέτηση της στενής ή της ευρείας έννοιας. Η στενή έννοια του φορολογικού εισοδήματος περιλαμβάνει τους καρπούς μιας πηγής πλουτισμού, όχι όμως και την επαύξηση της αξίας της ίδιας της πηγής. Την έννοια αυτή στην Ελλάδα έχει υιοθετήσει η διάταξη του άρθρου 961 ΑΚ (Αστικού Κώδικα) περί καρπών πράγματος και δικαιώματος, η οποία ορίζει : «Καρποί του πράγματος είναι τα προϊόντα του, καθώς και καθετί που αποκτά κανείς από το πράγμα σύμφωνα με τον προορισμό του. Καρποί

² Β. Δαλαμάγκας, Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική, Σμπίλιας, Αθήνα 1999, σελ. 190.

³ Ν. Μπάρμπας, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με το Ν. 3091/2002), Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 1 επ.

δικαιώματος είναι οι πρόσοδοι που παρέχει το δικαίωμα σύμφωνα με τον προορισμό του. Καρποί είναι επίσης και οι πρόσοδοι που παρέχει το πράγμα ή το δικαίωμα με βάση κάποια έννομη σχέση (πολιτικοί καρποί)».

Από τη διατύπωση του άρθρου 961 ΑΚ προκύπτει ότι τα βασικά στοιχεία της στενής έννοιας του εισοδήματος είναι τα εξής :

- η σταθερότητα της πηγής (δηλαδή η πηγή του πλούτου να παραμένει σταθερή και να μην αλλοιώνεται, τουλάχιστον βραχυχρόνια, με την αφαίρεση στοιχείων εισοδήματος για περισσότερες από μια φορές)

- η περιοδικότητα του προϊόντος⁴, (ο όρος περιοδικότητα σημαίνει τη δυνατότητα απόκτησης στοιχείων εισοδήματος για περισσότερες από μια φορές στο μέλλον) και

- ο χρηματικός χαρακτήρας ή έστω η δυνατότητα άμεσης μετατροπής τους σε χρηματικές μονάδες⁵.

Η ευρεία έννοια του εισοδήματος περιλαμβάνει και ορισμένα άλλα στοιχεία του ιδιωτικού πλούτου, τα οποία δεν αποτελούν εισόδημα με τη στενή έννοια του όρου αλλά έχουν χαρακτήρα είτε ωφελήματος είτε κεφαλαίου. Για την ευρεία έννοια του εισοδήματος έχουν διατυπωθεί κατά καιρούς διάφορες θεωρίες. Η πιο χαρακτηριστική είναι αυτή της οικονομικής επαύξησης (economic accretion concept), σύμφωνα με την οποία εισόδημα θεωρείται η επαύξηση της οικονομικής ισχύος ενός προσώπου μεταξύ δυο χρονικών σημείων, ανεξάρτητα από την περιοδικότητα του προϊόντος ή τη σταθερότητα της πηγής των στοιχείων που προκάλεσαν την οικονομική αυτή επαύξηση⁶. Η θεωρία αυτή υιοθετεί την έννοια του κέρδους που χρησιμοποιείται στη λογιστική, κατά την οποία ως καθαρό κέρδος θεωρείται η αύξηση της καθαρής περιουσίας μεταξύ δυο

⁴ Το στοιχείο της περιοδικότητας αποτελεί την ειδοποιό διαφορά μεταξύ της έννοιας του εισοδήματος και του κεφαλαίου. Ενώ λοιπόν το εισόδημα αποκτάται με περιοδικότητα, το κεφάλαιο αποκτάται με μια μεμονωμένη και συμπτωματική πράξη. Για το λόγο αυτό το μεν «εφάπαξ» που λαμβάνει ο υπάλληλος κατά τη συνταξιοδότησή του αποτελεί κεφάλαιο γιατί αποκτάται μόνο μια φορά, η δε σύνταξη που λαμβάνει στη συνέχεια εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος γιατί αποκτάται με περιοδικότητα.

⁵ Το στοιχείο του χρηματικού χαρακτήρα είναι εκείνο που διακρίνει το εισόδημα από το ωφέλημα. Ως ωφέλημα θεωρείται το όφελος που αποκομίζει κανείς από την αυτοκατανάλωση δικών του υπηρεσιών. Το ωφέλημα έχει μεν οικονομικό χαρακτήρα αλλά δεν έχει χρηματικό χαρακτήρα ούτε μετατρέπεται άμεσα σε χρηματικές μονάδες, μόνο έμμεσα. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις ωφελημάτων που ρυθμίζονται από τη νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος είναι εκείνα που προέρχονται από την ιδιοκατοίκηση και την ιδιόχρηση οικοδομής. Πρόκειται για το όφελος που αποκομίζει ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου όταν το χρησιμοποιεί ως κατοικία ή επαγγελματική στέγη. Το όφελος αυτό δεν αποτελεί εισόδημα με τη στενή έννοια του όρου αλλά ωφέλημα, καθώς το υποκείμενο της φορολογίας εισοδήματος σε αυτή την περίπτωση δεν αποκτά μεν άμεσα καρπούς, ωστόσο απαλλάσσεται από την καταβολή δαπάνης για τη μίσθωση παρόμοιου ακινήτου.

⁶ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 10.

απογραφών ή ισολογισμών. Υπ' αυτήν την έννοια εκλαμβάνονται και φορολογούνται ως εισοδήματα στοιχεία όπως οι δωρεές, τα κέρδη από λαχεία, οι αποζημιώσεις καθώς επίσης και τα ωφελήματα που απολαμβάνει ο φορολογούμενος από την αυτοκατανάλωση υπηρεσιών.

Συνοπτικά, οι κυριότερες θεωρίες που έχουν διατυπωθεί σχετικά με την έννοια του εισοδήματος είναι οι εξής⁷ :

1. θεωρία της αναλώσεως : σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, εισόδημα θεωρείται καθετί που μπορεί να αναλωθεί, υπό την προϋπόθεση ότι το αρχικό κεφάλαιο παραμένει ανέπαφο/ ακέραιο. Έτσι λοιπόν τα κέρδη που προκύπτουν εφάπαξ, όπως τα κέρδη από λαχεία, οι κληρονομίες, οι δωρεές, τα οποία δεν προορίζονται για κατανάλωση αλλά για προσθήκη στην υπάρχουσα περιουσία ή για σχηματισμό νέας περιουσίας, δεν θεωρούνται ότι αποτελούν εισόδημα.

2. υποκειμενική θεωρία του εισοδήματος : σύμφωνα με τη θεωρία αυτή η έννοια του εισοδήματος είναι υποκειμενική και εξαρτάται από την ανθρώπινη θέληση. Η κρίση του φορολογούμενου είναι εκείνη που προσδιορίζει τι είναι εισόδημα και τι κεφάλαιο.

3. θεωρία της περιοδικότητας : σύμφωνα με τη θεωρία αυτή ένα ποσό θεωρείται και φορολογείται ως εισόδημα, εφόσον υπάρχει περιοδικότητα και διαρκής εκμεταλλεύσιμη πηγή, αποτελεί το αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή τους καρπούς περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και όχι κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας. Έτσι το εισόδημα ταυτίζεται με τα οικονομικά αγαθά, τα οποία εισρέουν περιοδικά στην περιουσία ενός προσώπου και τα οποία μπορούν ν' αναλωθούν χωρίς να θιγεί η περιουσία του φορολογούμενου ατόμου.

4. θεωρία των πηγών εισοδήματος : σύμφωνα με τη θεωρία αυτή το εισόδημα ταυτίζεται με το σύνολο των πραγματικών αγαθών που προέρχονται σε ορισμένη χρονική περίοδο από διαρκείς πηγές που κατέχει το φορολογούμενο πρόσωπο. Τα εισοδήματα είναι οι καρποί που προέρχονται από κάποια παραγωγική πηγή. Το εισόδημα ή ο καρπός

⁷ Χρ. Τότση, Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ατόμος, Πάμισος, Αθήνα 2003, σελ. 46 επ.

ενός πράγματος είναι ο,τιδήποτε παράγει το πράγμα περιοδικώς χωρίς να θιγεί η ουσία του. Κατ' αυτόν τον τρόπο το κεφάλαιο, η εργασία και η επιχείρηση είναι πηγές εισοδημάτων.

5. τριμερής θεωρία του εισοδήματος : η θεωρία αυτή αποτελεί στην ουσία το συνδυασμό των θεωριών της περιοδικότητας και των πηγών εισοδήματος. Τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά τη θεωρία αυτή είναι τα εξής τρία : α. η περιοδικότητα, δηλαδή η επανάληψη ή η δυνατότητα επανάληψης του εισοδήματος κατά κανονικά διαστήματα, β. η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος, και γ. η διαρρύθμιση ή εκμετάλλευση της πηγής με τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται συνεχώς εισόδημα, καθώς το εισόδημα δεν παράγεται αυτόματα αλλά κατόπιν οικονομικής προσπάθειας. Έτσι το εισόδημα είναι το περιοδικό αποτέλεσμα το οποίο προέρχεται από την εκμετάλλευση μόνιμης πηγής. Με βάση αυτή τη θεωρία αποκλείονται τα έκτακτα έσοδα και κέρδη από τη φορολογία εισοδήματος. Αντίθετα, φορολογούνται ως εισοδήματα τα μεταβαλλόμενα ανά έτος έσοδα ή κέρδη των γεωργών για παράδειγμα, καθώς αυτά προέρχονται από διαρκή πηγή.

Μετά το δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο τα κράτη της δυτικής Ευρώπης και της Αμερικής προκειμένου να καλύψουν τις συνεχώς αυξανόμενες δημόσιες ανάγκες τους και να υλοποιήσουν την οικονομική και κοινωνική τους πολιτική, είχαν ανάγκη από αυξημένα έσοδα. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο τα κράτη αυτά, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα⁸, τροποποίησαν τις εθνικές τους φορολογικές νομοθεσίες

⁸ Το φορολογικό δίκαιο της χώρας με ρητές διατάξεις διέυρνε τη στενή έννοια του εισοδήματος εντάσσοντας σε αυτή δυο κατηγορίες οικονομικών στοιχείων που δεν αποτελούν εισόδημα υπό τη στενή έννοια. Η πρώτη κατηγορία αφορά τα στοιχεία που έχουν χαρακτήρα ωφελήματος : πρόκειται για το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση οικοδομής (με τη διάταξη όμως του άρθρου 2 § 2 του ν. 3091/2002 θεσπίστηκε από την 1/1/2003 η πλήρης απαλλαγή από το φόρο του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση οικοδομής) και το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση οικοδομής (άρθρο 20 § 1 ΚΦΕ), δηλαδή εάν ο κύριος ή ο επικαρπωτής μιας οικοδομής τη χρησιμοποιεί ως επαγγελματικό χώρο, η μισθωτική αξία της οικοδομής αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα το οποίο φορολογείται, προστιθέμενο στα υπόλοιπα έσοδα του επαγγελματία.

Η δεύτερη κατηγορία αφορά οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζουν κεφαλαιουχικό χαρακτήρα. Τέτοια στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 ΚΦΕ είναι : το κέρδος ή η ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης μαζί τα άυλα στοιχεία της, όπως π.χ. ο αέρας, η επωνυμία, το σήμα, κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιώματος ή προνομίου συναφούς με την άσκηση επιχείρησης ή επαγγέλματος, όπως του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και της άδειας κυκλοφορίας επαγγελματικής χρήσης οχημάτων.

διευρύνοντας τη νομική έννοια του εισοδήματος και εντάσσοντας σε αυτή και ορισμένα άλλα στοιχεία του ιδιωτικού πλούτου που είτε παρουσιάζουν κεφαλαιουχικό χαρακτήρα είτε αποτελούν ωφελήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ :Ιστορική αναδρομή στο θεσμό της φορολογίας εισοδήματος

1. Κλασσικοί χρόνοι

Η οργάνωση της δημόσιας οικονομίας δεν άλλαξε σημαντικά από την αρχαϊκή έως το τέλος της κλασσικής εποχής. Οι πόροι των ελληνικών κρατών προέρχονταν από εκμετάλλευση δημοσίων κτημάτων, από φορολογία, από δημεύσεις και πρόστιμα, από λείες πολέμου, από μονοπώλια, από οικονομικές υποχρεώσεις ξένων κρατών που βρίσκονταν σε θέση εξαρτήσεως.

Η καταβολή άμεσων τακτικών φόρων αποκρουόταν από το κοινό αίσθημα ως μέτρο ανελεύθερο. Τέτοιους φόρους πλήρωναν αναγκαστικά έλληνες υπήκοοι ξένων δυναστών και ντόπιων τυράννων. Οι ανεξάρτητες πολιτείες επέβαλλαν φόρους σε πολίτες που ασκούσαν υποτιμητικά επαγγέλματα, σε αλλοδαπούς και σε υποτελείς.

Τον ρόλο άμεσων φόρων επιτελούσαν οι «λειτουργίες», τις οποίες αναλάμβαναν οι πιο εύποροι πολίτες για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων δαπανών : εξοπλισμό πολεμικών πλοίων, οργάνωση εορτών κλπ. Κύριες λειτουργίες ήταν : η «τρηραρχία», δηλαδή η προσφορά χρημάτων από έναν ή περισσότερους ιδιώτες (συντρηραρχία)⁹ για τη συντήρηση και τη φροντίδα ενός κρατικού πλοίου, στρατολογώντας ή πληρώνοντας και το προσωπικό της, η «χορηγία», δηλαδή η ανάληψη δαπάνης για την εκπαίδευση και τον εφοδιασμό του «χορού» που θα συμμετείχε σε δραματικούς ή λυρικούς αγώνες, η «γυμνασιαρχία», η καταβολή των εξόδων για τη διατροφή και την εκγύμναση αθλητών που θα έπαιρναν μέρος σε γυμνικούς αγώνες, η «εστίαση», η παροχή από έναν πλούσιο πολίτη των εξόδων για την πραγματοποίηση δημοσίου γεύματος στα μέλη της φυλής του σε περίοδο εορτών ή αγώνων. Είδος άμεσου φόρου ήταν και η «εισφορά», που αποτελούσε φορολογική επιβάρυνση σε ποσοστό 2% επί του εισοδήματος κατά μέσο όρο ανά έτος. Η εισφορά αποτελούσε έκτακτο φόρο για όλες τις τάξεις, πλην των θητών (οι οποίοι απαλλάσσονταν από την υποχρέωση καταβολής της) και προοριζόταν κυρίως για την κάλυψη εξόδων για τη διεξαγωγή πολέμων.

⁹ Ιστορία του Ελληνικού Έθνους, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα, 1996, τόμος Γ1, σελ. 97.

Η διοίκηση και η διαχείριση των δημοσίων οικονομικών ήταν απλοϊκή. Προϋπολογισμός δεν καταρτιζόταν, ενώ η είσπραξη δασμών και τελών ενοικιαζόταν. Τα δημόσια έσοδα κατανέμονταν σε διάφορα ταμεία, το καθένα από τα οποία εκπλήρωνε μια αποστολή.

2. Η μοναρχία των Πτολεμαίων – ελληνιστικοί χρόνοι

Οι γνώσεις που υπάρχουν για την πτολεμαϊκή φορολογία είναι αρκετά αφθονότερες σε σχέση με τη φορολογία άλλων ελληνικών κρατών την ίδια εποχή αλλά και στην κλασική εποχή. Το υλικό αυτό αφορά κυρίως τους φόρους που ίσχυαν στη χώρα της Αιγύπτου.

Μερικοί από τους φόρους που ίσχυαν στην αιγυπτιακή χώρα εισπράττονταν κατά κεφαλή. Ωστόσο δεν ήταν πραγματικοί κεφαλικοί φόροι, ούτε καν προσωπικοί. Από άποψη περιεχομένου, οι περισσότεροι ήταν τέλη καταναλώσεως μονοπωλιακών ειδών, π.χ. ένας από τους φόρους αυτού του είδους ονομαζόταν «ραβδοφορικών» και προοριζόταν για τη συντήρηση ενός σώματος αγροφυλακής.

Άλλοι φόροι επιβάρυναν την κατοχή ή και την απλή χρήση κεφαλαιουχικών στοιχείων. Πολλοί από τους σχετικούς φόρους αναφέρονται ως κοινοί για τους «βασιλικούς γεωργούς» και τους κατόχους κλήρων ή δωρεών¹⁰.

Για παράδειγμα, τέτοιοι φόροι ήταν η «αρταβία», δηλαδή η καταβολή μιας αρταβίας (36-42 λίτρα) προϊόντος για κάθε άρουρα (2700 τ.μ.) που σπάρθηκε, η «γεωμετρία», δηλαδή η καταβολή μισής αρταβίας για κάθε αγροτεμάχιο, ως τέλος για την καταμέτρησή του, το «φέρετρον» για τα έξοδα μεταφοράς των προϊόντων στις κρατικές αποθήκες, το «γραμματικόν» για τα έξοδα φιλοξενίας των κρατικών υπαλλήλων που ήταν αρμόδιοι για τη μέτρηση των προϊόντων και την παραλαβή των καρπών που περιέρχονταν στο βασιλιά.

Τα ποσά που πλήρωναν κάθε χρόνο οι «βασιλικοί γεωργοί» ως ενοίκια και ως φόρους ξεπερνούσαν το 50% της παραγωγής τους.

¹⁰ Ιστορία του Ελληνικού Έθνους, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα, 1996, τόμος Δ σελ., 498.

Άλλοι φόροι εμφανίζονται μόνο ως κληρουχικοί ή και ως δωρεουχικοί : το «ιατρικόν», το «ιππιατρικόν», το «χωματικόν» για τη συντήρηση των αναχωμάτων. Οι κληρούχοι και οι δωρεούχοι πλήρωναν ορισμένες εισφορές στις κοινότητές τους και στα «πολιτεύματά» τους.

Οι φόροι για την κατοχή δούλων και τετραπόδων υπολογίζονταν κατά κεφαλή. Ως φόροι βοσκημάτων αναφέρονται : το «εννόμιον» (μια μορφή φόρου βοσκής, ο οποίος υπολογιζόταν με βάση τον αριθμό των ζώων), το «φυλακικόν», μια «εικοστή τετάρτη» και μια «δεκάτη» που προοριζόταν για θυσίες. Οι τρεις τελευταίοι φόροι ανταποκρίνονταν σε φόρους κατοχής ή χρήσεως αγρών και φυτειών. Το «φυλακικόν» πληρωνόταν επίσης από βιοτέχνες και εμπόρους για τα καταστήματά τους. Οι ίδιοι επαγγελματίες κατέβαλλαν ειδικούς φόρους για να έχουν το δικαίωμα ν' ασκήσουν το επιτήδευμά τους.

Όλα τα εισοδήματα φορολογούνταν στην πηγή τους. Το πιο συνηθισμένο ύψος φορολογίας προϊόντων του πρωτογενή και δευτερογενή τομέα ήταν 25%. Τα κρασιά, τα φρούτα, τα λαχανικά και τα άνθη επιβαρύνονταν με την «απόμοιρα», παρακράτηση ίση με το 1/6 ή και το 1/10 της παραγωγής. Το εισόδημα από την εκτροφή πουλερικών επιβαρυνόταν με φόρο 33%. Τα ενοίκια των σπιτιών υποβάλλονταν σε φόρο 5%.

3. Η ρωμαϊκή κυριαρχία (30 π.Χ. -324 μ.Χ.)

Οι φόροι της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας διακρίνονταν σε άμεσους (εισφορές-tributa) και έμμεσους (πρόσοδοι –vectigalia)¹¹. Οι εισφορές πληρώνονταν μόνο από τους κατοίκους των επαρχιών, όχι της Ρώμης. Από την εποχή του Αυγούστου (29-14 π.Χ.) η Ρώμη άρχισε να εφαρμόζει στις επαρχίες την μέθοδο της απογραφής. Η εκτίμηση των περιουσιών των πολιτών ανήκε στην αρμοδιότητα των τιμητών (censores), οι οποίοι καθόριζαν το ύψος των άμεσων φόρων.

Η εισφορά των επαρχιών ήταν δυο ειδών, ο φόρος επί της γης (tributum soli) και ο φόρος επί των σωμάτων ή «επικεφάλιον» (tributum capitis). Ο φόρος επί της γης ήταν ο σπουδαιότερος φόρος. Σε αυτόν τον φόρο υπόκεινταν και οι βοσκότοποι,

¹¹ Ιστορία του Ελληνικού Έθνους, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα, 1996, τόμος Στ, σελ. 74.

τα δάση αλλά και τα ιχθυοτροφεία. Άλλα συναφή περιουσιακά στοιχεία ενός κτηματία δηλώνονταν και αυτά στην απογραφή και περιλαμβάνονταν στη φορολογία επί της γης : π.χ. η κατοχή δούλων υποβαλλόταν στη φορολογία, σύμφωνα με την εθνικότητα, την ηλικία και τις ειδικές ικανότητές τους. Ο φόρος πληρωνόταν συνήθως σε χρήμα.

Από την άλλη μεριά ο κεφαλικός φόρος, το «επικεφάλιον», δεν ήταν σταθερός, αλλά κυμαινόταν ανάλογα με τον πλούτο των διαφόρων νομών της επαρχίας. Το ύψος του επικεφαλίου εξαρτιόταν από την ευπείθεια ή τη μορφή προσαρτήσεως μιας επαρχίας στο κράτος. Πρόκειται για την αντίληψη ότι τα κεφάλια (δηλαδή τα σώματα) των υπηκόων της αυτοκρατορίας υπολογίζονταν ως περιουσία και φορολογούνταν, έτσι ώστε το δικαίωμα ενός υπηκόου να διατηρεί το κεφάλι του, που ανήκε στον αυτοκράτορα, εξαγοραζόταν με το φόρο.

4. Η φορολογία εισοδήματος στο Βυζάντιο¹²

Α) Φορολογικό σύστημα στην πρωτοβυζαντινή περίοδο (324-565 μ.Χ.)

Κάθε χρόνο ο αυτοκράτορας εξέδιδε «θείαν δηληγατίωνα»¹³ με την οποία καθόριζε το ύψος των φορολογικών υποχρεώσεων κάθε επαρχότητας¹⁴. Στη βάση της αυτοκρατορικής «δηληγατίωνος» οι έπαρχοι του πραιτωρίου εξέδιδαν «μερικές διατυπώσεις», με τις οποίες καθόριζαν το ποσό του φόρου για κάθε επαρχία. Στη συνέχεια οι κυβερνήτες των επαρχιών κατένεμαν σε κάθε πόλη (και την περιοχή της) το ανάλογο ποσό φόρου. Με βάση αυτή την κατανομή οι φορολογικοί υπάλληλοι αναλάμβαναν την είσπραξη των φόρων. Οι συλλεγόμενοι φόροι παραδίδονταν οι μεν σε είδος στα κατά τόπους όρρια (= αποθήκες), οι δε χρηματικοί στον θείον θησαυρόν

¹² Στο τμήμα αυτό της εργασίας θα εξεταστεί από την άποψη των φόρων το τμήμα της ελληνικής ιστορίας που αρχίζει με τη μονοκρατορία του Μ.Κωνσταντίνου (324) και τελειώνει με την πτώση της Κωνσταντινούπολης (1453). Το διάστημα ανάμεσα σε αυτές τις δυο χρονολογίες υποδιαιρείται σε τρεις μεγάλες περιόδους : την πρωτοβυζαντινή (324-565), τη μεσοβυζαντινή (565-1081) και την υστεροβυζαντινή εποχή (1081-1453).

¹³ Ι. Καραγιαννόπουλος, Το Βυζαντινό Κράτος, Βάνιας, Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 373 επ.

¹⁴ Το Βυζαντινό Κράτος διαιρείτο σε τέσσερις πολύ μεγάλες διοικητικές περιφέρειες, τις *επαρχότητες* (praefecturae praetorio). Η διαίρεση αυτή καθιερώθηκε τον 5^ο αιώνα μ.Χ. Επικεφαλής κάθε επαρχότητας ήταν ο *έπαρχος των πραιτωρίων* (praefectus praetorio). Καθεμία από τις επαρχότητες περιελάμβανε περισσότερες από μια *διοικήσεις*. Οι διοικήσεις, τέλος, διαιρούνταν σε *επαρχίες*.

(= το επαρχιακό ταμείο του επάρχου του πραιτωρίου). Οι φόροι σε είδος καταβάλλονταν σε τρεις δόσεις, ενώ οι χρηματικοί κατά τη διάρκεια του έτους.

Το φορολογικό σύστημα των Βυζαντινών βασιζόταν στις φορολογικές μεταρρυθμίσεις του Διοκλητιανού (γνωστές ως σύστημα της *iugatio-capitatio*). Σύμφωνα με αυτές, η γη και η αυτόνομη, εξαρτημένη και δούλη ανθρώπινη εργασία, καθώς και η εργατική δύναμη των ζώων, αποτιμώνταν με βάση μονάδες που λέγονταν ζυγόν (*iugum*) για τη γη και κεφαλή (*caput*) για τον άνθρωπο και τα ζώα. Επειδή οι μονάδες αυτές ήταν ισότιμες και ισοδύναμες, μπορούσαν να αθροισθούν και το άθροισμα της *iugatio* (σύνολο των *iuga* – δηλ. των ζυγών) και της *capitatio* (σύνολο των *capita* – δηλ. των κεφαλών) έδινε το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων ενός αγροκτήματος ή μιας περιοχής. Τα αποτελέσματα από την αποτίμηση της γης και της εργατικής δύναμης ανθρώπων και ζώων καταγράφονταν στα κτηματολόγια της εποχής. Με αυτό τον τρόπο η κεντρική διοίκηση και ο αυτοκράτορας είχαν πλήρη εικόνα των φορολογικών υποχρεώσεων των διαφόρων περιφερειών του κράτους.

Οι φόροι που επέβαλλε το κράτος κατά την πρωτοβυζαντινή περίοδο απέβλεπαν εκτός από ταμειευτικούς και σε κοινωνικούς σκοπούς, δηλαδή την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη συμβολή των φορολογουμένων στις κρατικές ανάγκες ανάλογα με τις δυνατότητές τους.

Με στόχο τη δικαιότερη κατανομή τους, οι φόροι διακρίνονταν σε γενικούς, που βάρυναν όλους τους φορολογουμένους ανεξαιρέτως, και σε φόρους τάξεων.

Γενικοί φόροι ήταν η «ανώννα»¹⁵ (στην αρχή ήταν φόρος σε είδος, έπειτα φόρος σε είδος και σε χρήμα, προορισμένος για την τροφοδοσία του στρατού και της Κωνσταντινούπολης) καθώς και μια σειρά από φόρους προορισμένους για την κάλυψη στρατιωτικών αναγκών, όπως η «εσθής» για την κάλυψη των αναγκών ενδύσεως και εξαρτύσεως του στρατού, η «εισφορά ίππων» για την κάλυψη των στρατιωτικών αναγκών σε άλογα και ο «χρυσός τιρώνων», που ήταν στην ουσία το τμήμα της φορολογικής στρατολογίας σε χρυσό ή ο παντελής εξαργυρισμός της.

¹⁵ Η ανώννα αποτελούσε τον βασικό έγγειο φόρο. Βάρυνε τους πληθυσμούς που ζούσαν από την καλλιέργεια της γης και συνίστατο στην παραχώρηση προς το κράτος υπό μορφή φόρου ενός μέρους των εγγείων προσόδων για την κάλυψη δημοσίων αναγκών, όπως π.χ. τη συντήρηση του στρατού, τον ανεφοδιασμό των πόλεων σε είδη πρώτης ανάγκης.

Γενικός φόρος ήταν και ο κεφαλικός φόρος, ο οποίος βάρυνε το πρόσωπο του φορολογουμένου και επιβαλλόταν όχι μόνο στους αγροτικούς πληθυσμούς, αλλά και στους πληθυσμούς των πόλεων, ελεύθερους και δούλους.

Φόροι τάξεων ήταν η εισφορά γης και η «ευχετήρια εισφορά» που βάρυναν τους συγκλητικούς, η «φόλλις»¹⁶ και το «χρυσάργυρον». Ο τελευταίος αυτός φόρος αποτελούσε φόρο εξασκήσεως επαγγέλματος. Είχε επιβληθεί σε όλο τον αστικό πληθυσμό οποιουδήποτε επαγγέλματος : έμποροι, τεχνίτες ή μικροκαταστηματάρχες, ακόμη και οι πόρνες και οι επαίτες υπάγονταν σε αυτή τη φορολογική υποχρέωση που καταβαλλόταν κάθε πέντε χρόνια.

Εκτός από τους τακτικούς υπήρχαν και έκτακτοι φόροι τάξεων, όπως η «προσφορά χρυσού» (votivum collatio) που όφειλαν να δίνουν οι συγκλητικοί στον αυτοκράτορα σε εξαιρετικές εορταστικές ευκαιρίες, το «στεφανικόν χρυσίον», το οποίο αποτελούσε εισφορά των βουλευτών των πόλεων ανάλογη με την προσφορά χρυσού των συγκλητικών. Αποτελούσαν προαιρετικές θεωρητικά εισφορές (στην πράξη όμως αναγκαστικές) σε έκτακτες περιστάσεις, όπως κατά την αναγόρευση νέου αυτοκράτορα ή με την ευκαιρία εορτασμού αυτοκρατορικών επετείων.

B) Φορολογικό σύστημα στη μεσοβυζαντινή περίοδο (565-1081 μ.Χ.)

Η γη αποτελούσε και κατά την περίοδο αυτή την κυριότερη πλουτοπαραγωγική πηγή και συνεπώς τα κρατικά έσοδα στηρίζονταν κατά το μεγαλύτερο μέρος στη φορολογία της γης, της γεωργικής παραγωγής και του πληθυσμού που απασχολούνταν με αυτή¹⁷.

Η φορολόγηση λάμβανε υπόψη τόσο την έκταση όσο και την ποιότητα της γης και το είδος της καλλιεργήσιμης γης (αρόσιμη γη, λιβάδια, αμπέλια) και γινόταν με βάση τους μοδίους. Το ύψος της υπολογιζόταν σε ποσοστό της αξίας των μοδίων. Ο μόδιος δεν αντιστοιχούσε προς ενιαία μονάδα επιφάνειας της γης αλλά προς μονάδα ανάλογη προς την ποιότητα της γης κάθε φορά.

¹⁶ Η «φόλλις» ήταν ο ετήσιος φόρος που βάρυνε τις περιουσίες των συγκλητικών. Οι συγκλητικοί κατατάσσονταν ανάλογα με το μέγεθος της περιουσίας τους σε τρεις κατηγορίες, στην καθεμιά από τις οποίες επιβαλλόταν ανάλογο ποσό φόρου : 8, 4, ή 2 φόλλεις. Ο φόρος αυτός ήταν αρκετά υψηλός. Παράλληλα, οι περιουσίες των συγκλητικών δεν μπορούσαν να εκποιηθούν χωρίς της άδεια του διοικητή της επαρχίας και στην περίπτωση εκποίησης ο ειδικός αυτός φόρος εξακολουθούσε να βαρύνει την εκποιηθείσα περιουσία. Η φόλλις καταργήθηκε το 455 μ.Χ.

¹⁷ Ι. Καραγιαννόπουλος, ό.π., σελ. 385.

Αφού η έκταση της γης μετριόταν σύμφωνα με ορισμένους τρόπους, το αποτέλεσμα της μετρήσεως «εμοδίζετο» δηλαδή αναγόταν σε ανάλογο αριθμό μοδίων, δηλαδή φορολογικών μονάδων. Ακολουθούσε η φορολόγηση της γης ή καλλιέργειας, που υπολογιζόταν συνήθως στο 1: 24 ή $4 \frac{1}{6}$ % της αξίας της και ανερχόταν κατά μόδιο σε 1, $\frac{1}{2}$ ή $\frac{1}{3}$ νομίσματος για καλλιεργήσιμη γη πρώτης, δεύτερης και τρίτης κατηγορίας αντίστοιχα, σε 3 νομίσματα για τα λιβάδια και σε 3-10 νομίσματα για τα αμπέλια.

Με αυτόν τον τρόπο η φορολογία γης και καλλιέργειας στη μεσοβυζαντινή εποχή για να προσδιορίσει την αξία της μονάδας επιφάνειας στηριζόταν σε δυο παράγοντες : την έκταση και την ποιότητα, διαφορετικές για κάθε κατηγορία φορολογήσιμης γης.

Η φορολογία των ζώων υπολογιζόταν σε ορισμένο ποσοστό επί της αξίας τους, για παράδειγμα για τα πρόβατα ο φόρος ήταν ένα νόμισμα ανά 100 πρόβατα. Για τα μεγάλα ζώα (βουβάλια, βόδια) ο φόρος ανερχόταν σε $\frac{1}{3}$ νομίσματος ανά κεφαλή ζώου.

Στη φορολόγηση των προσώπων η βυζαντινή φοροτεχνική διέκρινε τους φορολογούμενους σε 3 κατηγορίες : τους ζευγαράτους, με υπολογιζόμενη φορολογική αξία 24 νομίσματα, τους βοϊδάτους με 12 νομίσματα και ακτήμονες ή πεζούς (χωρίς δηλαδή ζώα) με 6 νομίσματα. Η φορολογική επιβάρυνση των κατηγοριών αυτών ήταν 1, $\frac{1}{2}$ και $\frac{1}{4}$ νομίσματος αντίστοιχα.

Όπως και στην πρωτοβυζαντινή, έτσι και στη μεσοβυζαντινή περίοδο ο τρόπος υπολογισμού της φορολογικής οφειλής ήταν ο ίδιος : η αυτοκρατορική κυβέρνηση υπολόγιζε το σύνολο των κρατικών δαπανών και επί τη βάση αυτού καθοριζόταν ο φόρος που έπρεπε να καταβάλουν οι μεγάλες και μικρές περιφέρειες και, τέλος, οι φορολογούμενοι.

Βασικός φόρος της μεσοβυζαντινής περιόδου ήταν ο έγγειος φόρος, ο «δημόσιος κανών», οποίος υπολογιζόταν με το σύστημα των μοδίων και αντικατέστησε την αννόνα της προηγούμενης περιόδου. Άλλος φόρος ήταν η «συνωνή»¹⁸ που ήταν ποσοστιαίο παρακολούθημα της φορολογικής επιβάρυνσης της

¹⁸ Κατά την πρωτοβυζαντινή περίοδο μέσω της συνωνής επιβαλλόταν στους παραγωγούς η υποχρέωση να παραδώσουν στο κράτος αγροτικά προϊόντα σε τιμή καθοριζόμενη από αυτό, για τις ανάγκες του στρατού,

έγγειας περιουσίας του φορολογούμενου. Ο θεσμός της συνωνής δεν είχε υποχρεωτικό χαρακτήρα στην αρχή. Εφαρμοζόταν σε έκτακτες ανάγκες, όταν οι ποσότητες της ανώνης σε είδος που βρίσκονταν στη διάθεση του κράτους δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των αναγκών του. Κατ' αρχήν έπρεπε να επιβάλλεται στους παραγωγούς που μπορούσαν να διαθέσουν εμπορεύσιμα πλεονάσματα, δηλαδή στους μεγάλους ή μεσαίους γαιοκτήμονες¹⁹. Στη συνέχεια όμως η συνωνή μεταβλήθηκε σε τακτικό χρηματικό φόρο, ο οποίος επιβαλλόταν στη γεωργική παραγωγή και όχι στη γαιοκτησία, γι' αυτό άλλωστε καταβαλλόταν από τους καλλιεργητές ανεξάρτητα από τη νομική τους σχέση προς τη γη, είτε δηλαδή ήταν ιδιοκτήτες, νομείς ή πάροικοι.

Μορφή κεφαλικού φόρου αποτελούσε το «καπνικόν», ο οποίος βάρυνε το σύνολο του αγροτικού πληθυσμού και υπολογιζόταν κατ' οικογένεια και όχι κατ' άτομο. Το ύψος του ανερχόταν σε 1/6 του νομίματος και ως φορολογία ήταν υψηλή, ιδιαίτερα για τις φτωχότερες οικογένειες.

Εκτός από αυτούς, το φορολογούμενο της μεσοβυζαντινής περιόδου επιβάρυναν μια σειρά πρόσθετων φόρων, που επιβλήθηκαν ως έκτακτοι στην αρχή και κατόπιν μεταβλήθηκαν σε τακτικούς. Οι φόροι αυτοί ήταν : το «δικέρατο», το οποίο επιβλήθηκε από τον Λέοντα Γ' εκτάκτως για την επισκευή των τειχών της Κωνσταντινούπολης, και το «εξάφολλο», φόρος που επιβλήθηκε για την αντιμετώπιση κοινωνικών αναγκών. Ενίοτε οι φόροι αυτοί εισπράττονταν μαζί και ονομάζονταν «δικερατοεξάφολλο».

Άλλος φόρος της μεσοβυζαντινής περιόδου ήταν το «εννόμιον». Αυτός ήταν φόρος επί των ζώων και το ύψος αυτού υπολογιζόταν σε ορισμένο ποσοστό επί της αξίας τους και ανερχόταν σε 8 ½ % της αξίας. Το εννόμιον κατέβαλαν οι ιδιοκτήτες κοπαδιών και αγελών ως αντάλλαγμα για τη χρήση δημόσιων ή κοινοτικών βοσκοτόπων.

των κρατικών υπαλλήλων ή για την εξασφάλιση σε στιγμές ανάγκης της διατροφής του πληθυσμού των μεγάλων πόλεων.

¹⁹ Καθώς οι μεγάλοι γαιοκτήμονες αποσπούσαν όλο και μεγαλύτερα φορολογικά προνόμια και φοροαπαλλαγές, το σύστημα αυτό εφαρμόζονταν στην πράξη στους μεσαίους και μικρούς ιδιοκτήτες, για τους οποίους γίνεται δυσβάστακτο βάρος, το οποίο επιτείνουν παράγοντες όπως ο καθορισμός των τιμών σε πολύ χαμηλότερα επίπεδα από τις τρέχουσες τιμές στην αγορά, οι καταχρήσεις και η κερδοσκοπία των κρατικών οργάνων ή των ιδιωτών μεσαζόντων.

Παράλληλα με τους ανωτέρω υπήρχαν και ορισμένοι άλλοι φόροι, όπως το «ζευγολόγιον», το οποίο κάλυπτε την εργασία των αροτριώντων ζώων σε συνάρτηση με την καλλιεργούμενη γη, το «ελατικόν» (ως αμοιβή των ταξεωτών, δηλαδή των αστυνομικών οργάνων που συνόδευαν τους εισπράκτορες του φόρου) και η «συνήθεια» (δικαίωμα των εισπρακτόρων του φόρου). Το ελατικόν και η συνήθεια αρχικά συνιστούσαν αμοιβή των υπαλλήλων που ασχολούνταν με την είσπραξη των φόρων, στη συνέχεια όμως προστέθηκαν στον βασικό έγγειο φόρο.

Οι φορολογικές επιβαρύνσεις συμπληρώνονταν με τα «παρακολουθήματα», τακτικές ή έκτακτες παροχές για τους φορολογικούς υπαλλήλους και τις «δημοσιακές επήρειες» ή «αγγαρείες», την υποχρέωση δηλαδή προσωπικής εργασίας για την κάλυψη κρατικών αναγκών ή καταβολής χρηματικού ποσού για απαλλαγή από αυτές.

Θεμελιώδης αρχή από την οποία σπάνια επιτρεπόταν απόκλιση, ήταν η καθολική φορολογία της γης. Εκκλησιαστική και μοναστηριακή περιουσία, κτήματα του στέμματος και των φιλανθρωπικών ιδρυμάτων υπόκεινταν στον έγγειο φόρο, όπως και εκείνα των ιδιωτών, είτε ήταν πλούσιοι είτε όχι. Από τον αυτοκράτορα παρέχονταν ενίοτε οι «εξκουσείαι», οι οποίες ήταν φορολογικές απαλλαγές και αφορούσαν σε πρόσθετους φόρους ή τις δημοσιακές επήρειες, και όχι τον δημόσιο κανόνα, δηλαδή το βασικό έγγειο φόρο.

Σχετικά με τον τρόπο είσπραξης των φόρων, στη μεσοβυζαντινή περίοδο το κράτος διαιρούσαν σε διοικήσεις, φορολογικές δηλαδή περιφέρειες με ένα διοικητή ως επόπτη. Κάθε διοίκηση περιλάμβανε περισσότερες ενορίες, δηλαδή μικρότερες φορολογικές περιοχές, από τις οποίες καθεμία περιλάμβανε περισσότερες φορολογικές κοινότητες.

Τη μικρότερη φορολογική μονάδα αποτελούσε το χωρίον ή η κοινότης χωρίου, στην οποία υπάγονταν περισσότεροι ιδιοκτήτες γης. Η κοινότης χωρίου αποτελούσε ενιαία φορολογική μονάδα, η οποία ευθυνόταν συλλογικά για την έγγειο φορολογία που επιβάρυνε τα μέλη της, ανεξάρτητα από το αν κάποια από τα μέλη της κατέλειπαν ακαλλιέργητη τη γη τους ή είχαν περιέλθει σε αδυναμία ν' ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η αρχή της συλλογικής ευθύνης

της φορολογικής μονάδας και το σύστημα της επιβολής²⁰, δηλαδή η υποχρέωση καλλιέργειας εγκαταλειφθείσας γης αποτελούν χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος της περιόδου αυτής.

Σε κάθε διοίκηση υπάλληλοι του Λογοθεσίου του Γενικού²¹ προέβαιναν στην είσπραξη των φόρων. Οι φόροι εισπράττονταν σε δυο δόσεις : τον Μάιο και τον Σεπτέμβριο. Στα τέλη όμως της μεσοβυζαντινής περιόδου εγκαινιάζεται η συνήθεια της εκμισθώσεως των φόρων, που είχε δυσμενείς συνέπειες για τα έσοδα του κράτους αλλά προπάντων για τους φορολογούμενους, που το κράτος τους παρέδιδε ανυπεράσπιστους στα χέρια ανηλεών εκμεταλλευτών.

Γ) Φορολογικό σύστημα στην υστεροβυζαντινή περίοδο (1081-1453 μ.Χ.)

Το φορολογικό σύστημα παραμένει το ίδιο όπως και κατά τη μεσοβυζαντινή περίοδο, με μια τάση εισαγωγής νέων φόρων ή εξειδικεύσεως παλαιότερων.

Παραμένει λοιπόν ως φόρος το «καπνικόν» και αναφέρεται ως φόρος και η «σιταρκία». Εκτός από αυτούς αναφέρονται το «ζυγολόγιο των αροτριώντων ζώων» καθώς και το «μελισσοεννόμιον».

Ο φορολογούμενος επιβαρυνόταν ακόμη με τα «μιτάτα», δηλαδή την παραχώρηση καταλύματος σε στρατιωτικά τμήματα ή το «αντισήκωμα»²² του φόρου αυτού, με τα «άπληκτα», δηλαδή παροχές για τη συντήρηση στρατοπέδου (απλήκτου), με την «επίθεση μονοπροσώπων», δηλαδή τη διάθεση των απαραίτητων για ελαφρούς στρατιώτες ή ναύτες. Οι «αγαρείες» παραμένουν και από τον 13^ο αιώνα μεταβάλλονται σε τακτικούς φόρους.

Στην περίοδο αυτή επικρατεί η εκμίσθωση των φόρων ως τρόπος είσπραξής τους. Οι μισθωτές, ή αλλιώς πράκτορες, μίσθωναν με πλειοδοτικό διαγωνισμό την είσπραξη των φόρων κατά διοικήσεις. Η διαδικασία είσπραξης ήταν η ίδια με αυτή

²⁰ Ιστορία του Ελληνικού Έθνους, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα, 1996, τόμος Ζ. σελ.284 - 285 και τόμος Η σελ. 192.

²¹ Το Λογοθέσιο του Γενικού αποτελούσε μια από τις κρατικές οικονομικές υπηρεσίες. Εμφανίζεται στα τέλη του 7^{ου} αιώνα. Έχει τη φροντίδα της κατανομής της φορολογικής επιβάρυνσης στις διάφορες διοικητικές περιφέρειες του κράτους, της είσπραξης των φόρων και ασκεί τη διοίκηση στους αρμόδιους υπαλλήλους.

²² Ως αντισήκωμα ορίζεται το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται, υπό ορισμένες συνθήκες, για απαλλαγή από στρατιωτική υποχρέωση.

της προηγούμενης εποχής. Οι εκμισθώσεις φόρων και η εποπτεία της είσπραξής τους ανήκαν στην αρμοδιότητα του Λογοθεσίου του Γενικού.

5. Η φορολογία στην περίοδο της Τουρκοκρατίας (1453 – 1821)

Η οικονομία των ελληνικών περιοχών της οθωμανικής αυτοκρατορίας είναι κατεξοχήν αγροτική. Ο τρόπος παραγωγής χαρακτηρίζεται από την ιδιοποίηση του υπερπροϊόντος (δηλαδή του τμήματος της παραγωγής που συνιστά πλεόνασμα). Η ιδιοποίηση αυτή επιτελείται με δυο τρόπους : τις προσόδους²³ φεουδαλικού τύπου²⁴ και τις γαιοπροσόδους. Οι πρώτες καταβάλλονταν από τους άμεσους παραγωγούς στο κράτος και στους εκπροσώπους της κυρίαρχης οθωμανικής κοινωνίας, ορισμένοι από τους οποίους ανήκαν στην οικονομικά κυρίαρχη τάξη. Η γαιοπρόσδοδος καταβαλλόταν από τους άμεσους παραγωγούς στους ιδιοκτήτες της γης, αλλά το προϊόν απ' όπου πραγματοποιείται η γαιοπρόσδοδος υπόκειται κι αυτό στην καταβολή της προσόδου φεουδαλικού τύπου²⁵.

Το φορολογικό σύστημα που ίσχυε στην Οθωμανική Αυτοκρατορία περιλάμβανε τρεις κύριες κατηγορίες φόρων : τους ιερούς φόρους, τους κρατικούς φόρους και τέλος τους αυθαίρετους φόρους²⁶.

Από τους ιερούς φόρους, σημαντικότερος ήταν ο έγγειος φόρος, η «δεκάτη», που απέρρεε από την υποχρέωση καταβολής του 1/10 της παραγωγής. Υποχρέωση σε αυτόν είχαν και οι Μουσουλμάνοι, ενώ οι Χριστιανοί κατέβαλλαν φόρο ανάλογο με την ποσότητα της παραγωγής, ο οποίος αντιστοιχούσε στη δεκάτη. Ο έγγειος φόρος αρχικά αφορούσε τους μη μουσουλμάνους υπηκόους. Όταν όμως κτήματα «απίστων» άρχισαν να περιέρχονται στην ιδιοκτησία Μωαμεθανών, επεκτάθηκαν και στους νέους ιδιοκτήτες οι έγγειες φορολογικές υποχρεώσεις των παλιών. Ο φόρος αυτός ήταν δυο ειδών,

²³ Ως πρόσδοδος ορίζεται το εισόδημα από κινητή ή ακίνητη περιουσία.

²⁴ Ως φεουδαλισμός ή φεουδαρχία ορίζεται το κοινωνικό οικονομικό και πολιτικό καθεστώς, που επικράτησε κατά τον μεσαίωνα στη Δύση χαρακτηριζόμενο από την κατανομή της γης σε φέουδα (φέουδο = τμήμα της χώρας παραχωρημένο, κατά το μεσαίωνα, από ηγεμόνες σε ευγενείς, τιμάριο).

²⁵ Ιστορία Ελληνικού Έθνους, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα, 1996, τόμος ΙΑ, σελ. 159

²⁶ Α. Κυρκίνη – Κούτουλα, Η Οθωμανική Διοίκηση στην Ελλάδα, η περίπτωση της Πελοποννήσου, 1715– 1821, εκδ. Αρσενίδη, Αθήνα 1996, σελ. 33 επ.

αναλογικός και τακτικός. Τον αναλογικό φόρο τον εισέπραττε σε είδος από τους καλλιεργητές ο τιμαριούχος²⁷.

Ανάλογα με το προϊόν, ίσχυε και διαφορετική φορολογία. Για παράδειγμα, για τα δημητριακά, το ρύζι, τα όσπρια και τις ζωοτροφές οι Μωαμεθανοί έδιναν το 1/8 της παραγωγής τους και οι Χριστιανοί το 1/7. Όταν η δεκάτη, αντί να καταβάλλεται σε είδος, δινόταν σε χρήμα, ονομαζόταν «υποκατάστατο δεκάτης». Υποκατάστατο ίσχυε για την παραγωγή μελιού, σταφίδας αλλά και για την κτηνοτροφία, ιδίως τη διατροφή αιγοπροβάτων. Ο φόρος αυτός λεγόταν και «προβατιάτικο».

Ο τακτικός έγγειος φόρος επιβαλλόταν ανάλογα με την έκταση και την ποιότητα του αγρού. Το ποσό που δινόταν ήταν σταθερό και χαρακτηριζόταν ως «στρεμματικός φόρος».

Η δεκάτη συγκεντρωνόταν από τους ίδιους τους Έλληνες για λογαριασμό των κυριάρχων τους. Σε κάθε περιφέρεια καταλογιζόταν ένα ορισμένο ποσό φόρων και η περαιτέρω κατανομή του ποσού αυτού είχε ανατεθεί στον κλήρο και στους προεστούς. Σε ορισμένα μέρη, τα πρόσωπα που διέθεταν την εξουσία αυτή διορίζονταν από την Πύλη, ενώ σε άλλα εκλέγονταν από το λαό²⁸.

Μετά την καταβολή του φόρου της δεκάτης και του στρεμματικού φόρου, ο καλλιεργητής έδινε επιπλέον στα ιδιωτικά κτήματα το 1/4 του προϊόντος στον ιδιοκτήτη, στα βακούφια (wakf)²⁹ το 1/4 του προϊόντος στο δημόσιο ως εισφορά για το έδαφος και, τέλος, στα δημόσια κτήματα, που αποτελούσαν και την πλειονότητα των κτημάτων³⁰, το

²⁷Το *τιμάριο* ήταν τμήμα γης που παραχωρούσε ο σουλτάνος σε στρατιωτικό αξιωματούχο και ο τιμαριούχος ή τιμαριώτης ήταν ο κάτοχος του τιμαρίου. Το κράτος εκχωρούσε στους *σααχίδες τιμαριούχους* την ισόβια επικαρπία και τη δυνατότητα στους γιους τους να κληρονομήσουν το τιμάριο, διατηρούσε όμως το δικαίωμα ανάκλησης, εφόσον οι *σααχίδες* δεν ανταποκρίνονταν στις υποχρεώσεις τους. Οι *σααχίδες* τιμαριούχοι μπορούσαν να μεταβιβάσουν με ειδικό τίτλο ιδιοκτησίας τμήμα του *τιμαρίου* τους στους υπόδουλους και εισέπρατταν από αυτούς φεουδαλικές προσόδους.

²⁸ Τ. Βουρνάς, *Ιστορία της νεώτερης και σύγχρονης Ελλάδας*, τόμος Α', εκδ. Πατάκη, Αθήνα 1999, σελ. 17.

²⁹ Πρόκειται για εκτάσεις αφιερωμένες σε μουσουλμανικά ιερά κοινωφελή ιδρύματα.

³⁰ Σύμφωνα με το γαιοκτητικό καθεστώς που ίσχυε στην Οθωμανική Αυτοκρατορία, η γη ανήκε στο κράτος και αρμόδιος για τη διαχείριση των προσόδων της ήταν ο σουλτάνος. Ο καλλιεργητής είχε μόνο το δικαίωμα της κατοχής και της κληρονομικής μεταβίβασης, με την προϋπόθεση ότι εκπλήρωνε τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Τον 18^ο αιώνα, ο βαθμός εξάρτησης την καλλιεργούμενης γης από τον σουλτάνο παρουσίαζε διαβαθμίσεις, επειδή υπήρχαν τρία κυρίως είδη αγροτικής ιδιοκτησίας : 1. «Γη δεκατιζόμενη», η οποία είχε δοθεί σε Μουσουλμάνους και προερχόταν από βίαια κατακτημένες περιοχές, 2. Γη που υποβαλλόταν στο φόρο του χαρατσιού, η οποία είχε αφεθεί στους κατοίκους περιοχών, οι οποίοι είχαν υποταγεί χωρίς αντίσταση. Οι ιδιοκτήτες αυτής της γης κατέβαλαν φόρο τακτικό και ανάλογο με την ποσότητα της παραγωγής, 3. Η δημόσια γη, τέλος, που παραχωρούσε ο σουλτάνος ως τιμάριο ως

1/5 στον τιμαριούχο ως εισφορά για το έδαφος. Αν μάλιστα ο σπόρος, τα βόδια κτλ. ανήκαν στον τιμαριούχο (περίπτωση καλλιέργειας κτήματος ως «μεσακού»), τότε ο τιμαριούχος έπαιρνε τη μισή παραγωγή.

Στους τακτικούς έγγειους φόρους υπάγονταν και άλλοι, που ενίοτε σχετίζονταν έμμεσα με τη γεωργοκτηνοτροφική παραγωγή. Τέτοιου είδους φόροι ήταν ο φόρος μύλων και ο φόρος άλεσης καφέ.

Άλλη κατηγορία τακτικών φόρων ήταν οι «bad-i-hava, destbani» και διακρίνονταν σε τέσσερα είδη : «δικαίωμα γάμου», «φόρος εγκλημάτων και ανθρωποκτονιών», «φόρος μεταβίβασης γης» και «φόρος καπνού³¹».

Ο πιο γνωστός από τους τακτικούς φόρους ήταν η «σπέντζα» (ispence), ο οποίος επιβαλλόταν σε όλους τους μη μουσουλμάνους υπηκόους που είχαν φτάσει στην εφηβική τους ηλικία, ανεξάρτητα από την οικογενειακή και οικονομική τους κατάσταση. Ο φόρος αυτός αποτελούσε πρόσοδο του τιμαριούχου συνήθως και σπανιότερα του αυτοκρατορικού θησαυροφυλακίου.

Στους τακτικούς φόρους εντασσόταν και ο ιστηράς, δηλαδή η αναγκαστική πώληση μέρους της παραγωγής στο κράτος, σε τιμές που καθορίζονταν από αυτό, κάτω από τις τιμές αγοράς, ώστε να εξασφαλίζεται η επάρκεια σε καταναλωτικά αγαθά των μεγάλων αστικών κέντρων, ιδίως της Κωνσταντινούπολης. Τον φόρο αυτόν κατέβαλλαν και οι Μωαμεθανοί. Επιβαλλόταν κυρίως στο σιτάρι, το κριθάρι και τα πρόβατα.

Άλλος σημαντικός φόρος της περιόδου είναι ο κεφαλικός φόρος , ή αλλιώς χαράτσι (haraç). Η απαίτηση του κεφαλικού φόρου απέρρεε από το ίδιο το Ισλάμ, που επέβαλλε στους πιστούς να τον εισπράττουν από τους «απίστους» υπηκόους. Κατά το 19^ο αιώνα η Πύλη τον θεωρούσε αντιστάθμισμα της στρατιωτικής θητείας, την οποία υπηρετούσαν οι υπήκοοι του Σουλτάνου που δεν ήταν Μουσουλμάνοι.

Στην πρωτεύουσα της κάθε επαρχίας γινόταν η παραπέρα κατανομή κατά καζά³² (επαρχία) από το συμβούλιο του διοικητή, στο οποίο βάραινε ιδιαίτερα η γνώμη των εκπροσώπων της τοπικής αυτοδιοίκησης. Την είσπραξη του κεφαλικού φόρου συνόδευε

ανταπόδοση για παροχή στρατιωτικών υπηρεσιών. [X. Αγριαντώνη, Εισαγωγή στην ελληνική οικονομική ιστορία, Τυπωθήτω, Αθήνα 1999, σελ. 41].

³¹ Ο «φόρος καπνού» δεν ήταν φόρος καπνοκαλλιέργειας αλλά φόρος επί των οικιών-εστιών. Τον κατέβαλλαν οι ξένοι που κατά τη διάρκεια του χειμώνα παρέμεναν σε οικήματα του τιμαρίου.

³² Ο καζάς αποτελούσε μορφή διοικητικής περιφέρειας. Στην πρωτεύουσα του καζά έδρευαν οι οθωμανικές διοικητικές και άλλες αρχές, οι οποίες σε συνεργασία με τους κοινοτικούς άρχοντες της βαθμίδας του καζά κατένειμαν τους φόρους στην πόλη και τα χωριά

η επιβάρυνση για την αμοιβή και την τριήμερη φιλοξενία των φοροεισπρακτόρων και της ακολουθίας τους. Οι αποδείξεις του κεφαλικού φόρου λέγονταν χαρτάρια και είχαν χρώμα λευκό, κόκκινο ή κίτρινο ανάλογα με τη φορολογική υποχρέωση του χριστιανού υπηκόου. Ο φορολογούμενος όφειλε να επιδεικνύει την απόδειξή του σε πρώτη ζήτηση, ώστε να μην ξαναπληρώνει δεύτερη φορά.

Όσον αφορά στις φορολογικές κλάσεις, υπήρχαν τρεις : μια για όσους χαρακτηρίζονταν πλούσιοι, μια για τους μετρίων εισοδημάτων και μια για τους φτωχούς. Κάθε κλάση πλήρωνε ακριβώς τα διπλάσια από την αμέσως κατώτερή της. Το ύψος του φόρου δεν παρέμενε σταθερό σε όλη τη διάρκεια της περιόδου της Τουρκοκρατίας.

Από τον φόρο αυτόν απαλλάσσονταν οι γυναίκες, τα παιδιά μέχρι δεκατεσσάρων ετών, οι κληρικοί, οι απασχολούμενοι σε κρατική υπηρεσία, οι εντελώς άποροι, οι ψυχασθενείς και οι ανάπηροι. Επίσης από την καταβολή του κεφαλικού φόρου απαλλάσσονταν οι Χριστιανοί που προσέφεραν στρατιωτικές υπηρεσίες, οι λατόμοι, οι μεταλλωρύχοι των Μαδεμοχωριών στη Μακεδονία, οι μαστιχοπαραγωγοί και οι κάτοχοι ειδικού βερατίου.³³

Η δεύτερη κατηγορία των φόρων επί Τουρκοκρατίας περιλάμβανε τους «κρατικούς φόρους». Σε αυτήν την κατηγορία υπάγονταν οι αβαρίζ (avariz) και τα έξοδα της δημόσιας διοίκησης³⁴.

Οι αβαρίζ ήταν αρχικά μια έκτακτη εισφορά του πληθυσμού για την αντιμετώπιση εξαιρετικών αναγκών του κράτους, αργότερα όμως εξελίχθηκε σε τακτικό φόρο. Σε μια μορφή του μάλιστα, τη νουζούλ αβαρίζ ντιβανιγιέ (nüzl avariz-i-divaniye) αποτελούσε παροχή τροφίμων σε Οθωμανούς αξιωματούχους για τη συντήρηση του στρατού. Στον ελλαδικό χώρο ο φόρος αυτός, λόγω της κατανομής του σε νοικοκυριά, θεωρήθηκε «φόρος επί των οικιών», «ενοίκιον γης κατοικουμένης», ή αλλιώς «δικαίωμα τοπιάτικον». Αποδέκτης του φόρου ήταν το κράτος, δηλαδή ήταν φεουδαλικός φόρος. Τον φόρο αυτό κατέβαλλαν όλοι οι ενήλικοι άνδρες, ανεξάρτητα από το θρήσκευμά τους. Το συνολικό ποσό που πλήρωνε κάθε επαρχία ήταν συχνά αποτέλεσμα

³³ Beratli = ο προστατευόμενος

³⁴ Οι δαπάνες της δημόσιας διοίκησης και των δημοσίων έργων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες : α. έξοδα παροχής υπηρεσιών (π.χ. η αμοιβή των έφιππων ταχυδρόμων, του διερμηνέα του πασά), β. μισθοδοσία αξιωματούχων, η οποία αφορούσε τόσο σε στρατιωτικούς αξιωματούχους και τη συνοδεία τους, όσο και σε δικαστικούς και διοικητικούς αξιωματούχους, γ. έξοδα δημοσίων έργων, που περιλάμβαναν την κατασκευή, συντήρηση ή και επισκευή των φρουριών, των δρόμων, των χώρων εργασίας και κατοικίας των κρατικών υπαλλήλων

διαπραγματεύσεων μεταξύ της οθωμανικής εξουσίας και των εκπροσώπων του λαού της επαρχίας.

Τρόπος είσπραξης των φόρων

Στο οθωμανικό κράτος η είσπραξη των φόρων επιτυγχανόταν με την παρεμβολή ενός ιδιότυπου κοινωνικού στρώματος, των ενοικιαστών. Ο ρόλος τους πήγαζε από την αδυναμία της κρατικής εξουσίας να εισπράξει με κρατικούς υπαλλήλους τους φόρους, τους οποίους επέβαλλε. Η ενοικίαση των δημοσίων προσόδων³⁵ σε ιδιώτες αποτελούσε τον πλέον συνηθισμένο τρόπο είσπραξης των άμεσων αλλά και έμμεσων φόρων καθ' όλη τη διάρκεια της τουρκοκρατίας.

Η ενοικίαση των φόρων δεν ήταν τίποτε άλλο από τη μεταβίβαση μέρους της κυριαρχικής εξουσίας του κράτους σε άτομα ή ομάδες ανθρώπων, τους ενοικιαστές, οι οποίοι συμφωνώντας προηγουμένως με το κράτος σε ένα αντίτιμο για ορισμένο χρόνο (συνήθως από ένα έως τρία έτη), υπεισέρχονταν στα δικαιώματα της πολιτείας, αναλαμβάνοντας για δικό τους λογαριασμό και με δικό τους κίνδυνο την είσπραξη των φόρων από τους πολίτες.

Ο τρόπος αυτός της είσπραξης των φόρων ήταν κοινωνικά επιζήμιος και αντιαναπτυξιακός, διότι προκαλούσε καθυστερήσεις, χρονοτριβές στην παραγωγική διαδικασία³⁶, και, μέσω των καταχρήσεων, πιέσεων και εκβιασμών των ενοικιαστών, οδηγούσε στην ιδιοποίηση μεγαλύτερου μέρους του εισοδήματος των αγροτών σε σχέση με τον αρχικά καθορισμένο φόρο. Οι ενοικιαστές δηλαδή δεν περιορίζονταν στη νόμιμη

³⁵ Αντικείμενο της ενοικίασης δεν ήταν μόνο ο έγγειος φόρος της δεκάτης, αλλά όλοι οι φόροι, κρατικές ιδιοκτησίες και εκμεταλλεύσεις, οι δημοτικοί δασμοί, ακόμη και τα τελωνεία.

³⁶ Σε πολλές περιόδους και σε πολλές περιοχές οι ενοικιαστές εξελίχθηκαν σε μάλιστα της ελληνικής υπαίθρου. Πλαισιωμένοι από υποεισπράκτορες, μπράβους, αποθηκάρους κλπ. χρησιμοποιούσαν κάθε μέσο για την είσπραξη των φόρων αλλά και για την απόσπαση έκτακτων δοσιμάτων. Οι εξουσίες του ενοικιαστή στο πρόσωπο του χωρικού και στις εργασίες του ήταν μεγάλες. Το θέρισμα, η συγκέντρωση του καρπού και το αλώνισμα γινόταν μόνο με την άδεια του ενοικιαστή. Στις αποθήκες του ενοικιαστή μεταφερόταν και ο καρπός υποχρεωτικά, από τον ίδιο τον αγρότη. Ο ενοικιαστής είχε δικαίωμα εισόδου και έρευνας στο σπίτι του χωρικού οποιαδήποτε ώρα της ημέρας και της νύχτας. Στις περισσότερες ενοικιάσεις, ως κρυφοί ή φανεροί μέτοχοι παρουσιάζονταν κι εκπρόσωποι της τοπικής εξουσίας (δικαστές, δήμαρχοι, αστυνόμοι). Με αυτόν τον τρόπο τα παράπονα και οι διαμαρτυρίες των χωρικών εναντίον των καταχρήσεων από τους ενοικιαστές σπάνια έβρισκαν ανταπόκριση.[Θ. Σακελλαρόπουλος, Θεσμικός μετασχηματισμός και οικονομική ανάπτυξη, κράτος και οικονομία στην Ελλάδα, 1830-1922, Εκδ. Εξάντας, Αθήνα 1991, σελ. 284].

διαφορά μεταξύ είσπραξης και συμφωνημένης οφειλής με το κράτος. Οι παραεισπράξεις αποτελούσαν τον κανόνα και τη συνηθέστερη πηγή πλουτισμού των ενοικιαστών³⁷.

Οι ενοικιαστές των προσόδων ανήκαν κατά κανόνα στην κορυφή της οθωμανικής κοινωνίας, μπορούσαν να είναι αξιωματούχοι του κράτους ή ιδιώτες³⁸, αλλά και οι μη μουσουλμάνοι είχαν πρόσβαση στην ενοικίαση των φόρων. Ο μισθωτής (*multezim*) πολύ συχνά υπενοικίαζε την πρόσοδο σε τρίτους και αυτή η εκμίσθωση ίσχυε από ένα έως τρία έτη.

Η συνηθισμένη διαδικασία είσπραξης φόρου άρχιζε με την έκδοση ειδικής διαταγής για τη σύνταξη των δεφτεριών, των φορολογικών καταστίχων³⁹. Πρώτιστο καθήκον των κοινοτικών αρχόντων ήταν το «στρώσιμο των τεφτεριών», δηλαδή η εκτίμηση της φορολογικής δυνάμεως κάθε μέλους της κοινότητας⁴⁰. Το κατάστιχο της κοινότητας ανανεωνόταν σε τακτά χρονικά διαστήματα, κάθε επτά χρόνια συνήθως, από αιρετούς εκτιμητές. Τα κατάστιχα ήταν χωριστά για κάθε είδος φόρου : για παράδειγμα, όσα αφορούσαν τις δαπάνες διοίκησης λέγονταν *μασραφί βιλαγέτ ντεφτερί* (*masraf-i vilayet defter-i*). Η κατανομή των φόρων σε κάθε καζά γινόταν με βάση τον μπούσουλα (*pusula*), ειδικό κατάλογο. Η είσπραξη των φόρων γινόταν συνήθως από το γραμματικό της κοινότητας κάτω από την εποπτεία των κοινοτικών αρχόντων, ο οποίος παρέδιδε τους φόρους στον κοτσάμπαση⁴¹ κι έπαιρνε εξοφλητική απόδειξη.

³⁷ Θ. Σακελλαρόπουλος, *Θεσμικός μετασχηματισμός και οικονομική ανάπτυξη, κράτος και οικονομία στην Ελλάδα, 1830-1922*, Εκδ. Εξάντας, Αθήνα 1991, σελ. 280.

³⁸ Από τις αρχές του 18^{ου} αιώνα, το σύστημα της μίσθωσης για ένα ως τρία χρόνια (*mukata'a*) θεωρήθηκε δικαιότερο από το σύστημα *μαλικιανέ* (*malikâne* = ισόβια εκμίσθωση ή παραχώρηση προσόδων) που επίσης εξακολούθησε να ισχύει σε μικρή έκταση. Η αντικατάσταση δηλαδή της ισόβιας εκμετάλλευσης από τη χρονικά περιορισμένη θα κατέστελλε, σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Πύλης, τις αυθαιρεσίες σε βάρος των φορολογουμένων. Στην πράξη, οι συνέπειες για τον πληθυσμό αποδείχτηκαν βαρύτερες, επειδή οι μισθωτές των προσόδων προσπαθούσαν ν' αποκομίσουν στο σύντομο χρονικό διάστημα της δικαιοδοσίας τους τόσα κέρδη, ώστε να πλουτίσουν ή τουλάχιστον να είναι σε θέση να πλειοδοτήσουν στην επόμενη εκμίσθωση των προσόδων. Το αποτέλεσμα ήταν να μετατραπούν πολλοί από αυτούς σε ισόβιους και κληρονομικούς μισθωτές της ίδιας προσόδου.

³⁹ Αν τη διαταγή την εξέδιδε ο σουλτάνος, τότε ονομαζόταν *φιρμάνι* (*ferman*), ενώ αν την εξέδιδε πασάς, λεγόταν *μπουγιουρουλδί* (*buyuruldu*).

⁴⁰ Οι κοινότητες κατά την τουρκοκρατία αποτέλεσαν επικουρικό και ανεπίσημο παράγοντα της επαρχιακής διοίκησης, με κύρια αποστολή την είσπραξη των φόρων.

⁴¹ Ο όρος αυτός αναφέρεται στους εκπροσώπους της κοινότητας στη βαθμίδα του καζά.

6. Η φορολογία εισοδήματος στο νεοσύστατο ελληνικό κράτος (1821 - 1880)

Σε αντίθεση με τις χώρες της Δυτικής Ευρώπης, η κατάργηση των φορολογικών φεουδαρχικών βαρών για την αγροτική τάξη στον ελληνικό χώρο δεν προήλθε ως αποτέλεσμα κάποιας αγροτικής μεταρρύθμισης ή κοινωνικής επανάστασης, αλλά συνδέθηκε με τη νικηφόρα εθνικοαπελευθερωτική επανάσταση εναντίον των Τούρκων. Με την έναρξη σχεδόν του Αγώνα, τα νομοθετικά σώματα των επαναστατημένων Ελλήνων κατάργησαν τους οθωμανικούς φόρους, όπως το χαράτσι και τις διάφορες παραεισπράξεις που αποτελούσαν μορφές φεουδαρχικής κυριαρχίας και τρόπου απόσπασης της αγροτικής παραγωγής, στο πλαίσιο του ιδιότυπου κρατικού-οθωμανικού φεουδαλισμού. Οι πρώτες σημαντικές μεταβολές του παραδοσιακού συστήματος φορολογίας επήλθαν στο νότιο τμήμα του ελληνικού χώρου με την Επανάσταση του 1821 : καταργήθηκαν οι προσωπικοί φόροι, αυτοί δηλαδή που επιβάλλονταν με βάση το πρόσωπο του φορολογούμενου και όχι τις οικονομικές του δραστηριότητες. Η άρση των φορολογικών και άλλων οικονομικών βαρών συνέπεσε έτσι με την προσωπική και εθνική απελευθέρωση των παραγωγών, με την κατάκτηση της νομικής και πολιτικής τους ισότητας. Οι συνταγματικές βάσεις της φορολογικής ισότητας είχαν ήδη τεθεί από τα Συντάγματα της Επανάστασης.

Στο τουρκοκρατούμενο ακόμη μέρος του ελληνικού χώρου, δηλαδή την Ήπειρο, τη Θεσσαλία, τη Μακεδονία, τα νησιά του Αιγαίου και την Κρήτη, τα οθωμανικά φορολογικά βάρη διατηρήθηκαν μέχρι την περίοδο των τουρκικών μεταρρυθμίσεων του Χάτι Χουμαγιούν⁴² του 1856. Το χαράτσι, ο κεφαλικός φόρος για τους αλλόθρησκους υπόδουλους, καταργήθηκε διότι απέφερε όλο και μικρότερα έσοδα στον προϋπολογισμό. Ταυτόχρονα έπαυε να υφίσταται μια σειρά από έκτακτους φόρους που ίσχυαν στο πλαίσιο του οθωμανικού συστήματος και οι οποίοι γνώριζαν γεωγραφικές διαφοροποιήσεις, όπως ήταν το εδαφονόμιο (τέλη για μεταβίβαση γαιών), το ζευγολόγιον

⁴² Το Χάτι Χουμαγιούν ήταν οθωμανικό μεταρρυθμιστικό διάταγμα, με αντικείμενο την απονομή δικαιωμάτων μεταξύ μουσουλμάνων και μη μουσουλμάνων υπηκόων. Το οθωμανικό κράτος αναλάμβανε την υποχρέωση της ίσης μεταχείρισης μωαμεθανών και μη υπηκόων του σε ζητήματα απονομής δικαιοσύνης, φορολογίας, καταλήψεως δημοσίων θέσεων, εισόδου στο στρατό και φοιτήσεως σε ανώτερα ιδρύματα. Με το διάταγμα αυτό οι χριστιανοί αποκτούσαν το δικαίωμα στρατεύσεως στον τακτικό τουρκικό στρατό, συνεπώς ο κεφαλικός φόρος, το χαράτσι έπαυε να ισχύει.

(εδαφικός φόρος ανάλογος της γονιμότητας του εδάφους), το προβατονόμιον, το μελισσονόμιον και ο φόρος επί των μύλων.

Η συγκρότηση του νέου κράτους απαιτούσε αυξημένα δημόσια έσοδα και ως εκ τούτου οι φόροι επιβάλλονταν με κριτήρια καθαρά ταμειυτικά. Προκειμένου να εφοδιάσουν το μονίμως αδειανό δημόσιο ταμείο, ο Καποδίστριας και ο Όθων ήταν υποχρεωμένοι να φορολογήσουν οτιδήποτε μπορούσε να φορολογηθεί : τις εισαγωγές, τις εξαγωγές, τα καταναλωτικά αγαθά και τις πρώτες ύλες. Η κυριότερη πηγή εσόδων ήταν όμως η αγροτική παραγωγή κι αυτό ήταν φυσικό σε μια οικονομία σχεδόν αποκλειστικά αγροτική.

Σε αυτό το πλαίσιο το νεοελληνικό κράτος διατήρησε τη φορολογία της δεκάτης που κληρονόμησε από το τουρκικό και αντιπροσώπευε το συνήθη⁴³ τρόπο ιδιοποίησης του αγροτικού προϊόντος στην ευρύτερη περιοχή της Ανατολής. Η δεκάτη αντιπροσώπευε το δικαίωμα της κεντρικής εξουσίας ν' αφαιρεί με τη μορφή φόρου το 1/10 της γεωργικής παραγωγής από τον αγρότη. Ο φόρος αυτός ήταν αρχικά 10%, ενώ αργότερα μειώθηκε για τα διάφορα προϊόντα. Στην περίοδο σύστασης του νεοελληνικού κράτους η δεκάτη εισπραττόταν σε είδος αλλά κυρίως σε χρήμα⁴⁴ και συνέβαλε αποφασιστικά στον εκχρηματισμό της οικονομίας, καθώς εξανάγκαζε σε πώληση ένα σημαντικό μέρος του αγροτικού προϊόντος. Η είσπραξη των φόρων διενεργούνταν όπως και στο οθωμανικό σύστημα από τους ενοικιαστές, οι οποίοι κατέβαλλαν στο κράτος μέρος του ενοικίου. Στην Ελλάδα του 19^{ου} αιώνα⁴⁵ το σύστημα της ενοικίασης των φόρων και προσόδων του κράτους διαμορφώθηκε ως άμεση συνέχεια του οθωμανικού παρελθόντος.

Τα έξοδα και το κέρδος από αυτή τη διαμεσολάβηση αφαιρούνταν από το ολικό ποσό που καταβαλλόταν στο κράτος. Η φορολογία της δεκάτης επιβάρυνε την

⁴³ Έως τη δεκαετία του 1880 ο έγγειος φόρος ταυτιζόταν σχεδόν με τους άμεσους φόρους, επειδή η φορολόγηση των επιτηδευμάτων και των οικοδομών απέφερε ασήμαντα έσοδα.

⁴⁴ Το 1830 ο Καποδίστριας διέταξε η πληρωμή των φόρων να γίνεται σε χρήμα. Το 1833 η αντιβασιλεία επανέφερε τη πληρωμή σε είδος. Το 1838 υποχρεώθηκε ο ενοικιαστής να καταβάλλει κι αυτός σε είδος το φόρο στο Δημόσιο. Το 1848 λόγω μεγάλων καθυστερήσεων πληρωμής των ενοικιαστών γενικεύθηκε η πληρωμή των φόρων σε είδος και από τους ενοικιαστές προς το κράτος. Αυτή η ρύθμιση ίσχυσε έως το 1862.

⁴⁵ Κατά τη διάρκεια αλλά και μετά το πέρας του αγώνα υπήρξαν διαμάχες μεταξύ των Ελλήνων προκρίτων σχετικά με την ενοικίαση των τοπικών φόρων. Τουλάχιστον κατά τις πρώτες δεκαετίες ύπαρξης του ελληνικού κράτους η ενοικίαση αποτελούσε μια από τις σημαντικότερες πηγές πλουτισμού για ορισμένα κοινωνικά στρώματα, και συγκεκριμένα τους προύχοντες, κοτζαμπάσηδες, πρόκριτους και καπεταναίους του αγώνα.

ακαθάριστη γεωργική παραγωγή. Οι ιδιοκτήτες γαιών ήταν υποχρεωμένοι να καταβάλλουν φόρο 10% επί της ακαθάριστης προσόδου, ενώ η επικαρπία στις εθνικές γαίες ανερχόταν στο 20%. Οι καλλιεργητές εθνικών γαιών λοιπόν έπρεπε να καταβάλλουν το «τριτοδέκατο», δηλαδή το 30% επί της ακαθάριστης προσόδου (το σύνολο της δεκάτης και της επικαρπίας). Το ύψος του φόρου αυτού στο καθαρό εισόδημα μπορεί να έφθανε ως και 50%. Συνέπεια τούτου ήταν η μεγαλύτερη ελάττωση των εισοδημάτων των φτωχότερων γεωργών, η ανυπαρξία κινήτρων για τη βελτίωση και αύξηση της γεωργικής παραγωγής, καθώς και η στασιμότητα της αγοραστικής δύναμης των αγροτών⁴⁶.

Η κατάργηση του φόρου της δεκάτης και οι απόπειρες μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος.

Μολονότι από τις αρχές της ίδρυσης του ελληνικού κράτους το σύστημα της φορολογίας της δεκάτης και γενικότερα ο φόρος της ακαθάριστης προσόδου αποτέλεσε αντικείμενο σφοδρής κριτικής, ο Καποδίστριας, ο Όθωνας και οι διάφορες κυβερνήσεις του τελευταίου έως την εκθρόνισή του, δεν αποτόλμησαν τη ριζική μεταρρύθμισή του. Ο Καποδίστριας με το Διάταγμα της 8^{ης} Μαρτίου 1830 μετάβαλε το σύστημα της δημοπρασίας των φόρων κατ' επαρχία σε σύστημα δημοπρασίας κατά δήμους και κοινότητες. Με τον τρόπο αυτό επεδίωκε την ελάφρυνση του φορολογικού βάρους των αγροτών που προέκυπτε από την πρακτική των διαδοχικών υπενοικιάσεων και ταυτόχρονα την αποδυνάμωση των ενοικιαστών-προυχόντων. Παράλληλα αποφάσισε την πληρωμή των φόρων σε χρήμα, κατόπιν διατίμησης. Η Αντιβασιλεία κατήργησε το 1833 τις τροποποιήσεις του Καποδίστρια, επιζητώντας την ολική κατάργηση της δεκάτης ως φόρου άδικου και άνισου. Ωστόσο οι μεταρρυθμίσεις των οθωνικών κυβερνήσεων δεν μετέβαλαν την ουσία του φόρου.

Μόνο προς τα τέλη της οθωνικής βασιλείας⁴⁷ τέθηκε το ζήτημα της φορολογικής μεταρρύθμισης και της μετάβασης προς ένα σύστημα φορολόγησης της καθαρής προσόδου. Το 1860 ο Α.Κουμουνδούρος εισηγήθηκε ως υπουργός ένα νομοσχέδιο, το

⁴⁶ Θ. Σακελλαρόπουλος, ό.π., σελ. 266.

⁴⁷ Η φορολόγηση της υπαίθρου άρχισε να μειώνεται αισθητά, αν και κάπως διστακτικά, μετά το 1843, σταθερότερα μετά το 1862. Η αλλαγή αυτή συμπίπτει με την εγκαθίδρυση πρώτα της συνταγματικής μοναρχίας το 1843 και κατόπιν του κοινοβουλευτικού συστήματος και της καθολικής ψηφοφορίας των αρρένων το 1864.

οποίο συνδύαζε τη φορολογία της καθαρής κατά στρέμμα απόδοσης με το διανεμητικό σύστημα⁴⁸. Ευρύτατα κοινωνικά στρώματα τάχθηκαν εναντίον της φορολογικής μεταρρύθμισης. Οι αγρότες φοβούνταν το μη σταθερό και απροσδιόριστο του φόρου που θ' άλλαζε από χρόνο σε χρόνο και θα μπορούσε να υπερβεί τη δεκάτη. Από την άλλη, καθώς δεν υπήρχαν οι τεχνικές προϋποθέσεις εφαρμογής της φορολογικής μεταρρύθμισης, δηλαδή κτηματολόγιο και οργανωμένες κρατικές υπηρεσίες που θα διενεργούσαν την καταμέτρηση των φορολογούμενων εκτάσεων, ήταν εύλογη η δημιουργία φόβων στην κρατική γραφειοκρατία και στους πολιτικούς για την κανονική είσπραξη και το ύψος των δημοσίων εσόδων. Παρότι το νομοσχέδιο χαρακτηρίστηκε ως προοδευτικό για την εποχή, κατακρίθηκε και εντέλει καταψηφίστηκε από τη Βουλή.

Φορολογική μεταρρύθμιση υπό τον Χαρίλαο Τρικούπη

Έως το 1880 η φορολογία της δεκάτης θα παραμείνει η κυρίαρχη μορφή αγροτικής φορολογίας στην Ελλάδα. Ο κίνδυνος μείωσης των δημοσίων εσόδων αλλά και η αδράνεια του λαού καθιστούσε την πολιτική εξουσία διστακτική στο να αναλάβει εκσυγχρονιστικές πρωτοβουλίες.. Η κατάργηση της δεκάτης συνδέθηκε το 1880 με το όνομα του Χαριλάου Τρικούπη. Η φορολογική μεταρρύθμιση, ωστόσο, που έλαβε χώρα, δεν εισήγαγε τη φορολογία της καθαρής προσόδου.

Η φορολογία επί των αροτριώντων κτηνών που αντικατέστησε τη δεκάτη το 1880 ήταν επίσης φόρος επί της ακαθάριστης γεωργικής προσόδου. Σύμφωνα με αυτή φορολογούνταν τα όργανα παραγωγής, δηλαδή τα ζώα, τα οποία χρησιμοποιούνταν για τη σπορά και καλλιέργεια των αγρών. Ο φόρος αυτός, πέρα από τα ελαττώματα της φορολογίας της ακαθάριστης προσόδου που εμφάνιζε όπως και η δεκάτη για την πρόοδο της αγροτικής παραγωγής, εμπόδιζε επιπρόσθετα την αύξηση του ζωικού κεφαλαίου αλλά και την εκμηχάνιση, αφού φορολογούσε και τα μηχανοκίνητα άροτρα. Το κράτος

⁴⁸ Το νομοσχέδιο αυτό προέβλεπε την καθιέρωση της φορολογικής αυτοδιοίκησης, αφού ο εκ των προτέρων από το κράτος καθορισμένος φόρος κατανεμόταν κατά επαρχίες, δήμους και κοινότητες από τους ίδιους τους φορολογούμενους. Με αυτόν τον τρόπο αποτρεπόταν κάθε τριβή και αντιπαράθεση με τους κρατικούς υπαλλήλους ή τους ενοικιαστές. Σύμφωνα με το νομοσχέδιο η καλλιεργούμενη γη θα χωριζόταν σε 5 τάξεις ανάλογα με τη θέση και τη γονιμότητά της και θα προσδιοριζόταν παράλληλα ο μέσος όρος της κατά στρέμμα καθαρής προσόδου κάθε κατηγορίας γης. Ο φορολογούμενος θα δήλωνε στο Δήμαρχο την έκταση γης που κατείχε και τις καλλιέργειές του. Το δημοτικό συμβούλιο θα διενεργούσε την κατάταξη στις 5 τάξεις, ενώ επιτροπή από αγρότες θα ήταν αρμόδια για την οριστικοποίησή της. [Θ. Σακελλαρόπουλος, ό.π., σελ. 299].

συνέχιζε με αυτές τις ρυθμίσεις να επιβαρύνει τη συνολική ακαθάριστη παραγωγή. Τα αντικίνητρα για την ανάπτυξη της γεωργίας πολλαπλασιάζονταν, καθώς τεχνικές βελτιώσεις και εντατική καλλιέργεια γίνονταν πλέον απαγορευτικές. Ο νέος φόρος των αροτριών των κτηνών διατηρήθηκε για 40 χρόνια περίπου, έως το 1919.

Ωστόσο το νέο φορολογικό σύστημα περιείχε μια σημαντική καινοτομία. Καταργούσε το σύστημα ενοικίασης⁴⁹ και οδηγούσε στον παραμερισμό του κοινωνικού στρώματος των ενοικιαστών. Η κατάργηση της δεκάτης το 1880 βρήκε το θεσμό της ενοικίασης εξαιρετικά εξασθενημένο⁵⁰. Ο αριθμός των περιφερειών ενοικίασης αλλά και το προσωπικό που ασχολούνταν με αυτές είχε μειωθεί. Το κράτος βαθμιαία ανέπτυξε υπηρεσίες που αναλάμβαναν τις εισπράξεις για λογαριασμό του. Με την ανάπτυξη των άλλων έμμεσων και άμεσων φόρων, ο έγγειος φόρος είχε αρχίσει να χάνει τη σημασία του για το δημόσιο ταμείο. Αλλά και η κατάργηση της πληρωμής των φόρων το 1862 αποτέλεσε σημαντικό πλήγμα για τους ενοικιαστές, καθώς η διαδικασία πώλησης και εκκρηματισμού των αγροτικών προϊόντων ξέφυγε από τα χέρια τους περνώντας στους εμπόρους. Έτσι στερήθηκαν μέρος των εισοδημάτων που αυτοί έως τότε αποκόμιζαν, διαμέσου του αυθαίρετου καθορισμού των τιμών των φορολογούμενων προϊόντων.

Παράλληλα ο Τρικούπης εισήγαγε ένα ευρύ δίκτυο έμμεσων φόρων στον καπνό και στα αλκοολούχα ποτά. Επίσης ιδρύθηκαν κρατικά μονοπώλια που αφορούσαν το αλάτι, το τσιγαρόχαρτο, τα παιγνιόχαρτα, τα σπύρτα και το πετρέλαιο.

Από τις φορολογικές αυτές αλλαγές και κυρίως από την κατάργηση της δεκάτης ελαφρύνθηκε μεν το στρώμα των αγροτών, ωστόσο η αύξηση των έμμεσων φόρων επιβάρυνε τους καταναλωτές και κυρίως τα λαϊκά στρώματα της πόλης και της υπαίθρου καθώς δεν είχαν τη δυνατότητα να καλλιεργήσουν οι ίδιοι ώστε να πετύχουν την αυτάρκειά τους. Ταυτόχρονα ήταν παντελής η έλλειψη φόρων για τα ανώτερα εισοδηματικά στρώματα, καθώς ο Τρικούπης ήθελε η εισπρακτική πολιτική να αφήσει

⁴⁹ Η κατάργηση της ενοικίασεως, πέρα από τους ψυχολογικούς λόγους, δηλαδή την αποφυγή ταύτισης του οθωμανικού παρελθόντος με το ελληνικό παρόν στις συνειδήσεις των χωρικών της Θεσσαλίας, επιβαλλόταν γιατί θα αποδέσμευε από τους ενοικιαστές σημαντικό τμήμα του γεωργικού εισοδήματος, το οποίο θα παρέμενε στο εξής στους αγρότες. Ο στόχος της ανάπτυξης της εσωτερικής αγοράς μέσω της αυξήσεως του διαθέσιμου γεωργικού εισοδήματος ήταν σαφής στη σκέψη και την προοπτική του Τρικούπη.

⁵⁰ Η ανάπτυξη των συγκοινωνιών, του εμπορίου και της βιομηχανίας στα τέλη του 19^{ου} αιώνα ανέδειξαν άλλους μηχανισμούς εξαγωγής και απόσπασης του αγροτικού πλεονάσματος. Το κέντρο βάρους μετατοπίστηκε στο μηχανισμό της αγοράς και στις τιμές.

ανενόχλητους τους κεφαλαιούχους, προκειμένου να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους στην χώρα.

Μια σειρά από μεταβολές στην κοινωνία και στην οικονομία διευκόλυναν και επέβαλλαν τη μεταρρύθμιση⁵¹. Οι ισοσκελισμένοι προϋπολογισμοί, μόνιμο μέλημα των κυβερνήσεων πριν τον Τρικούπη, αποτελούσαν παρελθόν και οι διεθνείς χρηματαγορές είχαν ανοίξει και για την Ελλάδα. Ο Τρικούπης αντιλαμβανόμενος τη νέα εποχή εγκαίνιασε μια νέα φάση ανάπτυξης. Στηριζόμενος στα εξωτερικά δάνεια προωθούσε μια νέα αντίληψη για τα δημοσιονομικά και την κάλυψη των δημοσίων ελλειμμάτων. Ο εξωτερικός δανεισμός και τα δημόσια ελλείμματα ως μέσα κρατικής πολιτικής χρησιμοποιήθηκαν ευρύτατα για τη χρηματοδότηση της ανάπτυξης της οικονομίας. Άλλωστε η φορολογική μεταρρύθμιση θα ήταν αδύνατη χωρίς το εξωτερικό δάνειο των 60 εκατομμυρίων χρυσών φράγκων που προηγήθηκε και το οποίο καλύπτοντας μέρος του δημοσιονομικού ελλείμματος, συνέβαλε στην υπέρβαση των ταμειευτικών φόβων της εξουσίας από την κατάργηση της δεκάτης.

Ευνοϊκό παράγοντα για την πραγματοποίηση της μεταρρύθμισης αποτέλεσε και η συνεχής μείωση του εγγείου φόρου⁵², παράγοντας που έθετε το ζήτημα της ανεύρεσης άλλων τρόπων και μέσων φορολογίας, ικανούς να δώσουν νέα ώθηση στα δημόσια έσοδα. Ένας σημαντικός ακόμη λόγος που ώθησε στην πραγματοποίηση της μεταρρύθμισης συνδεόταν με κρατικές επιλογές που απέβλεπαν στην εθνική αφομοίωση και την κοινωνική συναίνεση. Η προσάρτηση της Θεσσαλίας στο νέο ελληνικό κράτος το 1881, περιοχής κατεξοχήν της μεγάλης καλλιέργειας και των ακτημόνων κολίγων, θα μπορούσε να προκαλέσει μεγάλες κοινωνικές οξύτητες και συγκρούσεις, εάν συνεχιζόταν η είσπραξη του φόρου της δεκάτης.

Η μεταρρύθμιση ευνοήθηκε και από την υποστήριξη ενός άλλου κοινωνικού στρώματος με σημαντικό οικονομικό βάρος και πολιτική επιρροή. Πρόκειται για τους μεγαλογαιοκτήμονες - παραγωγούς δημητριακών της Ανατολικής Στερεάς, αλλά κυρίως τους μεγάλους τσιφλικάδες της προσαρτημένης Θεσσαλίας. Κατέχοντας μεγάλες εκτάσεις και καλλιεργώντας με κολίγους και ξένα ζώα (παρασπόρια) διέφευγαν μεγάλο μέρος της φορολογίας των αροτριώντων ζώων. Παράλληλα η καλύτερη ποιότητα των

⁵¹ Θ. Σακελλαρόπουλος, *ό.π.*, σελ. 303.

⁵² Από το 1860 το ποσοστό των εγγείων φόρων στα συνολικά τακτικά έσοδα του κράτους μειωνόταν ραγδαία. Το 1880 αντιπροσώπευαν μόλις το 1/3 των εσόδων.

εδαφών επέτρεπε σε αυτούς μεγαλύτερη καθαρή παραγωγή κι εντατικότερη χρησιμοποίηση των ζώων, έτσι ώστε το όφελος πολλαπλασιαζόταν. Η μεταρρύθμιση λοιπόν του Τρικούπη ευνόησε ως επί το πλείστον τους μεγαλογαιοκτήμονες, οι οποίοι μίσθωναν ζώα προς καλλιέργεια των εδαφών τους, ενώ ο φόρος έπληττε τους ιδιοκτήτες των ζώων (οι οποίοι στην πλειοψηφία τους ήταν μικροαγρότες⁵³) και όχι αυτούς που καρπώνονταν την έγγειο πρόσοδο⁵⁴.

7. Η φορολογία εισοδήματος κατά τον 20^ο αιώνα

Πρώτη μορφή φόρου εισοδήματος στη χώρα μας αποτέλεσε ο φόρος που είχε επιβληθεί με το νόμο ΧΚ' (620) του 1877 με τη μορφή του φόρου επί του εισοδήματος κινητών αξιών κι έπληττε τα εισοδήματα των διανεμόμενων κερδών των ανωνύμων εταιριών καθώς και τα ετήσια καθαρά κέρδη των αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών που πραγματοποιούνταν στην Ελλάδα. Ο φόρος⁵⁵ επιβαλλόταν στο μέρος που διένειμαν οι Α.Ε. στους μετόχους. Λίγο αργότερα με το Ν. ΑΣΗ'/1885 επιβλήθηκε ένας ακόμη φόρος με τη μορφή εισφοράς στους μισθούς και τις συντάξεις.

⁵³ Λίγο πριν την προσάρτηση της Θεσσαλίας πλούσιοι ομογενείς αγόρασαν τα μεγάλα οθωμανικά γαιοκτήματα (τσιφλίκια). Μετά την προσάρτηση, το κράτος αναμίχθηκε αναγκαστικά στις αντιθέσεις μεταξύ των νέων ιδιοκτητών τσιφλικιών και των κολίγων, που αντιπροσώπευαν το 5% του συνολικού πληθυσμού. Οι νέοι τσιφλικάδες ισχυρίζονταν ότι τα κτήματα που είχαν αγοράσει αποτελούσαν απόλυτη ιδιοκτησία τους και προσπάθησαν να επιβάλουν στους αγρότες την υπογραφή ετήσιων συμβολαίων μίσθωσης, η μη ανανέωση των οποίων συνεπαγόταν αυτόματα την αποβολή του καλλιεργητή από το κτήμα. Οι κολίγοι από την μεριά τους διεκδικούσαν τη διανομή της γης, επί της οποίας είχαν διαρκές και κληρονομικό δικαίωμα κατοχής σύμφωνα με τα ισχύοντα κατά την προηγούμενη οθωμανική περίοδο. Απέναντι σ' αυτή την κατάσταση, ο Τρικούπης συντάχθηκε με τη θέση των ιδιοκτητών και δεν τόλμησε να θίξει τη νέα αυτή μεγάλη ιδιοκτησία, επειδή δεν ήθελε να δυσαρεστήσει τους ομογενείς, από τη στιγμή που επιδίωκε να προσελκύσει τα κεφάλαιά τους. Η πραγματικότητα όμως διέψευσε τον Τρικούπη, γιατί οι πλούσιοι ομογενείς επεδίωξαν το γρήγορο κι εύκολο κέρδος, δεν διέθεσαν τα κεφάλαιά τους στην ανάπτυξη της βιομηχανίας, αλλά προτίμησαν να τα επενδύσουν στην αγορά γης, την κατασκευή δημοσίων έργων και την αγορά ελληνικών χρεογράφων του εξωτερικού.

⁵⁴ Θ. Γκιούρας, Φορολογία και Πολιτική, πολιτικο-οικονομική προβληματική και δημοσιονομική σκέψη, Ίδρυμα Σάκη Καράγιωργα, Αθήνα 2000, σελ. 185.

⁵⁵ Α. Κοψιαύτη, Ερμηνεία διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, α' τόμος (άρθρα 1-19), σελ. 17 επ

Α) Η μεταρρύθμιση του 1909

Το 1909 εισήχθη με το Νόμο ΓΤ©Γ (3393) ένας προοδευτικός φόρος επί του ετήσιου καθαρού εισοδήματος των προσώπων μεγάλης φοροδοτικής ικανότητας, και συγκεκριμένα, επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των Α.Ε. Σκοπός της εισαγωγής του φόρου αυτού ήταν η προετοιμασία του εδάφους για μια γενικότερη φορολογική μεταρρύθμιση. Ωστόσο η νομοθετική αυτή προσπάθεια προσέκρουσε στις αντιδράσεις των φορολογουμένων, οι οποίοι φοβήθηκαν την αποκάλυψη των προσωπικών τους υποθέσεων, εξαιτίας του γεγονότος ότι είχε παράλληλα εκχωρηθεί η εξουσία στις φορολογικές αρχές να ελέγχουν τις κατατιθέμενες από αυτούς φορολογικές δηλώσεις. Για το λόγο αυτό ο έλληνας νομοθέτης αναγκάστηκε το 1911 να αντικαταστήσει το φόρο αυτό με άλλο φόρο επί του εισοδήματος. Ο νόμος ΓΩΛ' (3830) «περί συμπληρωματικού φόρου επί του εισοδήματος» χρησιμοποιούσε τις ενδείξεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος που φορολογείται. Ως άριστη τέτοια ένδειξη θεωρήθηκε το ενοίκιο (μίσθωμα) της κατοικίας του φορολογουμένου⁵⁶. Ο φόρος αυτός δεν ήταν φόρος επί του πραγματικού εισοδήματος, αλλά ένας τεκμαρτός φόρος με προσωρινό χαρακτήρα.

Με το ν. ΓΦΛΒ του 1910 καταργήθηκε ο δημόσιος φόρος των αροτριώντων κτηνών για τις μικρές ιδιοκτησίες. Δεν θεωρήθηκε σωστό όμως να καταργηθεί η φορολογία αυτή και για τα μεγάλα αγροτικά κτήματα (τσιφλίκια) ή τις μεγάλες γαιοκτησίες. Σε αυτές τις γαιοκτησίες επιβλήθηκε ο «φόρος επί των τσιφλικιών», ο οποίος καθορίστηκε εφάπαξ και παγίως στη βάση του μέσου όρου της τελευταίας τριετίας.

Η μείωση όμως των δημοσίων εσόδων και η επικράτηση πάλι ταμειωτικών σκοπιμοτήτων οδήγησε στην κατάργηση αυτού του νόμου, που ήταν τόσο σημαντικός για τους μικροαγρότες. Ο φόρος των «σπειρόμενων γαιών» που τον διαδέχτηκε συμπεριέλαβε και πάλι τους μικρούς αγρότες και προετοίμασε ουσιαστικά το έδαφος για την εισαγωγή του φόρου καθαρού εισοδήματος. Όμως λόγω των βαλκανικών πολέμων

⁵⁶ Λ. Θεοχαρόπουλος, Φορολογικό δίκαιο, ειδικό μέρος, β' τόμος, α' ημίτομος, Θεσσαλονίκη 1999, σελ.46.

που επακολούθησαν ο φόρος αυτός ουδέποτε εφαρμόστηκε κι έτσι διατηρήθηκε μέχρι το 1919 το προηγούμενο καθεστώς του φόρου των αροτριώντων κτηνών⁵⁷.

B) Η μεταρρύθμιση του 1919

Η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας του 1919 επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου βασίστηκε σε τρεις φόρους : Α) της φορολογίας των καθαρών προσόδων (ν. 1640/1919), Β) της φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών και προικιών (ν. 1641/1919) και Γ) της φορολογίας αυτομάτου υπερτιμήσεως της ακινήτου περιουσίας (ν. 1642/1919). Βασικός σκοπός της φορολογικής αυτής μεταρρύθμισης ήταν η συστηματικότερη εξακρίβωση της φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων και η εφαρμογή των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης, μέσω της εισαγωγής του φόρου επί του καθαρού εισοδήματος⁵⁸.

Το σύστημα φορολογίας που εισήχθη με το νόμο 1640 «περί Κώδικος Φορολογίας των καθαρών προσόδων» αποτελούσε την σπουδαιότερη μορφή φόρου από τις τρεις. Ο νόμος αυτός θεωρήθηκε την εποχή εκείνη σταθμός στην εξέλιξη του συστήματος φορολογίας της χώρας. Σκοπός αυτού ήταν αφενός η διεύρυνση της φορολογικής βάσης, μέσω της θέσπισης διαφορετικών κατηγοριών προσόδων και της εισαγωγής του συνθετικού φόρου, κι αφετέρου η ομογενοποίηση του φορολογικού πλαισίου της επικρατείας,⁵⁹ το οποίο λόγω των νέων κτήσεων αλλά και παλαιότερων θεσμικών ρυθμίσεων ήταν χωρισμένο σε ετερογενείς φορολογικές περιφέρειες, γεγονός που καθιστούσε τον έλεγχο επί των εσόδων αδύνατο.

Το νομοθέτημα αυτό υιοθέτησε το μικτό τύπο φορολογίας εισοδήματος. Το σύστημα αυτό εισήχθη στη Γαλλία κατά τα έτη 1914-1917⁶⁰ και έμεινε γνωστό και ως σύστημα Caillaux, από το όνομα του γάλλου υπουργού οικονομικών που το εμπνεύστηκε⁶¹.

⁵⁷ Θ. Σακελλαρόπουλος, ό.π., σελ. 313.

⁵⁸ Α. Αγγελόπουλος, Η άμεσος φορολογία εν Ελλάδι, Εκδοτικός οίκος Ελευθερουδάκη, Αθήνα 1933, σελ. 55 επ.

⁵⁹ Με το νόμο αυτό ενοποιήθηκαν σε ενιαίο φόρο οι διάφορες μορφές πολλαπλών φόρων που επιβάλλονταν μέχρι τότε σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας.

⁶⁰ Το σύστημα αυτό εισήχθη στη Γαλλία σε δύο στάδια : στις 15 Ιουλίου 1914 εισήχθη ο γενικός φόρος επί εισοδήματος και στις 31 Ιουλίου 1917 εισήχθησαν οι αναλυτικοί φόροι επί των επιμέρους εισοδημάτων.

⁶¹ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 17.

Ο μικτός τύπος της φορολογίας εισοδήματος αποτελούσε ουσιαστικά το συνδυασμό του αγγλικού⁶² συστήματος της αναλυτικής φορολόγησης (Income Tax) και του γερμανικού⁶³ συστήματος του ενιαίου φόρου (Einkommensteuer). Με το σύστημα αυτό γινόταν διάκριση του φόρου σε αναλυτικό και συνθετικό. Με τον αναλυτικό φόρο φορολογούνταν οι επιμέρους πρόσοδοι ανάλογα με την πηγή από την οποία προερχόταν. Με το συνθετικό φόρο επιβαλλόταν φόρος και στο άθροισμα των επιμέρους προσόδων (πηγών) με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή. Με τον αναλυτικό φόρο επιτυγχάνεται η διαφοροποίηση⁶⁴ της φορολογητέας ύλης ανάλογα με την προέλευσή της και σύλληψη του φόρου στην πηγή του, ενώ με το συνθετικό φόρο, καθώς εφαρμόζεται η προοδευτική κλίμακα της φορολογίας, διαπιστώνεται με μεγαλύτερη ακρίβεια η φοροδοτική ικανότητα του ατόμου.

Σύμφωνα λοιπόν με το μικτό σύστημα φορολογίας εισοδήματος που καθιέρωσε ο ν. 1640/1919, το εισόδημα διακρινόταν σε επτά επιμέρους κατηγορίες (ή πηγές) : Α΄: εισόδημα από οικοδομές, Β΄: από εκμίσθωση γαιών, Γ΄: από κινητές αξίες, Δ΄: από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, Ε΄: από γεωργικές επιχειρήσεις, ΣΤ΄: από μισθωτές υπηρεσίες και Ζ΄: από ελευθέρια επαγγέλματα. Για τον υπολογισμό του φόρου σε καθεμία από τις επτά κατηγορίες εφαρμοζόταν ένας ειδικός αναλογικός φορολογικός συντελεστής⁶⁵.

⁶² Ο αγγλικός φόρος εισοδήματος βασίζεται κυρίως επί της αρχής της σύλληψης του φόρου στην πηγή. Χαρακτηριστικό επίσης του αγγλικού φόρου εισοδήματος είναι η διάκριση των εισοδημάτων ανάλογα με την πηγή προέλευσης. Τα εισοδήματα κατατάσσονται σε ορισμένες κατηγορίες και φορολογούνται μεμονωμένα, χωρίς να λαμβάνεται απολύτως υπόψη η προσωπικότητα του ατόμου που πραγματοποιεί το εισόδημα.

⁶³ Ο γερμανικός φόρος εισοδήματος είναι συνθετικός φόρος. Υποκείμενο του φόρου είναι το άτομο, του οποίου λαμβάνεται υπόψη η συνολική οικονομική κατάσταση από άποψη κάθε εισοδήματος. Αθροίζονται δηλαδή όλα τα εισοδήματα τα οποία είναι δυνατό το άτομο να πραγματοποιήσει εντός ενός οικονομικού έτους και υποβάλλονται σε φορολογία.

⁶⁴ Με τη διάκριση του εισοδήματος σε κατηγορίες επιτυγχάνεται η εφαρμογή της αρχής του φορολογικού διαφορισμού των δικαιωμάτων. Η αρχή αυτή συνίσταται στη διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ των εισοδημάτων που προέρχονται από εργασία, από κεφάλαιο και από επιχειρήσεις. Για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης είθισται το εισόδημα που προέρχεται από εργασία να φορολογείται ηπιότερα σε σχέση με το εισόδημα από κεφάλαιο. Στα φορολογικά συστήματα των περισσότερων κρατών έχει επικρατήσει η αρχή της διάκρισης των εισοδημάτων ανάλογα με την πηγή προέλευσης αυτών και η υπαγωγή τους σε φόρο με διαφορετικό συντελεστή, βαρύτερο για τα εισοδήματα που προέρχονται από το κεφάλαιο και ελαφρότερο για τα εισοδήματα από την εργασία.

⁶⁵ Στη συνέχεια τα καθαρά εισοδήματα των επιμέρους κατηγοριών αθροίζονταν αλγεβρικά μεταξύ τους και όταν το αλγεβρικό άθροισμα αυτών υπερέβαινε ένα καθορισμένο ποσό, εφαρμοζόταν ένα προοδευτικός φορολογικός συντελεστής.

Οι φόροι αυτοί ήταν στην πρώτη τους εφαρμογή αντικειμενικοί (πραγματικοί) φόροι, αλλά στη συνέχεια προσωποποιήθηκαν με την εισαγωγή προοδευτικών συντελεστών και την καθιέρωση σε μερικές κατηγορίες εκπτώσεων από το φόρο.

Σε ένα δεύτερο επίπεδο εφαρμοζόταν ο συνθετικός φόρος. Ο φόρος αυτός επιβαλλόταν στα εισοδήματα μόνο των φυσικών προσώπων. Τα κριτήρια για την υποβολή στο συνθετικό φόρο εισοδήματος ήταν τα εξής : η κατοικία, η διαμονή και η εθνικότητα. Συγκεκριμένα, η πρώτη κατηγορία περιλάμβανε τα φυσικά πρόσωπα που είχαν την κατοικία τους στην Ελλάδα, με εξαίρεση εκείνους που διέμεναν συνεχώς στο εξωτερικό κατά τη διάρκεια των δυο προηγούμενων ετών από το έτος της φορολόγησης. Η δεύτερη κατηγορία περιλάμβανε τα φυσικά πρόσωπα που διέμεναν στην Ελλάδα επί έξι συνολικά μήνες κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους από το έτος της φορολόγησης. Η τρίτη, τέλος, κατηγορία αφορούσε τα άτομα που είχαν την ελληνική ιθαγένεια, εφόσον είχαν την κατοικία τους και τη διαμονή τους στην αλλοδαπή⁶⁶. Για τις δυο πρώτες κατηγορίες φορολογουμένων η φορολογία ήταν απεριόριστη και ο φόρος έπληττε το συνολικό τους εισόδημα, ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος. Για την τρίτη κατηγορία η φορολογία ήταν περιορισμένη, καθώς ο συνθετικός φόρος έπληττε μόνο το συνολικό τους εισόδημα ημεδαπής προέλευσης. Ο συνθετικός φόρος επιβαλλόταν στις τρεις αυτές κατηγορίες φορολογουμένων εφόσον το συνολικό ετήσιο εισόδημά τους υπερέβαινε το καθορισμένο από το νόμο ποσό δραχμών.

Ο ν. 1640/1919 περιείχε προβλέψεις για τη διαδικασία βεβαίωσης και εισπράξεως του φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, ο οικονομικός έφορος διενεργούσε έλεγχο στις υποβαλλόμενες δηλώσεις και προσδιόριζε το εισόδημα και όσων δεν υπέβαλλαν δήλωση. Σε περίπτωση που διαπιστωνόταν εισόδημα επιπλέον από αυτό που είχε δηλωθεί, ο φορολογούμενος εγγραφόταν από τον οικονομικό έφορο σε συμπληρωματικό κατάλογο και το σχετικό απόσπασμα κοινοποιούνταν προς το φορολογούμενο. Η διαδικασία που ακολουθούσε ήταν η υποβολή ένστασης από το φορολογούμενο κατά της εγγραφής αυτής και η εκδίκασή της από τριμελή Εκδικαστική Επιτροπή⁶⁷. Κατά της απόφασης της επιτροπής αυτής χωρούσε το ένδικο μέσο της

⁶⁶ Η κατηγορία αυτή εισήχθη με το ν. 631/1948.

⁶⁷ Η Εκδικαστική Επιτροπή αποτελούνταν από τον Πρόεδρο Πρωτοδικών, έναν οικονομικό υπάλληλο και έναν ιδιώτη.

εφέσεως⁶⁸, είτε εκ μέρους του φορολογουμένου, είτε εκ μέρους του οικονομικού εφόρου ενώπιον πενταμελούς Επιτροπής Εφέσεων⁶⁹. Μετά την απόφαση της επιτροπής αυτής, ο οικονομικός έφορος διενεργούσε την οριστική βεβαίωση του αναλογούντος φόρου και απέστειλε τους χρηματικούς καταλόγους στον αρμόδιο ταμία της υπηρεσίας προς είσπραξη.

Λόγοι αποτυχίας του ν. 1640/1919

Η φορολογική μεταρρύθμιση του 1919 είχε ως πρωταρχικό στόχο την δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους σύμφωνα με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας. Ωστόσο από την πρακτική εφαρμογή του νόμου δεν υλοποιήθηκε αυτός ο στόχος. Οι κυριότεροι λόγοι αποτυχίας μπορούν να συνοψιστούν σε δημοσιονομικούς, οικονομικούς και πολιτικούς–ψυχολογικούς. Στα δημοσιονομικά αίτια περιλαμβάνονται η έλλειψη οργανωμένης φοροτεχνικής υπηρεσίας (ανεπάρκεια των φοροτεχνικών οργάνων και έλλειψη τεχνικών μέσων ελέγχου), το χαμηλό επίπεδο φορολογικής συνείδησης των πολιτών⁷⁰ και η πρακτική των διαρκών μεταβολών και τροποποιήσεων της φορολογικής νομοθεσίας⁷¹. Τα οικονομικά αίτια αφορούν τη σύνθεση της οικονομίας της χώρας (η οποία, όντας σε πολύ μεγάλο βαθμό αγροτική, δεν επέτρεπε την εισαγωγή άμεσης εισοδηματικής φορολογίας⁷²), τον τρόπο κατανομής του εθνικού εισοδήματος και τη μεγάλη φορολογική επιβάρυνση. Τα πολιτικά–ψυχολογικά αίτια αφορούν στην πολιτική αστάθεια που κυριαρχούσε εκείνη την εποχή καθώς και στην αρνητική ψυχολογική επίδραση από τη χρήση των φορολογικών εσόδων για σκοπούς αλλότριους προς εκείνους των δημοσίων αναγκών.

⁶⁸ Η άσκηση εφέσεως δεν είχε ανασταλτικό αποτέλεσμα ως προς την καταβολή του φόρου.

⁶⁹ Η Επιτροπή Εφέσεων αποτελούνταν από τον δικαστικό σύμβουλο του Υπουργείου Οικονομικών, τον διευθυντή των άμεσων φόρων, τον διευθυντή των έμμεσων φόρων και δυο ακόμη μέλη, εκλεγόμενα μεταξύ τραπεζιτών, εμπόρων και βιομηχάνων.

⁷⁰ Για παράδειγμα οι φορολογούμενοι θεωρούσαν το απόρρητο των εμπορικών τους βιβλίων ως απαραβίαστο και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατό να δεχθούν αδιαμαρτύρητα σύστημα που να καθιστά υποχρεωτικό τον έλεγχο των βιβλίων τους και την παροχή οποιασδήποτε πληροφορίας.

⁷¹ Οι διάφορες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας που επακολούθησαν μετέβαλαν τον αρχικό στόχο για τη σύλληψη της πραγματικής φορολογητέας ύλης σε στόχο απλώς τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος. Παράλληλα συντέλεσαν στη δυσχέραση της διαδικασίας βεβαίωσης και στην άμβλυνση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών.

⁷² Τα γεωργικά εισοδήματα είναι κατά κανόνα χαμηλά και δεν ξεπερνούν το ελάχιστο αφορολόγητο όριο εισοδήματος.

Η προσπάθεια εισαγωγής της φορολογίας της καθαρής προσόδου κατά τη δεκαετία του 1920 απέτυχε, καθώς ίσχυσε μόνο δυο χρόνια, έως το 1921. Αποτέλεσμα ήταν να εμφανιστούν και πάλι φορολογικά συστήματα που πρόκριναν την ακαθάριστη πρόσοδο ως φορολογική βάση. Ως ακραία συνέπεια αυτής της λογικής θα μπορούσε να θεωρηθεί η επανεισαγωγή της δεκάτης⁷³ με το ν.δ. της 18/4/1926 από την δικτατορική κυβέρνηση του Θεόδωρου Παγκάλου. Συνοπτικά, το σύστημα φορολογίας της ακαθάριστης εγγείου παραγωγής διατηρήθηκε με μικρές διακοπές έως τα μέσα του 20^{ου} αιώνα .

Οι αντιστάσεις της παραδοσιακής κοινωνίας και η διαρκής ταμειυτική ανάγκη υπό την οποία τελούσε το ελληνικό κράτος ματαίωνε κάθε προσπάθεια μετατροπής αυτού του απαρχαιωμένου συστήματος σε σύστημα σύγχρονο και φιλοαναπτυξιακό, που να φορολογεί το καθαρό αποτέλεσμα της εργασίας και της παραγωγής. Έτσι η φορολογική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα εμφανίζεται να φέρει όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά μιας μακρόχρονης, επίπονης κι εξελικτικής διαδικασίας⁷⁴.

Μέχρι το 1919 όλες οι απόπειρες για μεταρρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος στη βάση της καθαρής προσόδου απέτυχαν. Αλλά και αυτή που εγκαινίασε ο νόμος 1640 της 3/1/1919, η οποία αποκλήθηκε σταθμός της φορολογικής νομοθεσίας, διατηρήθηκε μόνο για δυο χρόνια, καθώς η μείωση των φορολογικών εσόδων ανάγκασε το κράτος να προσφύγει σε εύκολες φορολογικές λύσεις.

Γ) Η μεταρρύθμιση του 1955

Ο νόμος 1640/1919 ίσχυσε έως το 1955. Καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, για τα φυσικά πρόσωπα με το ν.δ. 3323/1955 και για τα νομικά πρόσωπα με το ν.δ. 3483/1958. Με το ν.δ. 3323/1955 εισήχθηκε και καθιερώθηκε στην Ελλάδα ο προοδευτικός προσωπικός φόρος, ο οποίος επιβαλλόταν στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων (ενιαίος φόρος). Με το ν.δ. 3483/1958 καθιερώθηκε ο αναλογικός

⁷³ Με αυτό το ν.δ. επιβλήθηκε ετήσιος φόρος επί του συνόλου των συγκομιζόμενων σε κάθε οικονομικό έτος γεωργικών προϊόντων. Από το φόρο της δεκάτης εξαιρέθηκαν τα προϊόντα των αμπέλων, ελαιοδένδρων, δασών, καπνοφυτειών, καθώς σε αυτά υπήρχαν ειδικές φορολογίες, καθώς και τα οπωροφόρα δέντρα. Ο φόρος ορίστηκε σε 5 % επί του συνόλου της συγκομιδής και καταβαλλόταν σε είδος.

⁷⁴ Θ. Σακελλαρόπουλος, ό.π., σελ. 268.

φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων, ο οποίος επιβαλλόταν στο συνολικό εισόδημα των νομικών προσώπων. Τα δύο αυτά νομοθετικά διατάγματα αποτέλεσαν τον κορμό της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος.

Με το ν.δ. 3323/1955 επιδιώχθηκε η απλοποίηση της διαδικασίας της φορολογικής δήλωσης. Καινοτομία αυτού του νομοθετικού διατάγματος ήταν η εισαγωγή του ενιαίου φόρου επί του εισοδήματος και μάλιστα προβλέφθηκε ο συμψηφισμός του εισοδήματος του ή της συζύγου, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για φορολογία οικογενειακού εισοδήματος για πρώτη φορά. Επίσης εισήχθη προοδευτική κλίμακα φορολόγησης με υψηλούς συντελεστές για τα μεγάλα εισοδήματα. Άλλος νεωτερισμός που εισήχθη ήταν η φορολόγηση των εισοδημάτων από αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Παράλληλα όμως ορίστηκε κι ένα υψηλότατο αφορολόγητο όριο, το οποίο ουσιαστικά απάλλαζε από το φόρο όλα σχεδόν τα αγροτικά εισοδήματα.

Η απόκλιση από το παλαιότερο, αναλυτικό σύστημα δεν ήταν τόσο ριζική. Η διάκριση του εισοδήματος σε πηγές παρέμεινε ως πλαίσιο εφαρμογής του ενιαίου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το νέο φορολογικό καθεστώς είχε λοιπόν ως βάση τις ίδιες πηγές εισοδήματος. Όμως για τη φορολόγησή τους οι επιμέρους πηγές δεν αποτελούν αντικείμενο ανεξάρτητης φορολογίας. Το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται συνολικά μετά το συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων απ' όλες τις πηγές και το υποκείμενο του φόρου φορολογείται για το συνολικό του εισόδημα⁷⁵.

⁷⁵ Ι. Φωτόπουλος (επιμ.), Ελληνική Εταιρεία φορολογικού δικαίου και δημοσιονομικών μελετών, Τομέας Δημοσίου Δικαίου Τμήματος Νομικής Πανεπιστημίου Αθηνών, « Για μια φορολογική μεταρρύθμιση», Επιστημονική Ημερίδα, Αθήνα 17 Μαΐου 2002, Σάκκουλας, Αθήνα, 2003, σελ. 30.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄: Ισχύον καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα

Ο νόμος 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)

Ο Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ 151Α΄/16.9.1994) κωδικοποίησε τα νομοθετικά διατάγματα 3323/1955 και 3483/1958. σε ενιαίο κείμενο. Ο νόμος αυτός αποτελείται από δυο μέρη : το πρώτο μέρος (άρθρα 1 έως 85) αναφέρεται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ το δεύτερο μέρος (άρθρα 98 έως 118) αναφέρεται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.⁷⁶ Αρκετές όμως από τις διατάξεις του ΚΦΕ είναι κοινές, υπό την έννοια ότι εφαρμόζονται και στις δυο αυτές κατηγορίες εισοδημάτων.

Ως βασικές αρχές του ν. 2238/1994 θα μπορούσαν ν' αναφερθούν οι εξής⁷⁷ :

1. Η καθολικότητα της φορολογίας στην οποία υπάγονται όλα τα φυσικά πρόσωπα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι αλλοδαποί, εφόσον έχουν εισόδημα στην Ελλάδα (άρθρα 1 και 2 του ν. 2238/1994)
2. Η άθροιση του συνολικού ετήσιου εισοδήματος κατά πηγή και στα πρόσωπα των δυο συζύγων ξεχωριστά (άρθρο 5)
3. Η ειδική μεταχείριση του εισοδήματος που προέρχεται από εξαρτημένη εργασία (μισθοί, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, συντάξεις, επιδόματα κλπ) με την επιβολή εξαιρέσεων σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου δεν υπόκεινται σε φόρο, καθώς επίσης και με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων
4. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες (τεκμήριο δαπανών διαβίωσης – τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, άρθρα 15-19 του ν. 2238/1994)

⁷⁶ Οι διατάξεις των άρθρων 86 έως 97 καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97 και αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 4, 10 έως 15,17,20 και 21 του ίδιου νόμου περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία.

⁷⁷ Λ. Κόντος- Μάναλης, Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, τόμος Ι, Σάκκουλας, Αθήνα 2002, σελ. 137.

5. Ο υπολογισμός του φόρου με βάση μια προοδευτική κλίμακα φορολογίας πάνω στο καθαρό ετήσιο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος (άρθρα 3, 9)
6. Η υποχρέωση υποβολής δήλωσης σε ετήσια βάση και μέσα στα χρονικά όρια του νόμου (άρθρα 61 επ.)
7. Η άθροιση του καθαρού εισοδήματος κατά πηγή, καθότι εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται φόρος είναι εκείνο που προέρχεται από κάθε πηγή, έπειτα από την αφαίρεση των δαπανών απόκτησής του. Έτσι το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσής του διακρίνεται σε έξι κατηγορίες.
8. Η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, όπου περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων η υποβολή της φορολογική δήλωσης και το στάδιο οριστικοποίησης του ποσού και η βεβαίωση του φόρου, η διοικητική επίλυση της διαφοράς.
9. Οι υποχρεώσεις των κατά νόμο υπόχρεων για παρακράτηση του φόρου και την απόδοσή του, καθώς και οι λοιπές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τα άρθρα 76 επ. του Κώδικα
10. Οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές κυρώσεις των άρθρων 86-92.

Ισχύον νομικό καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος

Το ισχύον νομικό καθεστώς της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τον καθορισμό του αντικειμένου της φορολογίας έχει υιοθετήσει το σύστημα του ενιαίου φόρου, ή αλλιώς το σύστημα εκείνο σύμφωνα με το οποίο το εισόδημα των φυσικών προσώπων διακρίνεται σε επιμέρους (έξι συγκεκριμένα) κατηγορίες.

Ειδικότερα, εξευρίσκεται αρχικά το καθαρό εισόδημα κάθε κατηγορίας χωριστά και στη συνέχεια προκύπτει το αλγεβρικό άθροισμα του καθαρού κέρδους ή ζημίας των επιμέρους κατηγοριών. Για να υπολογισθεί ο φόρος στο αλγεβρικό άθροισμα των επιμέρους κατηγοριών εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφαρμόζεται μια προοδευτική κλίμακα φόρου εισοδήματος, που διαμορφώνεται σύμφωνα με το σύστημα της κλιμακωτής προοδευτικότητας⁷⁸. Δηλαδή το εισόδημα χωρίζεται σε κλιμάκια και σε

⁷⁸ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 23 επ.

κάθε κλιμάκιο εφαρμόζεται ένας διαφορετικός συντελεστής φόρου, ο οποίος βαίνει αυξανόμενος από τα κατώτερα προς τα ανωτέρα κλιμάκια της φορολογικής κλίμακας⁷⁹.

Επιπρόσθετα, το ισχύον νομικό καθεστώς προκειμένου να καθορίσει τον κύκλο των υποκειμένων στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων λαμβάνει υπόψη τα εξής κριτήρια : το κριτήριο της κατοικίας και το κριτήριο της πηγής. Κατ' εξαίρεση για λόγους νομοτεχνικούς οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων διέπουν και τη φορολογία εισοδήματος ορισμένων νομικών προσώπων, όπως των Ο.Ε.

⁷⁹ Συγκεκριμένα, στο άρθρο 9 § 1 και 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι :

«1. το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κατά περίπτωση κλίμακα:

(α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
11000	0	0	11000	0
2000	15	300	13000	300
10000	30	3000	23000	3300
Υπερβάλλον	40			

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
9500	0	0	9500	0
3500	15	525	13000	525
10000	30	3000	23000	3525
Υπερβάλλον	40			

Όταν στο εισόδημα του μισθωτού ή συνταξιούχου περιλαμβάνεται και εισόδημα από άλλη πηγή, το επιπλέον αφορολόγητο ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α), σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (β) περιορίζεται στο ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται, εφόσον το ποσό του μισθού ή της σύνταξης είναι μικρότερο από το επιπλέον αυτό αφορολόγητο ποσό.

(Όπως το άρθρο 9 του ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε από την παρ.1 άρθρ.1 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004. Έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2005, για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά).

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1.000) ευρώ για καθένα τέκνο πάνω από τα τρία.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου».

και Ε.Ε., καθώς και ορισμένων ενώσεων επιτηδευματιών (κοινωνίες, κοινοπραξίες, αφανείς εταιρίες) που δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

Η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία έχει υιοθετήσει κατ' αρχήν τη μέθοδο του πραγματικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, δηλαδή του υπολογισμού του με βάση τα στοιχεία εκείνα που εκδηλώνουν κατά τρόπο πραγματικό και άμεσο τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου. Σε ένα επόμενο επίπεδο όμως και με σκοπό τον περιορισμό φαινομένων όπως η φοροδιαφυγή των προσώπων που αυτοαπασχολούνται κυρίως (δηλαδή των εμπόρων και των ελεύθερων επαγγελματιών) σε συνδυασμό με τις αρχές της οικονομικότητας του φόρου και της αποφυγής του ετεροχρονισμού μεταξύ της είσπραξης των εσόδων και της καταβολής των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού, στη φορολογική νομοθεσία έγινε πρόβλεψη και για τη μέθοδο του τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Ο τρόπος υπολογισμού του φόρου φυσικών προσώπων σε σχέση με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου νομικών προσώπων

Κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων εφαρμόζεται στο καθαρό συνολικό εισόδημα αυτών μια προοδευτική κλίμακα και λαμβάνονται υπόψη ορισμένα ποσά δαπανών, τα οποία εκπίπτουν είτε από το εισόδημα είτε από τον αναλογούντα φόρο.

Για να υπολογισθεί ο φόρος σε νομικά πρόσωπα (εδώ εννοούμε τις ενώσεις επιτηδευματιών που αναφέρθηκαν προηγουμένως ότι περιλαμβάνει κι αυτούς η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων) από το οικονομικό έτος 1993 και εξής εφαρμόζεται στο συνολικό εισόδημα αυτών ένας αναλογικός συντελεστής φόρου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι τυχόν δαπάνες των φυσικών προσώπων των εταίρων, με εξαίρεση την επιχειρηματική αμοιβή των τριών ομορρύθμων εταίρων και των τριών κοινωνών με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην Ο.Ε. και στην κοινωνία.

Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 1 και 4 του ν. 2238/1994)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994⁸⁰, όπως αυτός ισχύει σήμερα, αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει - κατά κανόνα - στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος και το οποίο αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο⁸¹.

Θεωρείται ότι υπάρχει εισόδημα υπαγόμενο σε φόρο, όταν υπάρχει περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, όταν αυτό προέρχεται από αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή από καρπούς περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου κι όχι από κάθε άλλη προσαύξηση του της περιουσίας του φορολογούμενου, εκτός εάν με ειδική διάταξη νόμου η προσαύξηση της περιουσίας λογίζεται για την υπαγωγή της σε φόρο ως εισόδημα.

Ακαθάριστο εισόδημα είναι τα συνολικά έσοδα του φορολογούμενου. Καθαρό εισόδημα είναι το ακαθάριστο εισόδημα μείον τις δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος. Φορολογητέο εισόδημα είναι το καθαρό εισόδημα μείον το ελάχιστο όριο συντήρησης του φορολογούμενου και των μελών της οικογενείας του που τον βαρύνουν.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 § 1 εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι τυχόν πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα.

Στο άρθρο 4 του νόμου (και συγκεκριμένα στην § 2) ορίζεται ότι το εισόδημα ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται διακρίνεται στις εξής έξι κατηγορίες:

1. Εισόδημα από ακίνητα (Α΄, Β΄ κατηγορία)
2. Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ΄ κατηγορία)
3. Εισόδημα (κέρδη) από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ΄ κατηγορία)

⁸⁰ Συγκεκριμένα, η διάταξη του άρθρου 1 του ν. 2238/1994 ορίζει πως : «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει, είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2». Το άρθρο 2 προβλέπει τα σχετικά με το υποκείμενο του φόρου, θέμα για το οποίο θα γίνει λόγος παρακάτω.

⁸¹ Λ. Κόντος- Μάναλης, ό.π., σελ. 139.

4. Εισόδημα (κέρδη) από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' κατηγορία)
5. Εισόδημα (αμοιβές) από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ' κατηγορία)
6. Εισόδημα (αμοιβές) από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' κατηγορία).

Η παρατήρηση που θα μπορούσε να γίνει στην ανωτέρω διάκριση είναι ότι ο φορολογικός νομοθέτης ταξινομεί τις πηγές εισοδήματος ανάλογα με το συντελεστή παραγωγής στον οποίο αυτές ανήκουν. Ειδικότερα, η κατηγορία Α' και Β' κατατάσσεται στο συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής έδαφος και κεφάλαιο. Ακολούθως, η κατηγορία Γ' αντιστοιχεί στο συντελεστή παραγωγής κεφάλαιο. Οι κατηγορίες Δ' και Ε', καθώς και μια ειδικότερη μορφή από τη Ζ' κατηγορία κατατάσσονται στο συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής κεφάλαιο και εργασία. Οι κατηγορίες ΣΤ' και Ζ' αντιστοιχούν στο συντελεστή παραγωγής εργασία.

Ο νόμος 2238/1994 περιέχει λεπτομερείς διατάξεις για κάθε κατηγορία εισοδήματος : τα άρθρα 20-23 του νόμου αναφέρονται στο εισόδημα από ακίνητα, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση ακινήτων, τα άρθρα 24-27 στο εισόδημα από κινητές αξίες, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από μερίσματα, τόκους, κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται στο προσωπικό τους, από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται. Ακολούθως, τα άρθρα 28-39 του νόμου αναφέρονται στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει από την άσκηση ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων κάθε μορφής (εμπορικών, βιομηχανικών, τεχνικών, εργολαβικών). Τα άρθρα 40-44 αναφέρονται στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους (αγροτικές, κτηνοτροφικές, δασικές, αλιευτικές). Τα άρθρα 45-47 αναφέρονται στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις επιδόματα. Τέλος, τα άρθρα 48-51 αναφέρονται στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων και από κάθε άλλη πηγή.

Στην § 3 του άρθρου 4 προβλέπεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού εισοδήματος αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των έξι κατηγοριών, τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο, είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.

Στην ίδια παράγραφο ορίζεται επίσης ότι κατά την άθροιση αυτών των ποσών συμψηφίζονται⁸² τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων, κι έτσι σε φόρο υποβάλλεται το θετικό εισόδημα που τελικά προκύπτει (εάν βέβαια τέτοιο εισόδημα προκύπτει). Θετικό στοιχείο του εισοδήματος έχουμε όταν προκύπτει πλεόνασμα (κέρδος) μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα μιας πηγής των δαπανών που το βαρύνουν. Κέρδος προκύπτει όταν οι δαπάνες είναι μικρότερες από τα ακαθάριστο εισόδημα. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος έχουμε όταν προκύπτει ζημία μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα μιας πηγής των δαπανών που το βαρύνουν. Ζημία υπάρχει όταν οι δαπάνες που αφαιρούνται είναι μεγαλύτερες από το ακαθάριστο εισόδημα.

Τα οικονομικά αποτελέσματα κάθε οικονομικής χρήσης κατά κανόνα κρίνονται αυτοτελώς, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Εξαιρέση από την αρχή αυτή προβλέπεται στην § 3 του άρθρου 4 για το αρνητικό εισόδημα (ζημία) από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις⁸³. Ο νόμος στο σημείο αυτό κάνει ρητή αναφορά στην περίπτωση της ζημίας του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (το ίδιο ισχύει και για εμπορικές επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ). Εφόσον λοιπόν η ζημία αυτή δεν καλύπτεται ολικά ή μερικά με θετικό στοιχείο εισοδήματος από κάποια άλλη κατηγορία, μεταφέρεται ώστε να συμψηφιστεί διαδοχικά στα επόμενα πέντε οικονομικά έτη, για το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά⁸⁴.

⁸² Αν ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μια κατηγορία, τότε ασφαλώς δεν συντρέχει περίπτωση συμψηφισμού.

⁸³ Στη φορολογική νομοθεσία υπάρχει περίπτωση μη εφαρμογής των διατάξεων της § 3 του άρθρου 4. Μια τέτοια περίπτωση είναι εκείνη της ζημίας Α.Ε που προέρχεται εξαιτίας αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων με αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο έσοδα.

⁸⁴ Στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία οι ζημίες που έχουν προκύψει σε κάποια χρήση δε χάνονται, αλλά μεταφέρονται για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις.

Οι προϋποθέσεις γι' αυτή τη μεταφορά είναι οι εξής :

- 1) η ζημία να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης, από τα οποία τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά - δηλαδή η επιχείρηση πρέπει να τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ), της οποίας τα αποτελέσματα εξάγονται λογιστικά - .
- 2) η ζημία να προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τα οποία έχουν κριθεί από τη φορολογούσα αρχή ή τα διοικητικά δικαστήρια ως επαρκή και ακριβή, τόσο κατά το διαχειριστικό έτος στο οποίο έχει προκύψει η ζημία, όσο και κατά το έτος στο οποίο μεταφέρεται, δηλαδή προκειμένου να μεταφερθεί η ζημία μιας χρήσης στην επόμενη ή στις επόμενες χρήσεις, πρέπει τα βιβλία της επιχείρησης να έχουν τηρηθεί επαρκώς και με ακρίβεια κατά τα έτη στα οποία προέκυψε και μεταφέρθηκε η ζημία.
- 3) η ζημιά της χρήσης που προέκυψε να έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους από τον επιτηδευματία, διαφορετικά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων.
- 4) Η επιχείρηση να ασκείται στην ημεδαπή.
- 5) Η επιχείρηση να συνεχίζει τη λειτουργία της.

Στο άρθρο αυτό και συγκεκριμένα στην § 4 γίνεται πρόβλεψη για ζημία που προκύπτει σε εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή, οπότε στην περίπτωση αυτή η ζημία συμψηφίζεται μόνο με θετικά στοιχεία του φορολογούμενου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Μια άλλη αξιοσημείωτη περίπτωση είναι εκείνη της § 7 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με αυτή τη διάταξη, στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου είναι επιτρεπτό να μην συνυπολογίζονται εισοδήματα προερχόμενα από εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων (τα οποία έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο), εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Στη συνέχεια η διάταξη προβλέπει αναλυτικά τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η εκχώρηση αυτή των εισοδημάτων στο Δημόσιο. Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η διευκόλυνση της διαδικασίας εκχώρησης των μισθωμάτων προς το Δημόσιο με σημαντικό περιορισμό των διατυπώσεων, που απαιτούνται συνήθως για την

εγκυρότητα της σύμβασης εκχώρησης, π.χ. δεν απαιτούνται από το νόμο να είναι εκκαθαρισμένες οι απαιτήσεις.

Υποκείμενο του φόρου (άρθρο 2 ν. 2238/1994)

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), υποκείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι : α) τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν ατομικά, β) οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, γ) η σχολάζουσα κληρονομία, και δ) οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες), οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρίες κερδοσκοπικές ή μη, οι συμμετοχικές ή αφανείς και οι κοινοπραξίες

1. Τα φυσικά πρόσωπα ως υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι κατ' αρχήν τα φυσικά πρόσωπα. Κατ' εξαίρεση όμως και για λόγους νομοτεχνικούς η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία έχει εντάξει στον κύκλο των υποκειμένων της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και ορισμένες μορφές εταιριών προσωπικού χαρακτήρα, καθώς και άλλες ενώσεις επιτηδευματιών, χωρίς νομική προσωπικότητα.

Οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2298/1994 αναφέρονται στο υποκείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ως υποκείμενο του φόρου ορίζεται το πρόσωπο εκείνο, το οποίο υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων του ν. 2298/1994.

Κατά κανόνα, υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος είναι τα ζώντα φυσικά πρόσωπα. Συγκεκριμένα, η καταλογιστική του φόρου πράξη πρέπει να εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου που βρίσκεται εν ζωή κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης, ώστε να μην προκύπτουν αμφιβολίες για την ταυτότητα του προσώπου.

Κατ' εξαίρεση όμως η φορολογική νομοθεσία έχει περιλάβει μεταξύ των υποκειμένων της φορολογίας εισοδήματος εκτός από τα ζώντα πρόσωπα και θανόντες. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 § 1 ΚΦΕ, το φύλλο ελέγχου εκδίδεται στο όνομα του θανόντος για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την

ημερομηνία του θανάτου του, καθώς και για τα εισοδήματα της σχολάζουσας κληρονομίας.⁸⁵

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 § 1 του ΚΦΕ, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων υπάγονται τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα των οποίων η πηγή του εισοδήματος βρίσκεται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την κατοικία ή την ιθαγένειά⁸⁶ τους. Με άλλα λόγια, προκειμένου να φορολογηθεί το εισόδημα ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, εφαρμόζονται δυο κριτήρια, ως συνδυαστικά στοιχεία της φορολογικής υποχρέωσης :

- Το κριτήριο της κατοικίας του φυσικού προσώπου, και
- το κριτήριο της πηγής του εισοδήματος.

Η διαφορά του κριτηρίου της κατοικίας ή της πηγής συνδέεται με το εύρος της φορολογικής υποχρέωσης. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα υπόκεινται σε απεριόριστη φορολογία, υπό την έννοια ότι στο φόρο υπόκεινται τόσο τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές που βρίσκονται στην Ελλάδα, όσο και από εκείνες που βρίσκονται στο εξωτερικό, ενώ τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται στη φορολογία λόγω πηγής, υπέχουν φορολογική υποχρέωση μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα (περιορισμένη φορολογία).

Α. κριτήριο της κατοικίας : η φορολογική νομοθεσία λαμβάνοντας υπόψη το κοινωνικό κριτήριο της κατοικίας, υιοθετεί την αρχή της προσωπικότητας του φόρου. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σ' ένα κράτος, φορολογούνται στο κράτος αυτό για το συνολικό τους εισόδημα, ανεξάρτητα από την προέλευση αυτού, δηλαδή αν προέρχεται από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή⁸⁷. Το κριτήριο αυτό βρίσκεται πίσω από τη διατύπωση του άρθρου 2 § 1 εδάφ. β', όπου ορίζεται ότι «επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα», δηλαδή εκείνος που κατοικεί στην Ελλάδα, φορολογείται

⁸⁵ Θέμα για το οποίο γίνεται λόγος στην ανάλυση του ίδιου άρθρου παρακάτω.

⁸⁶ Η ιθαγένεια είναι ρητά αποσυνδεδεμένη με τη φορολογική υποχρέωση, με εξαίρεση τους δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή, περίπτωση για την οποία ρητά κάνει λόγο η § 2 του ίδιου άρθρου.

⁸⁷ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 172.

για τα εισοδήματα που έχει από κάθε πηγή, ανεξάρτητα σε ποιο κράτος έχουν προκύψει αυτά⁸⁸. Για παράδειγμα, φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Καλαμάτα, αποκτά εισόδημα από ένα ακίνητο που έχει στο Μόναχο και ασκεί ατομική εμπορική επιχείρηση στην Καλαμάτα. Στην περίπτωση αυτή θα υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία θα συμπεριλάβει και το εισόδημα από το ακίνητο και το εισόδημα από την εμπορική επιχείρηση, ενώ παράλληλα θα καταβάλει φόρο για το συνολικό εισόδημα.

Εξαίρεση από την ανωτέρω αρχή (που καθιερώνει το άρθρο 2 § 1 εδάφ. β΄ ΚΦΕ για τη φορολόγηση των εισοδημάτων που προκύπτουν στην αλλοδαπή), αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει συναφθεί σύμβαση⁸⁹ μεταξύ της Ελλάδας και της αλλοδαπής χώρας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος⁹⁰ και η σύμβαση αυτή ορίζει διαφορετικά. Εάν δεν υπάρχει σύμβαση, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 6 εδάφ. β΄ του ν. 2238/1994⁹¹, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν, μέχρι όμως το ποσού του φόρου που αναλογεί γι' αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα, δηλαδή εάν έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή μεγαλύτερος φόρος από αυτόν που προκύπτει στην Ελλάδα, αυτός δεν εκπίπτει.

⁸⁸ Α. Κοψιάτης, Ερμηνεία διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, Σάκκουλας, Αθήνα, α΄ τόμος (άρθρα 1-19) 2000, σελ. 30.

⁸⁹ Από το 1953 και εξής έχουν συναφθεί 27 συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και διαφόρων χωρών, όπως οι ΗΠΑ, η Σουηδία, Φινλανδία, Πολωνία, Κορέα, Αλβανία και Ρωσία. Ειδικές συμβάσεις έχουν συναφθεί και με αντικείμενο τη φορολογία κερδών ναυτιλιακών και αεροπορικών επιχειρήσεων, με χώρες όπως η Νορβηγία, η Νοτιοαφρικανική Δημοκρατία, ο Λίβανος, το Πακιστάν, η Αυστραλία, η Εσθονία.

⁹⁰ Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων Ανάλυση – ερμηνεία, ELFORIN ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ, Αθήνα 2003, α΄ τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 68.

⁹¹ Το άρθρο 9 § 6 εδάφ. β΄ του ν. 2238/1994 άρθρο έχει ως εξής : «Από το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα στην Ελλάδα. Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δυο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

Η έννοια της κατοικίας δεν καθορίζεται στη φορολογική νομοθεσία της χώρας, οπότε χρησιμοποιείται η έννοια της κατοικίας σύμφωνα το Αστικό Δίκαιο. Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα η κατοικία των φυσικών προσώπων διακρίνεται σε : εκούσια (άρθρα 51-53 ΑΚ) και νόμιμη κατοικία (άρθρα 54 και 56 ΑΚ).

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51 ΑΚ «το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δε μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μια κατοικίες. Για τις υποθέσεις που αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται ως ειδική κατοικία του προσώπου ο τόπος που ασκεί το επάγγελμά του».

Τα συνθετικά στοιχεία της εκούσιας κατοικίας είναι ένα αντικειμενικό κι ένα υποκειμενικό. Το αντικειμενικό στοιχείο σημαίνει την πραγματική (σωματική) εγκατάσταση του φυσικού προσώπου σε κάποιο μέρος της ελληνικής επικράτειας. Το υποκειμενικό στοιχείο σημαίνει την πρόθεση του φυσικού προσώπου να καταστήσει το μέρος αυτό σταθερό και μόνιμο κέντρο των βιοτικών του σχέσεων.

Η νόμιμη κατοικία καθορίζεται από το νόμο, χωρίς να εξετάζεται εάν το φυσικό πρόσωπο έχει πράγματι την κατοικία του στον τόπο αυτό. Το άρθρο 54 ΑΚ προβλέπει ότι οι ισόβιοι δημόσιοι υπάλληλοι έχουν ως νόμιμη κατοικία τους τον τόπο της υπηρεσίας τους. Ισόβιοι είναι σύμφωνα με το Σύνταγμα οι δικαστές (άρθρο 88 § 1⁹²). Ως νόμιμη κατοικία θεωρούνται πως έχουν οι έλληνες διπλωματικοί υπάλληλοι την τελευταία τους κατοικία στην Ελλάδα..

Άλλη περίπτωση νόμιμης κατοικίας (άρθρο 56 ΑΚ) είναι εκείνη των ανήλικων που τελούν υπό γονική μέριμνα, για τους οποίους νόμιμη κατοικία θεωρείται αυτή των γονέων τους ή του γονέα που ασκεί μόνος του τη γονική μέριμνα. Στην περίπτωση όπου τη γονική μέριμνα ασκούν και οι δυο γονείς, όμως δεν μένουν μαζί, τότε ο ανήλικος έχει ως νόμιμη κατοικία την κατοικία εκείνου του γονέα, με τον οποίο διαμένει. Επίσης οι ανήλικοι που τελούν υπό επιτροπεία καθώς και όποιος τελεί υπό πλήρη δικαστική συμπαράσταση, έχουν ως νόμιμη κατοικία τους την κατοικία του επιτρόπου ή του δικαστικού συμπαραστάτη.

⁹² Το άρθρο 88 § 1 του Συντάγματος ορίζει πως «οι δικαστικοί λειτουργοί διορίζονται με προεδρικό διάταγμα, σύμφωνα με νόμο που ορίζει τα προσόντα και τη διαδικασία της επιλογής της, και είναι ισόβιοι.»

Κατά παρέκκλιση από την κοινή έννοια της κατοικίας που περιέχει ο ΑΚ, η έννοια της κατοικίας διευρύνεται σε ορισμένες περιπτώσεις στη φορολογική νομοθεσία⁹³, καθώς εντάσσονται στην έννοια αυτή και περιπτώσεις πλασματικής κατοικίας. Ειδικότερα, η διάταξη του άρθρου 2 § 2 του ΚΦΕ προβλέπει ότι οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα. Η εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν καταλαμβάνει τους υπαλλήλους των ν.π.δ.δ., καθώς η διάταξη αυτή ως φορολογικού δικαίου πρέπει να ερμηνευθεί στενά και να μην διευρυνθεί αναιτιολόγητα ο κύκλος των προσώπων στους οποίους αφορά⁹⁴.

Άλλη μια παρέκκλιση αποτελεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 6 § 1 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας τα εξής φυσικά πρόσωπα :

- οι αλλοδαποί πρεσβευτές και διπλωματικοί αντιπρόσωποι που υπηρετούν στην Ελλάδα απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους που αποκτούν από μισθωτές υπηρεσίες στην Ελλάδα και για τα εισοδήματά τους αλλοδαπής προέλευσης.
- οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, καθώς και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του κράτους που αντιπροσωπεύουν απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους που αποκτούν στην Ελλάδα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες.

Τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο μόνο για τα εισοδήματά τους από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν στην Ελλάδα και όχι για τυχόν εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα από άλλες πηγές, π.χ. από ακίνητα. Ο όρος της αμοιβαιότητας έχει την έννοια ότι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος παρέχεται στα μέλη του αλλοδαπού διπλωματικού σώματος που υπηρετούν στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι και τα αλλοδαπά κράτη αναγνωρίζουν απαλλαγή από τον αντίστοιχο φόρο και για τα μέλη του ελληνικού διπλωματικού σώματος που υπηρετεί στα κράτη αυτά.

Β. κριτήριο της πηγής : ως κριτήριο υπαγωγής των φυσικών προσώπων στο φόρο εισοδήματος χρησιμοποιείται από τη φορολογική νομοθεσία και το οικονομικό κριτήριο

⁹³ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 174.

⁹⁴ Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 69.

της πηγής του εισοδήματος. Με βάση το κριτήριο αυτό, το κράτος δικαιούται να φορολογεί εισοδήματα, των οποίων η πηγή βρίσκεται μέσα στα όρια της επικρατείας τους, άσχετα από την ιθαγένεια και την κατοικία του φυσικού προσώπου⁹⁵. Σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 2 § 1 ΚΦΕ, στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων «υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του». Δηλαδή για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα (πηγή εισοδήματος) φορολογείται εκείνος που το απέκτησε, ανεξάρτητα αν κατοικεί ή δεν διαμένει στην Ελλάδα, π.χ. γάλλος που κατοικεί μόνιμα στο Λονδίνο και αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομής στη Θεσσαλονίκη, είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα και να υπαχθεί σε φόρο⁹⁶.

2. Η σχολάζουσα κληρονομία ως υποκείμενο του φόρου

Σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση του άρθρου 2 § 3 ΚΦΕ και η σχολάζουσα κληρονομία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Με τον τρόπο αυτό και η ομάδα περιουσίας γίνεται υποκείμενο του φόρου. Το εισόδημα της σχολάζουσας κληρονομίας στο σύνολό του υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, σαν να ήταν φυσικό πρόσωπο⁹⁷.

Τα σχετικά με την σχολάζουσα κληρονομία ρυθμίζουν τα άρθρα 1865 και 1866 ΑΚ. Οι διατάξεις αυτές διαπνέονται από τη φιλοσοφία ότι δεν μεσολαβεί χρονικό διάστημα όπου η κληρονομιαία περιουσία δεν έχει περιέλθει σε κανέναν, αλλά από το θάνατο του κληρονόμου υπάρχει αυτοδικαίως πάντοτε κληρονόμος, ακόμη κι αν το πρόσωπο αυτού παραμένει ακόμη άγνωστο. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 1865 ΑΚ αν ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή αν δεν είναι βέβαιο ότι αποδέχτηκε την κληρονομία που επάγεται σ' αυτόν, διορίζεται κηδεμόνας της σχολάζουσας κληρονομίας από το δικαστήριο της κληρονομίας. Άγνωστος είναι ο κληρονόμος όταν δεν είναι γνωστό κάτι γι' αυτόν, π.χ. αν ζει, αν είναι συγγενής και ποιος είναι ο βαθμός συγγενείας αυτού με τον κληρονομούμενο, όταν το απαιτεί ο νόμος. Γενικότερα, άγνωστος είναι ο κληρονόμος για τον οποίο υπάρχει αμφιβολία για το ποιος είναι.

⁹⁵ Πρόκειται για την εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας του φόρου.

⁹⁶ Α. Κοψιαύτης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-19) 2000, σελ. 29.

⁹⁷ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, Σάκκουλας, 1999, σελ. 201.

Στη συνέχεια αυτών, το άρθρο 1866 ΑΚ ορίζει τις εξουσίες του κηδεμόνα της σχολάζουσας κληρονομίας, ο οποίος αντιπροσωπεύει τον κληρονόμο και διαχειρίζεται την κληρονομία, έχει την υποχρέωση να ενεργήσει τη σφράγιση και απογραφή της κληρονομίας, ενώ δεν μπορεί να εκποιήσει αντικείμενα της κληρονομίας χωρίς άδεια του δικαστηρίου. Ο κηδεμόνας ευθύνεται για κάθε αμέλεια. Η κηδεμονία παύει: αν ο κληρονόμος αποδέχθηκε την κληρονομία, αν ο κηδεμόνας παραιτήθηκε ή εξέπεσε και αν βεβαιώθηκε με δικαστική απόφαση ότι κανένας άλλος κληρονόμος δεν υπάρχει εκτός από το Δημόσιο.

Συνεπώς, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος είναι στην ουσία ο ίδιος ο κληρονόμος της περιουσίας και όχι η σχολάζουσα κληρονομία, καθώς ο διοριζόμενος κηδεμόνας της σχολάζουσας κληρονομίας θεωρείται ότι ενεργεί ως αντιπρόσωπος του (αβέβαιου) κληρονόμου.

3. Μορφές εταιριών προσωπικού χαρακτήρα και άλλες ενώσεις επιτηδευματιών ως υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Με το άρθρο 7 του ν. 2065/1992 προστέθηκε στο άρθρο 2 του ΚΦΕ η § 4. Με τη διάταξη αυτή προβλέφθηκαν ως υποκείμενα του φόρου εισοδήματος οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου⁹⁸, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες του άρθρου 2 § 2 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992)⁹⁹. Συγκεκριμένα, τα καθαρά κέρδη των προαναφερθεισών προσωπικών εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών φορολογούνται αυτοτελώς, για διαχειρίσεις που κλείνουν από 1/1/1992 και

⁹⁸ Δεν αποτελεί κοινωνία που φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), εάν στην από κοινού ασκούμενη δραστηριότητα ένας ή περισσότεροι κοινωνοί δεν υποχρεούνται από τις διατάξεις του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, όταν η δραστηριότητα αυτή ασκούνταν μεμονωμένα από αυτούς.

⁹⁹ Η διάταξη του άρθρου 2 § 2 του ΚΒΣ αναφέρεται στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, οι οποίες θεωρούνται ως τέτοιες εφόσον έχουν ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπουν στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύονται με έγγραφη συμφωνία κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την έναρξη των εργασιών και τα μέλη τους είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετική ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας. Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται για την κοινοπραξία επιτηδευματιών η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών : α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προσβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο, β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων, γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών, δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων, και ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

μετά. Αυτό που είναι ιδιαίτερα σημαντικό είναι ότι με την επιβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών για τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε αυτές. Ειδικά για τις ΟΕ και τις ΕΕ αφαιρείται από τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης η επιχειρηματική αμοιβή για τρεις (κατ' ανώτατο όριο) ομορρύθμους εταίρους με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Μέχρι το ν. 2065/1992 προβλεπόταν με βάση τη ρύθμιση του άρθρου 31 του ν.δ. 3323/1955 ότι υποκείμενα του φόρου ήταν οι εταίροι, καθώς οι προσωπικές εταιρίες και οι ενώσεις προσώπων δεν ανήκαν στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος. Κάθε μέλος των εταιριών αυτών δήλωνε το εισόδημα που αναλογούσε στο ποσοστό συμμετοχής του στα καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου. Σύμφωνα μάλιστα με το άρθρο 16α του ν.δ. 3323/1955 η πράξη προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της προσωπικής εταιρίας εκδιδόταν στο όνομα της εταιρίας και δέσμευε τους εταίρους, ωστόσο ο καταλογισμός του φόρου γινόταν ατομικά σε κάθε εταίρο.

Αξίζει να σημειωθεί πως μεταξύ των υπόχρεων σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν περιλαμβάνονται οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) καθώς αυτές υπόκεινται σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101 § 1 περίπτ. ε' ΚΦΕ.

ΕΙΔΙΚΟ ΘΕΜΑ : φορολογία ναυτιλιακών κοινοπραξιών κι επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ν. 27/1975, ο νόμος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, εξαντλεί κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη (φυσικού ή νομικού προσώπου καθώς και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας) για τα κέρδη που αποκτά από την εκμετάλλευση του πλοίου με ελληνική σημαία, καθότι το πλοίο υπάγεται στον ειδικό φόρο του νόμου αυτού¹⁰⁰. Με άλλα λόγια τόσο οι πλοιοκτήτριες εταιρίες όσο και οι κοινοπραξίες πλοιοκτητριών εταιριών, για τα κέρδη που αποκτούν από την εκμετάλλευση των πλοίων τους απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος που επιβάλλεται με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις, καθώς τα πλοία τους υπάγονται στον ειδικό φόρο του ν. 27/1975, εφόσον βέβαια τα εισοδήματα αυτά προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Εάν πάλι τα πλοία που εκμεταλλεύεται η κοινοπραξία ανήκουν σε τρίτους και όχι στα μέλη της κοινοπραξίας, τότε τα κέρδη από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών θα

¹⁰⁰ Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 70.

φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις στο όνομα της κοινοπραξίας, δηλαδή με βάση τη διάταξη του άρθρου 2 § 4 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994).

4. Φορολογία εισοδήματος εγγάμων – ανηλίκων (άρθρο 5 ΚΦΕ)

Ειδική φορολογική μεταχείριση προβλέπεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι έγγαμοι ή ανήλικοι. Υποκείμενα στο φόρο είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν και όχι η οικογένεια¹⁰¹.

Η φορολογική νομοθεσία έχει υιοθετήσει το σύστημα της χωριστής φορολόγησης του εισοδήματος των συζύγων, υπό την έννοια ότι το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά στο όνομά του και δεν προστίθεται στο εισόδημα του άλλου συζύγου. Σκοπός¹⁰² αυτών των ρυθμίσεων είναι η ικανοποίηση των συνταγματικών αρχών της ισότητας των δυο συζύγων (άρθρο 4 § 5 Συντάγματος) αλλά και της προστασίας της οικογένειας (άρθρο 21 Συντάγματος).

Σύμφωνα με το άρθρο 5 ΚΦΕ κατά τη διάρκεια του γάμου, οι σύζυγοι οφείλουν να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, όμως ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα κάθε συζύγου¹⁰³. Σε περίπτωση που υπάρχει αρνητικό αποτέλεσμα στο εισόδημα του ενός συζύγου, δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Η χωριστή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των συζύγων κάμπτεται από λόγους εύνοιας προς την οικογένεια, αναγνωρίζονται ορισμένα μειωτικά στοιχεία που συντρέχουν στο πρόσωπο του ενός συζύγου και μεταφέρονται για να ελαφρύνουν φορολογικά τον άλλο σύζυγο. Ακόμη το εισόδημα για κάθε σύζυγο παύει να φορολογείται χωριστά και στις περιπτώσεις που η ελάφρυνση του εισοδήματος

¹⁰¹ Λ. Κόντος- Μάναλης, ό.π., σελ. 141.

¹⁰² Παράλληλα επιδιώκεται η ενθάρρυνση για επαγγελματική απασχόληση και των δυο συζύγων, δεδομένου ότι η προοδευτική κλίμακα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με το αφορολόγητο όριο εφαρμόζεται στο συνολικό εισόδημα κάθε συζύγου χωριστά.

¹⁰³ Ενδεικτικά αναφέρεται από τη νομολογία η απόφαση 185/2005 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, σύμφωνα με την οποία η ευθύνη για την καταβολή της οφειλής φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου βαρύνει κάθε σύζυγο χωριστά και οι πράξεις εκτέλεσης προς είσπραξη της οφειλής πρέπει να απευθύνονται και να επισπεύδονται στον οφειλέτη σύζυγο προσωπικά και στην ατομική του περιουσία.

περιορίζεται, γιατί έχει τεθεί όριο στο ποσό της δαπάνης που εκπίπτει από το εισόδημα των δυο συζύγων.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό αποτελεί η § 2 του άρθρου 5 του ΚΦΕ , η οποία ορίζει πως όταν το εισόδημα του ενός συζύγου προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του. Δικαιολογητικός λόγος της ρύθμισης αυτής είναι να μην παρέχεται στους συζύγους η δυνατότητα καταστρατήγησης της προοδευτικής κλίμακας στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της διάσπασης των κερδών μιας κανονικά ενιαίας επιχείρησης που ασκείται πραγματικά από τον ένα σύζυγο, σε δυο μέρη με τη μέθοδο της ίδρυσης δεύτερης, εικονικής επιχείρησης στο όνομα του άλλου συζύγου, η οποία εξαρτάται οικονομικά από την πρώτη. Για παράδειγμα, όταν το κεντρικό κατάστημα μιας επιχείρησης λειτουργεί στο όνομα του ενός συζύγου, ενώ το υποκατάστημα λειτουργεί στο όνομα του άλλου συζύγου.

Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης των συζύγων είναι ο σύζυγος (άρθρο 61 § 2 ΚΦΕ). Σε περίπτωση μάλιστα που η αρμόδια κατά τόπο ΔΟΥ για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι διαφορετική από εκείνη της συζύγου, λόγω π.χ. απόκτησης επαγγελματικής κατοικίας από το σύζυγο διαφορετικής από την κοινή κατοικία, η δήλωση υποβάλλεται στη ΔΟΥ που είναι κατά τόπο αρμόδια για το εισόδημα του συζύγου¹⁰⁴.

Στον κανόνα της υποβολής της κοινής δήλωσης προβλέπονται ορισμένες παρεκκλίσεις, κατά τις οποίες ο κάθε σύζυγος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει χωριστή δήλωση για τα εισοδήματά του. Αυτό συμβαίνει όταν κατά τη διάρκεια του γάμου έχει επέλθει διακοπή της έγγαμης συμβίωσης των συζύγων, όταν ο ένας από τους συζύγους έχει τεθεί σε κατάσταση πτώχευσης ή όταν ο ένας από τους δυο συζύγους έχει τεθεί σε κατάσταση δικαστικής συμπαράστασης.

Η καταλογιστική πράξη του φόρου (δηλαδή το εκκαθαριστικό σημείωμα ή το φύλλο ελέγχου) εκδίδεται στο όνομα του συζύγου, ο οποίος με τον τρόπο αυτό καθίσταται υποκείμενο στο φόρο τόσο για το δικό του όσο και για το εισόδημα της

¹⁰⁴ Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 178 – 180.

συζύγου του. Ωστόσο η ευθύνη της καταβολής της φορολογικής οφειλής βαρύνει τον κάθε σύζυγο χωριστά, όπως σχετικά προβλέπει το άρθρο 74 § 4 ΚΦΕ.

Σε ό,τι αφορά τα εισοδήματα των ανηλίκων παιδιών και σε αντίθεση με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος των συζύγων, στη φορολογική νομοθεσία προβλέπεται ως κανόνας ο σωρευτικός τρόπος φορολόγησης των εισοδημάτων τους με τα εισοδήματα των γονέων τους. Ο δικαιολογητικός λόγος αυτών των ρυθμίσεων συνοψίζεται στη στέρηση της δυνατότητας στους γονείς να καταστρατηγήσουν την προοδευτική κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με το να μεταβιβάσουν στα ανήλικα παιδιά τους¹⁰⁵ τα περιουσιακά τους στοιχεία που αποφέρουν εισόδημα.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 5 §3 ΚΦΕ το εισόδημα των ανηλίκων παιδιών¹⁰⁶ δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το υψηλότερο εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανηλίκου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν υπάρχει ή αν έχει χάσει τη γονική μέριμνα, τότε το εισόδημα του ανηλίκου προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και φορολογείται στο όνομα αυτού¹⁰⁷.

Κατ' εξαίρεση που ορίζει το άρθρο 5 § 4 ΚΦΕ, φορολογείται χωριστά το εισόδημα των ανηλίκων παιδιών που προέρχεται : α) από την προσωπική τους εργασία, β) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από κληρονομία ή δωρεά, εκτός από τις χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, γ) από σύνταξη που τους απονεμήθηκε λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους, δ) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από γονική παροχή ή δωρεά, εφόσον κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τον ανήλικο έχει αποβιώσει ο γονέας που παραχώρησε ή δώρισε τα περιουσιακά στοιχεία.

¹⁰⁵ Τα οποία δεν θα είχαν ούτως ή άλλως την ικανότητα αυτόνομης διαχείρισης των περιουσιακών τους στοιχείων κατά τη διάρκεια της ανηλικότητάς τους.

¹⁰⁶ Δεν θεωρείται εισόδημα του ανηλίκου το ποσό της διατροφής που επιδικάζεται ή συμφωνείται συμβολαιογραφικά και καταβάλλεται σε αυτό. Αντίθετα το ποσό που επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε και καταβάλλεται σε σύζυγο, θεωρείται εισόδημά του.

¹⁰⁷ Λ. Κόντος- Μάναλης, ό.π., σελ. 142.

Για τα εισοδήματα αυτά¹⁰⁸ το ανήλικο τέκνο υπέχει δική του φορολογική υποχρέωση και στις περιπτώσεις αυτές υποβάλλεται χωριστή φορολογική δήλωση από το γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα, σύμφωνα με το άρθρο 61 § 3 περίπτ. β' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ).

Το εισόδημα από περιουσιακό στοιχείο που περιήλθε στο ανήλικο τέκνο με χαριστική παροχή του γονέα του, φορολογείται απευθείας στο όνομα του γονέα που το παραχώρησε.

Χρόνος επιβολής του φόρου (άρθρο 3 ν. 2238/1994)

Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 3 § 1 κάθε οικονομικό έτος, στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος της φορολογίας, δηλαδή στο εισόδημα που γίνεται απαιτητό ανεξάρτητα από το αν αυτό εισπράχθηκε ή όχι από το δικαιούχο.

Η διατύπωση του άρθρου εμπνέεται από την αρχή του ετήσιου της φορολογίας, σύμφωνα με την οποία ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου φορολογούμενου κάθε χρόνο (ενιαύσιο του φόρου). Το Κράτος έχει την εξουσία την πρώτη ημέρα κάθε έτους να επιβάλει φόρο στο συνολικό καθαρό εισόδημα που έχει προκύψει στο αμέσως προηγούμενο έτος της φορολογίας¹⁰⁹. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος αναφέρεται στην κατάσταση που υπάρχει κατά την έναρξη του φορολογικού έτους (δηλαδή την 1^η Ιανουαρίου) και η επιβολή του δεν επηρεάζεται από γεγονότα μεταγενέστερα από αυτή τη χρονολογία. Το γεγονός ότι ο φόρος αφορά σε εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' ένα έτος, έχει την έννοια ότι ο φόρος αυτού του έτους είναι ανεξάρτητος από το φόρο του προηγούμενου ή του επόμενου έτους.

¹⁰⁸ Τα εισοδήματα αυτά αποτελούν περιπτώσεις κατά τις οποίες εκ των πραγμάτων δεν παρέχεται η δυνατότητα στους γονείς να καταστρατηγήσουν την προοδευτική κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τη μέθοδο της μεταβίβασης εν ζωή από χαριστική αιτία τα περιουσιακά στοιχεία, που αποτελούν την πηγή των εισοδημάτων αυτών. Πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που αποδίδουν εισόδημα στα ανήλικα τέκνα και περιήλθαν σε αυτά από χαριστικές μεταβιβάσεις τρίτων προσώπων ή και των γονέων τους αλλά μετά το θάνατό τους, όπως για παράδειγμα από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή αιτία θανάτου.

¹⁰⁹ Για παράδειγμα, την 1η Ιανουαρίου 2006 το Κράτος μπορεί να επιβάλει φόρο στο συνολικό καθαρό εισόδημα που έχει προκύψει από στο προηγούμενο οικονομικό έτος, δηλαδή από την 1/1/2005 έως την 31/12/2005.

Η αρχή του ετήσιου της φορολογίας καθιερώθηκε για λόγους καταρχήν πολιτικούς, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος των εσόδων και των εξόδων, ο οποίος δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί εάν η ψήφιση του προϋπολογισμού γινόταν για περισσότερα έτη ή για απεριόριστο χρονικό διάστημα. Ακόμη, τεχνικοί λόγοι οδηγούν στην καθιέρωση αυτής της αρχής, καθώς στην πράξη είναι δύσκολη η πρόβλεψη εσόδων και εξόδων για μεγάλη χρονική περίοδο και η πραγματοποίηση ελέγχου στο καθαρό εισόδημα για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από το ένα έτος.

Από την αρχή του ετήσιου της φορολογίας απορρέει¹¹⁰ και η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, κάθε φορολογική περίοδος (ή διαχειριστική περίοδος ή χρήση) είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων μιας χρήσης με τις επόμενες ή τις προηγούμενες.

Εξάιρεση από την αρχή προβλέπεται με τη διάταξη του άρθρου 4 § 3 εδάφ. γ', όπου υιοθετείται η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία οι ζημιές που έχουν προκύψει σε κάποια χρήση επιτρέπεται να μεταφερθούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις προς συμψηφισμό σε επόμενες χρήσεις, που συνήθως δεν υπερβαίνουν τις πέντε.

Οικονομικό έτος: Με βάση το άρθρο 4 του ν. 2362/1995 «περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 247), οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα, τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του Κράτους». Το οικονομικό έτος, το οποίο συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα και αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Την ίδια διάταξη περιλαμβάνει και το άρθρο 3 § 2 του ν. 2238/1994.

Φορολογικό έτος : με τον όρο αυτό νοείται το οικονομικό έτος κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία. Το φορολογικό έτος είναι το επόμενο έτος από εκείνο όπου

¹¹⁰ Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων καθιερώθηκε αρχικά στη φορολογική νομοθεσία με το ν.1640/1919 κι έκτοτε περιλήφθηκε στις φορολογικές μεταρρυθμίσεις που επεχείρησαν το ν.δ. 3323/1955 και ο ν.2238/1994.

έχει προκύψει το φορολογητέο εισόδημα. Ως βάση της φορολογίας λαμβάνεται το αμέσως επόμενο έτος από την απόκτηση του εισοδήματος, καθώς με αυτό τον τρόπο το εισόδημα είναι εκκαθαρισμένο τον επόμενο χρόνο της απόκτησής του, και επομένως γνωστό στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Διαχειριστικό έτος, είναι το έτος μέσα στο οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (όπως για παράδειγμα πωλήσεις, αγορές, εισπράξεις, πληρωμές) μιας οικονομικής μονάδας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση διαχειριστικό έτος είναι εκείνο, κατά το οποίο αποκτήθηκε το εισόδημα. Το διαχειριστικό έτος συμπίπτει εννοιολογικά με τον όρο «χρήση».

Αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου

Η έννοια του οικονομικού έτους συνδέεται στενά με την αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου. Με το άρθρο 78 § 1 και 2 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της μη αναδρομικότητας των νόμων, οι οποίοι επιβάλλουν οικονομικά βάρη και ιδίως φόρους. Συγκεκριμένα, το άρθρο έχει ως εξής :«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο νόμος. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Η αρχή αυτή καθιερώθηκε για να προστατεύσει τους φορολογούμενους – πολίτες από τυχόν αυθαιρεσίες της εκτελεστικής εξουσίας. Η επιβολή του φόρου έχει σοβαρές επιπτώσεις στην οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου, αφού ο φόρος αποτελεί αφαίρεση μέρους από την περιουσία και το εισόδημά του, γιαυτό και η επιβολή και η είσπραξη του φόρου θα πρέπει να γίνεται όχι αυθαίρετα, αλλά με κανόνες γνωστούς εκ των προτέρων.

Αξίζει τέλος να σημειωθεί πως το Σύνταγμα δεν απαγορεύει την αναδρομική ισχύ των ευμενών φορολογικών νόμων, δηλαδή εκείνων που θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία ή μειώσεις του φορολογικού συντελεστή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 4 § 2 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) το εισόδημα ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται, διακρίνεται σε έξι κατηγορίες. Η πρώτη από αυτές είναι η κατηγορία του εισοδήματος από ακίνητα.

Ο νόμος περιέχει λεπτομερείς διατάξεις για κάθε κατηγορία εισοδήματος. Ειδικότερα, τα άρθρα 20-23 του νόμου αναφέρονται στο εισόδημα από ακίνητα, δηλαδή στο έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση ακινήτων.

Άρθρο 20 ν. 2238/1994 (εισόδημα και απόκτησή του)

Με το άρθρο 20 § 1 του ΚΦΕ ορίζεται σαφώς ποιο μπορεί να είναι το εισόδημα από ακίνητα και γίνεται ρητή αναφορά στα πρόσωπα, τα οποία το αποκτούν και υπόκεινται σε φόρο.

Το εισόδημα από ακίνητα αποκτάται από κάθε πρόσωπο, στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο¹¹¹ ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή με χρησικτησία το δικαίωμα της πλήρους κυριότητας, νομής¹¹², επικαρπίας¹¹³, ή οίκησης¹¹⁴, καθώς και από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας¹¹⁵, κατά περίπτωση.

¹¹¹ Η μεταβίβαση του ακινήτου μπορεί να γίνει μόνο με οριστικό συμβόλαιο (σχετικά ορίζει το άρθρο 1033 ΑΚ). Σε περίπτωση που έχει συναφθεί προσύμφωνο, αυτό δεν έχει καμία συνέπεια ως προς την μεταβολή του προσώπου που έχει την κυριότητα του ακινήτου. Το προσύμφωνο αποτελεί απλώς μια ενοχική σύμβαση, η οποία δεν μεταγράφεται και συνεπώς δεν μπορεί να μεταβιβαστεί εμπράγματο δικαίωμα. Κατ' επέκταση, σε περίπτωση σύναξης προσυμφώνου για τη μεταβίβαση ακινήτου, υπόχρεος εξακολουθεί να είναι ο αρχικός κύριος και να έχει τις ίδιες φορολογικές υποχρεώσεις σχετικά με το εισόδημα από αυτό το ακίνητο που είχε και πριν τη σύναξη του προσυμφώνου. Αναλογικά ισχύουν και για τη μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας με ιδιωτικό συμφωνητικό (σχετικά ορίζει το άρθρο 1143 ΑΚ).

¹¹² Ως νομή ορίζεται στο άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα η άσκηση της φυσικής εξουσίας πάνω σε πράγμα με διάνοια κυρίου.

¹¹³ Η επικαρπία ανήκει στην κατηγορία των προσωπικών δουλειών και συνίσταται σύμφωνα με το άρθρο 1142 του Αστικού Κώδικα στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του.

¹¹⁴ Η οίκηση αποτελεί κι αυτή μορφή προσωπικής δουλειάς, όπως και η επικαρπία. Σύμφωνα με το άρθρο 1183 ΑΚ που ορίζει σχετικά, η οίκηση συνίσταται στο εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμά της. Στο άρθρο 1185 ΑΚ ορίζεται ότι η οίκηση είναι αμεταβίβαστη κι αποσβήνεται με το θάνατο του δικαιούχου.

¹¹⁵ Στο άρθρο 1166 του Αστικού Κώδικα ορίζεται μεταξύ άλλων ότι η επικαρπία, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά, είναι αμεταβίβαστη. Η άσκησης της μπορεί να μεταβιβαστεί σε άλλον για χρόνο που δεν

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους, προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες¹¹⁶ και εμφυτεύσεις¹¹⁷ που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του αναγκαστικού νόμου (α.ν.) 2783/1941¹¹⁸.

Στη φορολογία εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται η απόκτηση εισοδήματος από ακίνητα σε πρόσωπο που δεν αποκτά το εισόδημα με μια από τις προαναφερόμενες ιδιότητες κατοχής εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Ο λόγος για τον οποίο τα πρόσωπα αυτά αναφέρονται στο νόμο περιοριστικά είναι η αποφυγή περιπτώσεων διάσπασης του εισοδήματος με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και ο αποκλεισμός περιπτώσεων απόκτησης εισοδήματος ακινήτων από πρόσωπα που έχουν ενοχικό δικαίωμα χρήσης ή τους έχουν μεταβιβασθεί με μη νόμιμο τρόπο εμπράγματα δικαιώματα ή η νομή ακινήτων, για να αποφευχθούν καταστρατηγήσεις, όπως συμβαίνει σε περιπτώσεις σύστασης χρυσιδανείου, παραχώρησης της οίκησης άτυπα ή με ιδιωτικό συμφωνητικό, σύστασης επικαρπίας με προσύμφωνο, μεταβίβασης του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας με ιδιωτικό συμφωνητικό, δηλαδή αντίθετα με όσα ορίζονται στο νόμο (κυρίως στον Αστικό Κώδικα) για τον τύπο που απαιτείται για τη σύσταση ή/και μεταβίβαση κάποιου από αυτά τα δικαιώματα.

Εισόδημα από ακίνητα είναι εκείνο που προκύπτει κάθε οικονομικό ή - κατά περίπτωση - γεωργικό έτος από εκμίσθωση ή επίταξη ή ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση¹¹⁹ ή δωρεάν παραχώρηση μιας ή περισσότερων οικοδομών ή από εκμίσθωση γαιών. Σε αυτή την κατηγορία έχουν συμπτυχθεί οι πηγές εισοδήματος από

υπερβαίνει τη διάρκεια της επικαρπίας. Συνεπώς αυτό που μπορεί να μεταβιβαστεί είναι μόνο η άσκηση της επικαρπίας κι όχι το ίδιο το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας.

¹¹⁶ Στο βυζαντινορωμαϊκό δίκαιο η επιφάνεια ήταν το εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο, το οποίο παρείχε στον δικαιούχο (επιφανειούχο) την εξουσία να έχει πάνω σε ξένο έδαφος οικοδομή και να επωφελείται από αυτή ως ιδιοκτήτης. Ο επιφανειούχος είχε την υποχρέωση να καταβάλλει στον κύριο του εδάφους το συμφωνημένο ετήσιο αντάλλαγμα (εδαφονόμιο) καθώς και τα δημόσια τέλη.

¹¹⁷ Στο βυζαντινορωμαϊκό δίκαιο η εμφύτευση ήταν το εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο, το οποίο παρείχε στον δικαιούχο (εμφυτευτή) εξουσία ανάλογη σχεδόν με αυτή του ιδιοκτήτη (δηλαδή εξουσία χρήσης, κάρπωσης και γενικά ελεύθερης ενέργειας πάνω στο ακίνητο υπό τον όρο της μη χειροτέρευσής του) με αντάλλαγμα την καταβολή ετήσιου ανταλλάγματος (που ονομαζόταν «κανόνας» ή «εμφύτευμα» και συνίστατο είτε σε χρήμα είτε σε μέρος των καρπών του κτήματος). Η εμφύτευση ήταν δικαίωμα μεταβιβαστό και κληρονομητό με κύριο γνώρισμα τη διάρκειά του στο διηνεκές.

¹¹⁸ Ο αναγκαστικός νόμος 2783/1941 είναι ο εισαγωγικός νόμος του Αστικού Κώδικα, ο οποίος ορίζει ότι κατά την εισαγωγή του ΑΚ υφιστάμενα εμπράγματα δικαιώματα εμφυτεύσεως και επιφάνειας διατηρούνται, ενώ εξακολουθούν να διέπονται από τις έως τότε ισχύουσες ειδικές διατάξεις.

¹¹⁹ Ως ιδιοχρησιμοποίηση εννοείται η χρήση της οικοδομής για επαγγελματική στέγη.

οικοδομές και εκμίσθωση γαιών, λόγω της ταυτότητας του αντικειμένου τους. Υπό το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, δηλαδή το ν.δ. 3323/1955 τα εισοδήματα από οικοδομές και εκμίσθωση γαιών κατατάσσονταν ως εισοδήματα Α' και Β' πηγής αντίστοιχα. Ωστόσο πριν τη θέσπιση του ν. 2238/1994, μεσολάβησε ο ν. 1828/1989 (άρθρο 6 § 2), με τον οποίο ενοποιήθηκαν οι κατηγορίες Α' και Β' σε μια ενιαία κατηγορία ως εισόδημα από ακίνητα. Την ίδια ρύθμιση επανέλαβε και ο ν. 2238/1994 στα άρθρα 4 § 2 και 20 § 1. Υπ' αυτή την έννοια το εισόδημα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνει τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη οικοδομημένων ακινήτων (δηλαδή των γαιών), καθώς επίσης και το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κύριο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης του ακινήτου¹²⁰.

Ως εισόδημα που αποκτάται από ακίνητα ο νόμος εννοεί εκείνο το εισόδημα που έχει καταστεί αντικείμενο αγώγιμου δικαιώματος, για το οποίο ο ιδιοκτήτης ή επικαρπωτής ή νομέας απέκτησε απαίτηση είσπραξης κατά του υποχρέου, ανεξάρτητα από το αν το εισόδημα αυτό έχει ήδη εισπραχθεί¹²¹. Με άλλα λόγια, εάν ο ιδιοκτήτης ή επικαρπωτής ή νομέας δεν έχει εισπράξει για οποιονδήποτε λόγο ολόκληρο ή ένα μέρος π.χ. του ενοικίου, το γεγονός αυτό δεν μπορεί ν' ασκήσει επιρροή στο δικαίωμα του Κράτους να επιβάλλει φόρο σε ολόκληρο το ποσό του ενοικίου. Συνεπώς ο φορολογούμενος ιδιοκτήτης ή νομέας ή επικαρπωτής του ακινήτου οφείλει να περιλάβει στο εισόδημά του και τα μισθώματα που είναι μεν δεδουλευμένα, αλλά δεν εισπράχθηκαν μέσα στο αντίστοιχο οικονομικό ή γεωργικό έτος¹²² οφείλει δηλαδή να συμπεριλάβει και τα τυχόν καθυστερούμενα μισθώματα¹²².

¹²⁰ Για τις οποίες κάνει λόγο το άρθρο 21 του ν. 2238/1994.

¹²¹ Εξαιρέση από τον κανόνα αυτόν αποτελεί η § 7 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, όπου προβλέπεται ότι δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, τα οποία αποδεδειγμένα δεν εισπράχθηκαν, εφόσον όμως αυτά εκχωρήθηκαν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

¹²² Για τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση διάταξη νόμου ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Η διαφορά του μισθώματος που επιδικάζεται θεωρείται εισόδημα και πρέπει να δηλώνεται από τον υπόχρεο με την υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων των οικονομικών ετών στα οποία αυτή ανάγεται.

Ενδεικτικά αναφέρεται η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ), σχετικά με το θέμα του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης του εκμισθωτή επί δικαστικής αναπροσαρμογής του μισθώματος ακινήτου, σύμφωνα με την οποία επί δικαστικής αναπροσαρμογής μισθώματος ακινήτου, το μέρος του μισθώματος, το οποίο ήταν απαιτητό με βάση τη σύμβαση των μερών, πρέπει να δηλωθεί οπωσδήποτε στο χρόνο που κατέστη απαιτητό κατά τη σύμβαση, οπότε και δέον να φορολογηθεί ή να εκχωρηθεί στο Δημόσιο κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 4 παρ.7 του Ν 2238/94, ενώ το μέρος του μισθώματος, για το οποίο δεν χορηγήθηκε αναστολή μετά την τελεσίδικη αναπροσαρμογή του, είναι απαιτητό και άρα φορολογητέο κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του Εφετείου, ενώ το

Υπόχρεοι σε φόρο για το εισόδημα από ακίνητα

Από το άρθρο 20 § 1 προκύπτει ότι το εισόδημα από ακίνητα (δηλαδή είτε είναι οικοδομές είτε είναι γαίες) είναι το εισόδημα που αποκτάται από κάθε πρόσωπο φυσικό ή νομικό που βρίσκεται σε σχέση κυριότητας, νομής ή επικαρπίας προς το ακίνητο. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι ο νόμος θέλει να υποβάλει σε φορολογία όχι μόνο τον κύριο του ακινήτου, αλλά και όποιον απολαμβάνει τις ωφέλειες του ακινήτου σε οποιαδήποτε νομική σχέση κι αν βρίσκεται με το ακίνητο αυτός¹²³.

Συνήθως εκείνος που απολαμβάνει τις ωφέλειες από το ακίνητο είναι ο κύριός του. Σε άλλες περιπτώσεις όμως όπου το εισόδημα από το ακίνητο το καρπώνεται όχι ο ιδιοκτήτης του αλλά άλλο πρόσωπο ως νομέας ή επικαρπωτής για παράδειγμα, ως εισοδηματίας θα πρέπει να θεωρείται αυτός ο τελευταίος και όχι ο κύριος του ακινήτου, που δεν απολαμβάνει τις ωφέλειες από το ακίνητο¹²⁴.

Ειδικότερες περιπτώσεις υποχρέων σε φόρο θα μπορούσαν ν' αναφερθούν στις εξής περιπτώσεις :

A. περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου όταν ο πωλητής έχει προεισπράξει τα μισθώματα.

Σε αυτή την περίπτωση, από τη στιγμή που μεταβιβάστηκε το ακίνητο, υπόχρεος σε φόρο θα είναι ο νέος ιδιοκτήτης και όχι ο πωλητής, έστω κι αν ο τελευταίος έχει προεισπράξει τα μισθώματα ή είχε υποβάλλει σχετική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία περιλάμβανε και το εισόδημα από τα μισθώματα του ακινήτου που είχε προεισπράξει¹²⁵. Ο αγοραστής βέβαια έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πωλητή για τα μισθώματα που ο τελευταίος προεισέπραξε, εκτός εάν υπήρξε μεταξύ των συμβαλλομένων διαφορετική συμφωνία.

B. περίπτωση εικονικής μεταβίβασης της επικαρπίας ακινήτου.

Σε περίπτωση που έλαβε χώρα εικονική μεταβίβαση της επικαρπίας ακινήτου, με σκοπό την καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, υπόχρεος σε φόρο θα πρέπει να θεωρηθεί εκείνος που μεταβίβασε την επικαρπία, έστω και εικονικά.

ανασταλέν μέρος του αναπροσαρμοσθέντος μισθώματος είναι απαιτητό και φορολογητέο, κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του Αρείου Πάγου.

¹²³ Α. Κοψιαύτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 55 επ.

¹²⁴ Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 480.

¹²⁵ Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 481.

Γ. περίπτωση δωρεάν παραχώρησης της χρήσης ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο.

Όταν ο ιδιοκτήτης του ακινήτου παραχωρεί τη χρήση αυτού δωρεάν σε τρίτο πρόσωπο, υπόχρεος σε φόρο θα είναι ο ίδιος ο ιδιοκτήτης και όχι το τρίτο πρόσωπο που κάνει χρήση του ακινήτου. Εδώ η δωρεάν παραχώρηση του ακινήτου εξομοιώνεται με την εκμίσθωση αυτού.

Δ. περίπτωση χρήσης ή οίκησης της οικοδομής.

Στην περίπτωση της χρήσης και της οίκησης, πρόκειται εμπράγματα δικαιώματα που έχουν τη μορφή προσωπικής δουλείας, με την έννοια ότι οι δικαιούχοι αυτών έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιούν ή να κατοικούν σε ξένη οικοδομή. Σε αυτή την περίπτωση υπόχρεος σε φόρο δεν είναι ο κύριος του ακινήτου, αλλά ο δικαιούχος της δουλείας, δηλαδή εκείνος που έχει το δικαίωμα της χρήσης ή της οίκησης και καρπώνεται τις ωφέλειες που προκύπτουν από το ακίνητο.

Ε. περίπτωση επικαρπίας και ψιλής κυριότητας.

Όταν ο κύριος του ακινήτου παραχωρεί την επικαρπία σε τρίτο πρόσωπο (επικαρπωτή), τότε αυτός λέγεται ψιλός κύριος¹²⁶ καθώς απομακρύνεται από την κάρπωση των ωφελειών από το ακίνητο. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος σε φόρο εισοδήματος δεν είναι ο ψιλός κύριος αλλά ο επικαρπωτής, καθώς αυτός καρπώνεται τις ωφέλειες από το ακίνητο¹²⁷.

Στ. περίπτωση συγκυριότητας.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ή συνιδιοκτησίας, υπόχρεος σε φόρο είναι ο καθένας από τους συνιδιοκτήτες για το μερίδιο που του ανήκει από το εισόδημα του ακινήτου. Εάν λοιπόν το εισόδημα από ακίνητα το καρπώνονται περισσότεροι από έναν ιδιοκτήτες, ο καθένας από αυτούς υποχρεούται να υποβάλει δική του δήλωση για το μερίδιο που του αναλογεί από το εισόδημα του ακινήτου.

¹²⁶ Στην επικαρπία η κυριότητα απογυμνώνεται από τις εξουσίες της πλήρους χρήσης και κάρπωσης του πράγματος και περιορίζεται μόνο στην εξουσία του κυρίου να διαθέτει το πράγμα. Ο επικαρπωτής (δικαιούχος της επικαρπίας) έχει την εξουσία για πλήρη χρήση και κάρπωση του ξένου πράγματος, χωρίς να θίγει την ουσία του (άρθρο 1142 του Αστικού Κώδικα).

¹²⁷ Σχετική είναι η γνωμοδότηση του ΝΣΚ 64/2001, σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση μεταβίβασης του μισθωμένου ακινήτου ή του εμπραγμάτου δικαιώματος της επικαρπίας, ο αποκτών καθίσταται δικαιούχος των μισθωμάτων από της μεταγραφής του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου. Σε περίπτωση μεταβίβασης του ενοχικού δικαιώματος της άσκησης της επικαρπίας, ο προς όν η μεταβίβαση καθίσταται δικαιούχος των μισθωμάτων από της κατάρτισης του συμβολαίου, πλην αντίθετης συμφωνίας. Παρά τη μεταβίβαση, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ δύναται να φορολογήσει τα μισθώματα στο όνομα του μεταβιβάσαντος, εφόσον αποδείξει την εικονικότητα της μεταβίβασης. Τα ως άνω ισχύουν και επί μεταβίβασης του δικαιώματος της νομής.

Ζ. Εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε προσωπικές εταιρίες.

Οι προσωπικές εταιρίες συχνά επενδύουν ένα μέρος από το κεφάλαιό τους σε ακίνητα, είτε για να τα χρησιμοποιήσουν για τις δικές τους ανάγκες είτε να τα εκμεταλλευτούν εκμισθώνοντάς τα. Σε περίπτωση που το ακίνητο ανήκει σε προσωπική εταιρία, τότε υπόχρεος σε φόρο¹²⁸ γι' αυτό το εισόδημα είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρίας¹²⁹. Το ίδιο ισχύει και για τις ΑΕ και τις ΕΠΕ. Τα εισοδήματα από ακίνητα φορολογούνται όλα στην Α' κατηγορία, έστω κι αν ανήκουν κατά κυριότητα σε προσωπική εμπορική εταιρία. Ο εμπορικός χαρακτήρας της εταιρίας δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα αυτών των εισοδημάτων ως εισοδημάτων Α' κατηγορίας, γιατί και τα έσοδα προσωπικής εταιρίας από την εκμίσθωση των ακινήτων ή την ιδιοχρησιμοποίηση αυτών πρέπει να δηλώνονται ως έσοδα της εταιρίας από ακίνητα και όχι ως έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις (εισοδήματα Δ' κατηγορίας).

Έννοια ακινήτου

Για τον ορισμό της έννοιας του ακινήτου, ιδιαίτερα σημαντικές είναι οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 948 ΑΚ ορίζεται ότι ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Στη συνέχεια, το άρθρο 953 ΑΚ ορίζει το συστατικό ως εκείνο το μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κυρίου πράγματος (δηλαδή του εδάφους) ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους. Στο άρθρο 954 ΑΚ ως συστατικά του ακινήτου αναφέρονται τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως τα οικοδομήματα, τα προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνέχονται με το έδαφος, το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή, οι σπόροι μόλις σπαρθούν και τα φυτά μόλις φυτευτούν, καθώς και όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση του οικοδομήματος (δηλαδή τα οικοδομικά υλικά) ή συναρμόστηκαν σε αυτό.

Ακίνητα είναι λοιπόν οι εκτάσεις γης, τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις που κτίστηκαν πάνω σε αυτές. Ακίνητα θεωρούνται επίσης και οι προκατασκευασμένες

¹²⁸ Πριν την ισχύ του ν. 2065/1992, υπόχρεοι για το φόρο εισοδήματος για ακίνητα που ανήκαν στην εταιρία ήταν τα φυσικά πρόσωπα που ήταν μέλη των προσωπικών εταιριών, κατά την αναλογία συμμετοχής τους.

¹²⁹ Διαφορετική βέβαια είναι η αντιμετώπιση στην περίπτωση όπου ένα πρόσωπο παραχωρεί τη χρήση ακινήτου σε μια προσωπική εταιρία έναντι της εταιρικής του εισφοράς και ταυτόχρονα η κυριότητα παραμένει στο πρόσωπο που κάνει την εισφορά. Σε τέτοια περίπτωση υπόχρεος σε φόρο είναι εκείνος που εισφέρει το ακίνητο.

οικίες, όταν συνδεθούν με το έδαφος κατά τρόπο ώστε να μην είναι εφικτός ο αποχωρισμός τους από αυτό χωρίς βλάβη της ουσίας τους, γιατί έγιναν συστατικά του εδάφους.

Τα ακίνητα διακρίνονται σε αγροτικά και αστικά. Ως κριτήριο γι' αυτή τη διάκριση χρησιμοποιείται ο οικονομικός σκοπός του ακινήτου, χωρίς να έχει σημασία η περιοχή όπου βρίσκεται: εάν προορίζεται για καλλιέργεια είναι αγροτικό.

Το αντικείμενο του φόρου ειδικότερα

1. Εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών

Εισόδημα από οικοδομές στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος εισοδήματος, είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από εκμίσθωση οικοδομών και αποκτάται από κάθε πρόσωπο που είναι ιδιοκτήτης, νομέας ή επικαρπωτής. Το μίσθωμα συνίσταται συνήθως σε χρήμα, αλλά μπορεί να είναι και σε είδος ή σε άλλες αξίες δεκτικές χρηματικής αποτίμησης, χωρίς να αλλάζει ο χαρακτήρας της σύμβασης ως μίσθωσης.

2. Εισόδημα από εκμίσθωση γαιών

Σύμφωνα με το άρθρο 20 § 1, ως εισόδημα από εκμίσθωση γαιών στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος εισοδήματος είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε γεωργικό έτος από εκμίσθωση γαιών (δηλαδή το μίσθωμα)¹³⁰.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 619 του Αστικού Κώδικα, με τη σύμβαση της μίσθωσης αγροτικού κτήματος (αγρομίσθωση) ο εκμισθωτής έχει την υποχρέωση να παραχωρήσει τη χρήση και κάρπωση του μισθίου στο μισθωτή με αντάλλαγμα την καταβολή μισθώματος. Το μίσθωμα συνήθως συνίσταται σε χρήμα, μπορεί όμως να είναι και σε είδος. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 641 του Αστικού Κώδικα, στη μίσθωση αγροτικού κτήματος το μίσθωμα μπορεί να συμφωνηθεί σε ποσοστό των καρπών (επίμορτη αγροληψία¹³¹) που προσδιορίζεται με βάση την επιτόπια συνήθεια, εάν δεν έχει οριστεί κάτι άλλο. Τέλος, στη μίσθωση αγροτικού κτήματος εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για τη μίσθωση πράγματος (άρθρο 620 ΑΚ).

¹³⁰ Επομένως δεν αποτελεί εισόδημα η ιδιοχρησιμοποίηση ή η ιδιοεκμετάλλευση των γαιών, εκτός εάν εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις (εισόδημα Ε' πηγής).

¹³¹ Ειδικότερη αναφορά για την επίμορτη αγροληψία γίνεται παρακάτω στην ανάλυση του άρθρου 21 § 1 περίπτ. ζ' του ν. 2238/1994.

3. Εισόδημα από ιδιοκατοίκηση (τεκμαρτό εισόδημα), από ιδιόχρηση οικοδομής, από δωρεάν παραχώρηση της οικοδομής σε τρίτο.

Μια ακόμη κατηγορία εισοδήματος από ακίνητα, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 20 του νόμου, αποτελεί η περίπτωση της ιδιοκατοίκησης. Σε αυτή την περίπτωση έχουμε τεκμαρτό δηλαδή έμμεσο εισόδημα.¹³²

Η θέσπιση της φορολογίας του εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση έγινε για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης. Εκείνος που ιδιοκατοικεί θεωρείται ότι πραγματοποιεί ένα αφανές εισόδημα, καθώς εξοικονομεί χρήματα που θα πλήρωνε για μίσθωση κατοικίας. Στην αντίθετη περίπτωση, όπου η ιδιοκατοίκηση δεν θα φορολογούνταν, το αποτέλεσμα θα ήταν να υφίσταται διαφορετική μεταχείριση εκείνος που ιδιοκατοικεί από τους υπόλοιπους φορολογούμενους οι οποίοι αποκτούν εισόδημα από την εκμίσθωση των οικοδομών. Οι ίδιοι λόγοι επέβαλλαν και τη φορολόγηση του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση οικοδομής αλλά και από τη δωρεάν παραχώρηση της οικοδομής σε τρίτο πρόσωπο.

Ο τρόπος της ανεύρεσης του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση αναφέρεται στο άρθρο 22 του ν. 2238/1994. Το εισόδημα αυτό βρίσκεται συνήθως με σύγκριση της οικοδομής που ιδιοκατοικείται ή ιδιοχρησιμοποιείται με άλλες παρόμοιες οικοδομές, οι οποίες εκμισθώνονται.

Ως ιδιοχρησιμοποιούμενη οικοδομή θεωρείται εκείνη που είναι κατάλληλα εξοπλισμένη με έπιπλα και λοιπά αναγκαία σκεύη και λόγω των εκάστοτε συνθηκών είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί από τον ιδιοκτήτη της.

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία προέβλεπε απαλλαγή του τεκμαρτού εισοδήματος από οικοδομές επιφάνειας μέχρι 150 τετραγωνικά μέτρα, προσ αυξανόμενο κατά 20 τ.μ. για κάθε τέκνο μετά το δεύτερο που βάρυνε το φορολογούμενο. Με το άρθρο 2 § 2 του ν. 3091/2002 η απαλλαγή αυτή επεκτάθηκε στο ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση ανεξάρτητα από την επιφάνεια¹³³.

¹³² Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 472.

¹³³ Ειδικότερα στοιχεία για το θέμα της ιδιοκατοίκησης και του τρόπου φορολόγησης του εισοδήματος από την ιδιοκατοικούμενη οικοδομή αναφέρονται παρακάτω στην ανάλυση του άρθρου 22 § 3 ΚΦΕ.

4. Εισόδημα από επίταξη

Η επίταξη αποτελεί κυριαρχική πράξη δημοσίου δικαίου, αποτελεί μορφή αναγκαστικής μίσθωσης, δημιουργεί ενοχική σχέση μεταξύ του επιτάσσοντος Δημοσίου και του ιδιώτη, η οποία έχει ως συνέπεια την υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης ως αντάλλαγμα για τη στέρηση της χρήσης του ακινήτου υπό επίταξη. Κατά συνέπεια, η επίταξη προσομοιάζει με τη μίσθωση και το εισόδημα που προέρχεται από αυτή εξομοιώνεται με εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων¹³⁴.

Υπ' αυτή τη λογική, στο άρθρο 20 § 1 του ΚΦΕ ορίζεται πως το ποσό που καταβάλλεται με τη μορφή αποζημίωσης για ακίνητο που έχει επιταχθεί, αποτελεί εισόδημα από ακίνητα (Α' πηγής) και για το λόγο αυτό πρέπει να συνυπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου. Τέλος, η επίταξη αφορά τόσο τις οικοδομές, όσο και τις γαίες¹³⁵.

5. Εισόδημα από εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος της οικοδομής και με έπιπλα ή μηχανήματα

Το άρθρο 20 § 3 ορίζει ρητά ότι κατά την εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος της οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των επίπλων ή μηχανημάτων που εκμισθώνονται μαζί.

Όταν εκμισθώνονται χωριστά τα έπιπλα ή μηχανήματα από την οικοδομή, τότε το εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση των επίπλων ή μηχανημάτων θεωρείται εισόδημα που προέρχεται από τη Ζ' πηγή (εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή) και όχι από την Α' πηγή (εισόδημα από ακίνητα). Ωστόσο, καθώς πρακτικά είναι δύσκολο να διαχωριστεί το ενοίκιο της οικοδομής από το ενοίκιο της χρήσης των επίπλων ή μηχανημάτων, ο φορολογικός νομοθέτης θεωρεί ως εισόδημα από ακίνητα ολόκληρο το εισόδημα που προέρχεται από την εκμίσθωση της οικοδομής μαζί με τα έπιπλα ή μηχανήματα.

¹³⁴ Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 517.

¹³⁵ Με τη υπ' αριθμ. 298/1991 γνωμοδότηση το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έκρινε πως η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω επίταξης στους ιδιοκτήτες των γαιών : για την αξία του φυτικού κεφαλαίου που κόπηκε, αυτή αποτελεί αποζημίωση για τη ζημία που υπέστη ο ιδιοκτήτης και ως εκ τούτου δεν υπόκειται στη φορολογία εισοδήματος, για την αξία της ηρτημένης εσοδείας, αυτή αποτελεί φορολογητέο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (δηλαδή Ε' πηγής) και τέλος, για το ενοίκιο εδάφους το ποσό της αποζημίωσης είναι εκλαμβάνεται ως εισόδημα από εκμίσθωση γαιών. [Α. Κοψιάυτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 53 επ. και Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 473].

Ως έπιπλα θεωρούνται εκείνα τα είδη που προορίζονται για τη χρήση των οικημάτων, όπως είναι τα τραπέζια και τα κρεβάτια. Δεν θεωρούνται έπιπλα για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 20 § 3 όσα από τα παραπάνω είναι ακίνητα από τον προορισμό τους, π.χ. οι εντοιχισμένες ντουλάπες.

Επειδή ο νόμος αναφέρει ρητά ότι σε περίπτωση εκμίσθωσης συνυπολογίζεται το μίσθωμα των επίπλων και των μηχανημάτων, στην ιδιοκατοίκηση ή στην ιδιόχρηση δεν συνυπολογίζεται το (τεκμαρτό βέβαια) μίσθωμα των επίπλων ή μηχανημάτων.

Έννοια γαιών

Στο άρθρο 20 § 4 αποδίδεται η έννοια των γαιών: πρόκειται για τις καλλιεργήσιμες εκτάσεις, τα δάση και τις δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και τις κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και τα λατομεία, τις πηγές, τα φρέατα, τις λίμνες και τις δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία, καθώς και κάθε άλλη έκταση γης μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις ύλες που είναι κάτω από το έδαφος.

Ειδικότερα : οι καλλιεργήσιμες εκτάσεις είναι εκτάσεις που καλλιεργούνται με διάφορα γεωργικά φυτά, τα δάση είναι οι μεγάλες εκτάσεις οι οποίες καλύπτονται από πυκνή βλάστηση άγριων δένδρων και θάμνων, τα λιβάδια είναι εκτάσεις γης με χορτάρι, κατάλληλες για τη βοσκή και τη διατροφή των ζώων, μεταλλείο είναι ο χώρος όπου γίνεται εξόρυξη μετάλλων καθώς και το σύνολο των σχετικών εγκαταστάσεων ενώ λατομείο είναι η έκταση η οποία προσφέρεται για την εξόρυξη πετρωμάτων χρησίμων για οικοδομικές εργασίες (όπως η άμμος και το μάρμαρο), φρέαρ είναι κάθε τεχνητό άνοιγμα που οδηγεί σε κοίτασμα μετάλλου, λίμνη είναι η κοιλότητα της γης η οποία περιέχει στάσιμο ή ελαφρώς κινούμενο νερό και δεν επικοινωνεί με τη θάλασσα ενώ δεξαμενή είναι ο χώρος για την αποθήκευση νερού, και, τέλος ιχθυοτροφείο είναι η εγκατάσταση κοντά σε παραθαλάσσιες ή παραποτάμιες τοποθεσίες, σε λιμνοθάλασσες κλπ, όπου πραγματοποιείται εκτροφή και αναπαραγωγή ψαριών για εμπορικούς σκοπούς.

Ανάλογα με τον τρόπο εκμετάλλευσης των παραπάνω περιπτώσεων, το εισόδημα θεωρείται ότι προέρχεται άλλοτε από ακίνητα (Α΄ και Β΄ πηγής) και άλλοτε από γεωργικές (Ε΄ πηγής) ή εμπορικές εκμεταλλεύσεις (Δ΄ πηγής).

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος

Σχετικά με τις οικοδομές, ως χρόνος κτήσεως είναι το οικονομικό έτος (δηλαδή από την 1^η Ιανουαρίου έως την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους) μέσα στο οποίο ο υπόχρεος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης των ενοικίων, που αποτελούν το αντικείμενο της φορολογίας¹³⁶. Επίσης, κατά τον ίδιο χρόνο θα θεωρηθούν ότι προέκυψαν και τα τεκμαρτά εισοδήματα από ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση ή από δωρεάν παραχώρηση. Σχετικά με τις γαίες, χρόνος κτήσεως θεωρείται το οικονομικό ή κατά περίπτωση το γεωργικό έτος, μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης των μισθωμάτων (ενοικίων) των γαιών.

Ειδικότερη αναφορά πρέπει να γίνει στο σημείο αυτό για το γεωργικό έτος. Το γεωργικό έτος αρχίζει την 1^η Οκτωβρίου και λήγει την 30^η Σεπτεμβρίου του επόμενου έτους. Σε αυτή την περίπτωση, σε φορολογία υπόκεινται τα εισοδήματα του γεωργικού έτους, το οποίο λήγει εντός του προηγούμενου οικονομικού έτους. Για παράδειγμα, το εισόδημα του γεωργικού έτους που άρχισε την 1/10/2004 και λήγει την 30/9/2005 θα δηλωθεί και θα φορολογηθεί το οικονομικό έτος 2006¹³⁷.

Άρθρο 21 ν. 2238/1994

Στο άρθρο 21 του ν. 2238/1994 αναφέρονται περιοριστικά ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης ακινήτων. Στην § 1 του άρθρου αυτού ορίζεται το εισόδημα ειδικών περιπτώσεων από οικοδομές.

1. εισόδημα από γήπεδα : ως εισόδημα από οικοδομές, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 21 § 1, λογίζεται και το εισόδημα από γήπεδα (δηλαδή μεγάλα οικόπεδα). Στην έννοια των ακινήτων περιλαμβάνονται όχι μόνο οι στεγασμένοι χώροι, αλλά και τα γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, ή ως χώροι που χρησιμοποιούνται για τη στάθμευση αυτοκινήτων ή χώροι θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για

¹³⁶ Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 473.

¹³⁷ Αξιοσημείωτο είναι ότι το γεωργικό έτος ποικίλλει για τα γεωργικά προϊόντα. Έτσι το γεωργικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό (δηλαδή από 1^η Ιανουαρίου έως 31^η Δεκεμβρίου) για τα σιτηρά, τα λαχανικά, τα αμπελοουργικά φυτά, τα δενδροκομικά φυτά. Για άλλα γεωργικά προϊόντα, όπως τα ελαιοκομικά και τα εσπεριδοειδή, η συγκομιδή αρχίζει μεν κατά το τέλος ενός ημερολογιακού έτους, συνεχίζεται όμως και κατά τους πρώτους μήνες του επόμενου έτους. Για τα προϊόντα αυτά το γεωργικό έτος αρχίζει την 1^η Μαΐου και τελειώνει την 30^η Απριλίου του επόμενου έτους.

κάθε άλλη χρήση¹³⁸. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται ενδεικτικά. Στη φορολογία εισοδήματος υπάγονται όλα τα γήπεδα ανεξάρτητα από τον σκοπό για τον οποίο χρησιμοποιούνται. Με άλλα λόγια, δεν εξετάζεται εάν τα γήπεδα προορίζονται για εμπορική ή βιομηχανική χρήση, αρκεί ν' αποφέρουν εισόδημα.

2. ανέγερση οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου (άρθρο 21 § 1 περίπτ. β'): ως εισόδημα από οικοδομές θεωρείται και η αξία που έχει κατά το χρόνο ανέγερσής της η οικοδομή, η οποία ανεγέρθηκε με έξοδα του μισθωτή σε οικοπέδο κυριότητας του εκμισθωτή, εάν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή περιέρχεται στην κυριότητα του εκμισθωτή. Πρόκειται για τις περιπτώσεις όπου ο ιδιοκτήτης ενός οικοπέδου παραχωρεί σε έναν τρίτο το δικαίωμα ανέγερσης οικοδομής πάνω στην επιφάνεια του ακινήτου, υπό τον όρο ότι ο τρίτος θα εκμεταλλεύεται και θα καρπώνεται τις ωφέλειες από την οικοδομή για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, μετά την πάροδο του οποίου η οικοδομή θα περιέλθει στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου, είτε με αποζημίωση για την αξία των κτισμάτων είτε χωρίς αποζημίωση.

Στην περίπτωση αυτή γεννώνται φορολογικές υποχρεώσεις τόσο για τον ιδιοκτήτη του οικοπέδου, όσο και για τον μισθωτή που προέβη στην ανέγερση της οικοδομής, σχετικά με το εισόδημα που καρπώνεται καθένας από τους δυο. Ο ιδιοκτήτης του εδάφους φορολογείται αφενός για το ετήσιο μίσθωμα, το οποίο καταβάλλει σε αυτόν ο μισθωτής του οικοπέδου ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση του εδάφους, και αφετέρου για την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή πάνω στο έδαφός του. Το ετήσιο εισόδημα από την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε, προκύπτει σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου στο άρθρο 21 § 1 περίπτ. β', αν αφαιρεθεί από την αρχική αξία της οικοδομής το αντάλλαγμα που έχει τυχόν ορισθεί σχετικά και αφού στη συνέχεια διαιρεθεί το υπόλοιπο αυτό σε μέρη, ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διήρκεσε¹³⁹ η σύμβαση της μίσθωσης του εδάφους.

¹³⁸ Για παράδειγμα, στην έννοια του εισοδήματος από την εκμίσθωση γηπέδου για κάθε άλλη χρήση εμπίπτει και το εισόδημα από την παραχώρηση χώρου για την απόρριψη χωμάτων (μπαζών) έναντι ανταλλάγματος.

¹³⁹ Στη νομολογία για τη διαίρεση αυτή λαμβάνεται ως διαιρέτης όχι ο αριθμός των ετών που συμφωνήθηκαν με τη σύμβαση της μίσθωσης, αλλά ο αριθμός των ετών κατά την οποία η μίσθωση πραγματικά διήρκεσε.

Στο ίδιο άρθρο ορίζεται πως ως αξία της οικοδομής θεωρείται η πραγματική της αξία, η οποία προκύπτει από τα επίσημα βιβλία εκείνου που ανέγειρε την οικοδομή. Εάν ο μισθωτής του οικοπέδου δεν τηρεί βιβλία ή αυτά που τηρεί κρίνονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή, αλλά και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, τότε η αξία προσδιορίζεται με εκτίμηση που διενεργείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή από τα διοικητικά δικαστήρια ¹⁴⁰.

Ο μισθωτής φορολογείται για το εισόδημα που έχει αποκτήσει, είτε με υπεκμίσθωση της οικοδομής, είτε με ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση. Ο ν. 2238/1994 στο άρθρο 23 του παρέχει ωστόσο το δικαίωμα να εκπέσει : το ετήσιο μίσθωμα που παρέχεται στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου, της αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε από τον μισθωτή στο οικόπεδο κυριότητας του εκμισθωτή καθώς και το ποσοστό έκπτωσης (15, 10, ή 5 % όπως ορίζεται στο άρθρο 23 § 1) πάνω στο ακαθάριστο εισόδημα της οικοδομής για αποσβέσεις και έξοδα επισκευής προς συντήρηση του ακινήτου, υπολογιζόμενο πριν από την έκπτωση που παρέχεται στον ιδιοκτήτη του εδάφους (ποσοστό 5 %, όπως ορίζει το άρθρο 23 § 1 περίπτ. α').

3. προσθήκες ή βελτιώσεις σε οικοδομή με δαπάνες του μισθωτή : στο τελευταίο εδάφιο ¹⁴¹ του άρθρου 21 § 1 περίπτ. β' ορίζεται επιπρόσθετα πως εισόδημα από εκμισθούμενη οικοδομή αποτελεί και η αξία των προσθηκών ή βελτιώσεων και γενικότερα διαρρυθμίσεων του ακινήτου που διενεργούνται από το μισθωτή, είτε με βάση όρο της σύμβασης, είτε ύστερα από άδεια του ιδιοκτήτη, εφόσον μετά τη λήξη της μίσθωσης αυτές οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις περιέλθουν στον εκμισθωτή χωρίς αποζημίωση του μισθωτή ¹⁴². Τα προηγούμενα ισχύουν εφόσον οι βελτιώσεις ή

¹⁴⁰ Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αλλά και των υπόλοιπων διοικητικών δικαστηρίων, ο καθορισμός της αξίας της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου γίνεται μια και μόνη φορά και είναι καταρχήν οριστικός, με την έννοια ότι δεν μπορεί να επαναληφθεί και να κριθεί η αξία της οικοδομής με διαφορετικό τρόπο σε μεταγενέστερο χρόνο. Για το λόγο αυτό και το ετήσιο μίσθωμα που εξευρίσκεται για το πρώτο έτος είναι ίσο, σταθερό και αμετάβλητο σε όλα τα επόμενα οικονομικά έτη κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση. [Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 508]

¹⁴¹ Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 1 § 8 του ν. 2954/2001 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από την 2/11/2001.

¹⁴² Εάν ο εκμισθωτής και ο μισθωτής τροποποιήσουν την αρχική τους σύμβαση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, η οποία προέβλεπε την παραμονή των βελτιώσεων στο μίσθιο μετά τη λήξη της σύμβασης, και συμφωνήσουν σε επαναφορά του μισθίου στην προηγούμενη κατάσταση, οι δαπάνες που έγιναν από τον μισθωτή, εφόσον δεν έγιναν ως αντάλλαγμα της χρήσης του μισθίου, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από οικοδομές

επεκτάσεις προσθέτουν αξία στο ακίνητο και ωφελείται ο εκμισθωτής. Η αξία των βελτιώσεων κατανέμεται μεταξύ των ετών που διαρκεί η σύμβαση της μίσθωσης. Ο νόμος ορίζει ότι για την εξεύρεση του εισοδήματος του ιδιοκτήτη της οικοδομής από τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις ακολουθείται η ίδια διαδικασία όπως και στην ανέγερση οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, δηλαδή διαιρείται η αξία των βελτιώσεων με τον αριθμό των ετών που υπολείπονται από το έτος διενέργειας των βελτιώσεων μέχρι τη λήξη της μίσθωσης¹⁴³.

4. εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτου : με τη διάταξη του άρθρου 21 § 1 περίπτ. γ', ορίζεται ότι στην περίπτωση υπεκμίσθωσης (υπενουκίασης) ενός ακινήτου, η διαφορά που προκύπτει υπέρ του υπεκμισθωτή (δηλαδή του αρχικού μισθωτή) ανάμεσα στο μίσθωμα και το υπομίσθωμα, αποτελεί εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. Υπόχρεος σε φόρο είναι ο υπεκμισθωτής για το ποσό της διαφοράς αυτής. Το δικαίωμα της υπομίσθωσης προβλέπεται στο άρθρο 593 ΑΚ, το οποίο ορίζει ότι ο μισθωτής έχει δικαίωμα εφόσον δεν έχει συμφωνηθεί κάτι άλλο, να παραχωρήσει σε άλλον τη χρήση του μισθίου και ιδίως να το υπεκμισθώσει, ενώ ταυτόχρονα ευθύνεται απέναντι στον εκμισθωτή για το πταίσμα του τρίτου.

5. εισόδημα από μισθώσεις διάρκειας : σύμφωνα με το άρθρο 21 § 1 περίπτ. δ' του ΚΦΕ θεωρείται ως εισόδημα από οικοδομές και φορολογείται στην Α' κατηγορία το εισόδημα που αποκτιέται σε μια από τις επόμενες περιπτώσεις :

α. Στις περιπτώσεις μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερης από εννέα έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 1208¹⁴⁴ του Αστικού Κώδικα,

β. Στις περιπτώσεις των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του α.ν. 2783/1941,

γ. Στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου και το εισόδημα αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν

¹⁴³ Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 540.

¹⁴⁴ Το άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι μεταγράφονται στο γραφείο των μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου οι μισθώσεις του ακινήτου για διάστημα μακρότερο από εννέα χρόνια.

που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση.

6. το αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας ακινήτων για ορισμένο χρόνο σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα : στη συνέχεια του άρθρου 21, η διάταξη της § 1 περίπτ. ε' ορίζει ότι θεωρείται εισόδημα από οικοδομές το αντάλλαγμα που αποκτά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από τη μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο ενός ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή αντικείμενο της φορολογίας είναι το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση ενός εμπράγματος δικαιώματος και όχι απλά της χρήσης του μισθίου, όπως συμβαίνει στην σύμβαση μίσθωσης ακινήτων.

Για τον προσδιορισμό του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά το πρόσωπο που μεταβιβάζει το δικαίωμα της επικαρπίας ορισμένου χρόνου, η ίδια διάταξη ορίζει πως το αντάλλαγμα αυτό διαιρείται σε μέρη ίσα προς τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειας της επικαρπίας.

Αν το αντάλλαγμα που συμφωνήθηκε για τη μεταβίβαση της επικαρπίας ορισμένου χρόνου είναι μικρότερο τουλάχιστον κατά 10% της πραγματικής αξίας του δικαιώματος της επικαρπίας, για τον υπολογισμό του ακαθάριστου ετήσιου εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη η αξία της επικαρπίας, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του ν.δ. 118/1973 «περί φόρου κληρονομιών και δωρεών» (ΦΕΚ 202 Α'), διαιρούμενη σε ίσα μέρη με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειάς της. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 του ν.δ. 118/1973, η αξία της επικαρπίας ορισμένου χρόνου προσδιορίζεται στο 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας για κάθε χρόνο διάρκειας, ενώ η συνολική αξία της επικαρπίας ορισμένου χρόνου δεν μπορεί να υπερβεί τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

7. εισόδημα από την εκμετάλλευση δάσους : σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 § 1 περίπτ. στ' θεωρείται ως εισόδημα από ακίνητα και το αντάλλαγμα που καταβάλλεται, κατόπιν συμφωνίας στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. δάσους για την παραχώρηση της εκμετάλλευσής του σε ποσοστό της δασικής παραγωγής, το οποίο

υπολογίζεται κατά μονάδα βάρους ή όγκου επί της παραγωγής ή με άλλη παρόμοια αναλογία.

Η υπαγωγή των εισοδημάτων αυτών στη φορολογία εισοδήματος από ακίνητα, οφείλεται στον ιδιαίτερο χαρακτήρα της δασικής παραγωγής, καθώς με οποιονδήποτε τρόπο κι αν γίνεται η εκμετάλλευση των δασών, θεωρείται βέβαιο το εισόδημα από τη δασική παραγωγή. Ο άλλος δικαιολογητικός λόγος αυτής της ρύθμισης είναι η αποφυγή των καταστρατηγήσεων του νόμου από τους φορολογούμενους, οι οποίοι έδιναν άλλο χαρακτηρισμό στις σχετικές συμβάσεις, π.χ. αγοραπωλησία, ώστε να διαφύγουν της φορολόγησης.

8. εισόδημα από επίμορτη αγροληψία : με το άρθρο 21 § 1 περίπτ. ζ' ορίζεται πως λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα και το κατά οποιονδήποτε τρόπο υπολογιζόμενο και καταβαλλόμενο αντάλλαγμα κατά συμφωνία ή κατά συνήθεια στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. ως ποσοστό της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης των γαιών, εφόσον αυτός δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων¹⁴⁵.

Η επίμορτη αγροληψία αποτελεί ειδικό θεσμό της μίσθωσης του αγροτικού κτήματος και ρυθμίζεται από τα άρθρα 641 έως 647 του Αστικού Κώδικα. Με τη σύμβαση της επίμορτης αγροληψίας συμφωνείται ότι ο εκμισθωτής θα παραχωρήσει την χρήση και κάρπωση του αγροτικού κτήματος και ο μισθωτής θα καταβάλλει το μίσθωμα που συμφωνήθηκε, το οποίο μπορεί να αποτελεί ποσοστό των καρπών που αποφέρει το κτήμα. Η διαφορά λοιπόν της επίμορτης αγροληψίας με την κοινή σύμβαση μίσθωσης αγροτικού κτήματος είναι ότι το μίσθωμα στην πρώτη περίπτωση καθορίζεται σε ποσοστό επί των καρπών ενώ στη δεύτερη είναι σε χρήμα.

Σε περίπτωση βέβαια που ο ιδιοκτήτης του κτήματος συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των προϊόντων του κτήματος, το εισόδημα θα φορολογηθεί ως εισόδημα από την Ε' κατηγορία (γεωργικές επιχειρήσεις).

¹⁴⁵ Α. Κοψιαύτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 678.

9. εξαιρέσεις

Το άρθρο 21 § 2 περίπτ. α' εξαιρεί από την κατηγορία του εισοδήματος από οικοδομές το εισόδημα που προκύπτει από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτηματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων.

Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.

Για να μην θεωρηθεί το εισόδημα των βιομηχανοστασίων ως εισόδημα από ακίνητα, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

A. το οικοδόμημα να έχει ανεγερθεί ειδικά για την εξυπηρέτηση της βιομηχανικής επιχείρησης που ασκείται μέσα σε αυτό,

B. το βιομηχανοστάσιο να χρησιμοποιείται από την ίδια την επιχείρηση, γιατί το εισόδημα από βιομηχανοστάσια που εκμισθώνονται σε τρίτους αποτελεί εισόδημα από ακίνητα και ως τέτοιο θα φορολογηθεί, και

Γ. στο οικοδόμημα είναι μόνιμα προσαρμοσμένες μηχανικές εγκαταστάσεις.

Στη φορολογική νομοθεσία θεωρείται ότι αυτά τα βιομηχανοστάσια δεν αποφέρουν εισόδημα από ακίνητα, καθότι ανεγείρονται κατά ειδικό τρόπο για να χρησιμεύουν στο βιομηχανικό κλάδο, για τον οποίο άλλωστε προορίζονται¹⁴⁶. Συνεπώς, στην πραγματικότητα αυτές οι κατασκευές αποφέρουν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, αφού η αξία τους περιλαμβάνεται αυτόματα στο βιομηχανικό κεφάλαιο που έχει επενδυθεί για την επιχείρηση. Για το λόγο αυτό το εισόδημα από αυτές τις κατασκευές που ανεγέρθηκαν για τη λειτουργία βιομηχανίας¹⁴⁷ φορολογείται ως εισόδημα από την Δ' κατηγορία (εμπορικές επιχειρήσεις).

¹⁴⁶ Α. Κοψιάτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 679 επ. και Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 519 - 518.

¹⁴⁷ Ο νόμος εδώ κάνει λόγο για οικοδομήματα που ανεγέρθηκαν για τη λειτουργία βιομηχανίας, της οποίας και μόνο το εισόδημα θέλησε ν' απαλλάξει από την κατηγορία Α' και να το υπαγάγει στην κατηγορία Δ'. Με τον όρο βιομηχανία πρέπει να εννοηθεί κυρίως ο κλάδος μετατροπής των πρώτων υλών, δηλαδή εκείνος που χρησιμοποιεί μηχανικά μέσα και παράγει προϊόντα σε μεγάλη κλίμακα και στον οποίο υπάρχει πλήρης τεχνικός καταμερισμός της εργασίας. Η βιομηχανία πρέπει να διαχωρίζεται από τη χειροτεχνία και τη βιοτεχνία, οι οποίες αποτελούν υποδεέστερες μορφές επιχειρήσεων και στις οποίες δεσπόζει η χειρωνακτική εργασία, υποβοηθούμενη με απλά μηχανικά εργαλεία. [Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 521].

Μια άλλη εξαίρεση αναφέρεται στη συνέχεια της § 2 του άρθρου 21 σχετική με τα αγροτικά οικοδομήματα. Σύμφωνα λοιπόν με ρητή διάταξη του νόμου, δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής, γενικά, επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογικός νομοθέτης θεώρησε ότι τα εν λόγω εισοδήματα δεν αποφέρουν εισόδημα από ακίνητα, καθώς ανεγείρονται για να χρησιμεύσουν στη γεωργία, για την οποία προορίζονται και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλο σκοπό. Συνεπώς αποτελούν εξάρτημα της γεωργικής επιχείρησης και δεν αποδίδουν άμεσο και συγκεκριμένο εισόδημα, εκτός από εκείνο που αποδίδει το γεωργικό κεφάλαιο. Το κριτήριο για την υπαγωγή του εισοδήματος από αυτά τα οικοδομήματα σε φορολόγηση ως εισόδημα από ακίνητα δεν είναι η φύση ή η σπουδαιότητα του οικοδομήματος, αλλά ο προορισμός του, και συγκεκριμένα η διαρκής και αποκλειστική χρησιμοποίησή του στα έργα της γεωργικής επιχείρησης.

Τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος

Προκειμένου να ευρεθεί το εισόδημα από ακίνητα το οποίο θα υπαχθεί σε φορολογία, ο νόμος περιλαμβάνει δυο διατάξεις: τα άρθρα 22 και 23, που αναφέρονται στον τρόπο υπολογισμού του ακαθάριστου σε πρώτη φάση και κατόπιν του καθαρού εισοδήματος.

Άρθρο 22 ν. 2238/1994

Στο άρθρο 22 του νόμου θεσπίζονται κανόνες για την εξεύρεση του ακαθάριστου εισοδήματος, τόσο από οικοδομές (παράγραφοι 1 έως 3), όσο και από εκμίσθωση γαιών (παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 22 ν. 2238/1994).

Η φορολογική νομοθεσία προβλέπει δυο μεθόδους προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από οικοδομές, την πραγματική και την τεκμαρτή. Η πραγματική μέθοδος χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που το μίσθωμα αναφέρεται στη συμφωνία μίσθωσης και η τεκμαρτή στις περιπτώσεις που το μίσθωμα προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία ή ως ποσοστό της αξίας του ακινήτου. Ο λόγος της παράλληλης υιοθέτησης αυτών των δυο συστημάτων έγκειται στην αποφυγή του

φαινομένου της αναγραφής στα συμφωνητικά της μίσθωσης ποσού μισθώματος κατά πολύ μικρότερου από τα πράγματι εισπραττόμενα, γεγονός που καταλήγει στη φοροδιαφυγή των προσώπων που αποκτούν εισόδημα από ακίνητα με αυτόν τον τρόπο.

Ειδικότερα, με την § 1 του άρθρου 22 ορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από οικοδομές που εκμισθώνονται. Αυτό λοιπόν το ακαθάριστο εισόδημα είναι το μίσθωμα (δηλαδή το ενοίκιο) που έχει συμφωνηθεί. Ως μίσθωμα ορίζεται το αντάλλαγμα που παρέχει ο μισθωτής για την παραχώρηση του μισθίου. Το μίσθωμα που συμφωνείται θα πρέπει αν είναι ανάλογο προς τη μισθωτική αξία του ακινήτου.

Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικά ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται τεκμαρτώσ, αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες¹⁴⁸.

Άλλωστε στην ίδια παράγραφο ορίζεται πως το εισόδημα που εξευρίσκεται με σύγκριση της οικοδομής με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, δεν επιτρέπεται να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό (πρόκειται για το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων).

Για τη σύγκριση της οικοδομής με άλλες παρόμοιες οικοδομές, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες όπως οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή όπου βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (δηλαδή εάν πρόκειται για κατοικία ή κατάστημα ή αν χρησιμοποιείται για κάποιο άλλο σκοπό), η θέση της, η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που τυχόν διαθέτει, το είδος κατασκευής της (π.χ. πολυτελής), το έτος ανέγερσης και γενικότερα οποιοδήποτε άλλο χαρακτηριστικό στοιχείο που βοηθά στη διαμόρφωση της αξίας της.

¹⁴⁸ Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται μαχητό τεκμήριο ανακρίβειας του δηλωθέντος εισοδήματος. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ανταποδείξει πως το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και καταβλήθηκε είναι ίσο προς το μίσθωμα που δηλώθηκε.

Η ιδιοκατοίκηση ειδικότερα

Με την § 2 του άρθρου 22¹⁴⁹ θεσπίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας. Οι διατάξεις της § 2 του άρθρου 22 του ΚΦΕ είχαν εφαρμογή μέχρι και το οικονομικό έτος 2003¹⁵⁰.

Από το οικονομικό έτος 2004 κι έπειτα καταργείται η ιδιοκατοίκηση ως τεκμήριο προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος και αντικαθίσταται από ένα νέο τεκμήριο¹⁵¹.

Το εισόδημα από ιδιοκατοίκηση είχε κατακριθεί ως παράλογη μορφή φορολογίας¹⁵². Η φιλοσοφία της φορολογίας αυτής ήταν ότι αν ο φορολογούμενος εκμίσθωνε την κατοικία του σε τρίτο, το Δημόσιο θα εισέπραττε φόρο από την εκμίσθωση του ακινήτου. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος που ιδιοκατοικούσε κατέβαλλε φόρο σαν να εκμίσθωνε το ακίνητο στον εαυτό του. Τα πρώτα χρόνια εφαρμογής της, η φορολογία αυτή ήταν πολύ ελαστική και ο καθένας δήλωνε ένα ποσό πολύ πιο χαμηλό από το πραγματικό. Με την καθιέρωση όμως του αντικειμενικού συστήματος τιμών με το άρθρο 41 του ν. 1249/1982 η φορολογία αυτή περιέλαβε πολλούς φορολογούμενους.

Ο υπολογισμός του απαλλασσόμενου ποσού από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με βάση την επιφάνεια, καθιερώθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 1 § 6 του ν. 1828/1989. Προηγουμένως ο υπολογισμός αυτός καθοριζόταν με βάση ορισμένο ποσό,

¹⁴⁹ Η παράγραφος 2 του άρθρου 22 προστέθηκε με το άρθρο 2 § 1 του ν. 2579/1998 και αφορά στα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν από 1/1/1997 κι έπειτα.

¹⁵⁰ Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι το ετήσιο ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) Της κύριας **επιφάνειας** της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.

β) Της **τιμής ζώνης** για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α').

γ) Του **διορθωτικού συντελεστή**, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως :

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης	Συντελεστής για κάθε τετραγωνικό μέτρο
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

(Ο ανωτέρω πίνακας αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 § 39 ν.2948/2001).

δ) Του **συντελεστή παλαιότητας**. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης.

¹⁵¹ Α. Κοψιαύτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 687.

¹⁵² Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 157.

το οποίο προσαυξανόταν ανάλογα με τα μέλη της οικογένειας που βάρυναν το φορολογούμενο. Έτσι λοιπόν για τα οικονομικά έτη 1989 έως και 1996, προβλεπόταν απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου, για επιφάνεια 200 τετραγωνικών μέτρων. Αν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας ήταν μικρότερο από τα 200 τ.μ., τότε η διαφορά μέχρι τα 200 τ.μ. λαμβανόταν υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας.

Για τα οικονομικά έτη 1997 έως 1999, με τις αλλαγές που επέφερε το άρθρο 12 § 1 του ν. 2459/1997, ορίστηκε το απαλλασσόμενο εμβαδόν στα 150 τ.μ. (αντί των 200 που ήταν προηγουμένως). Στη συνέχεια με το άρθρο 2 § 1 του ν. 2753/1999 ορίστηκε ότι από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου, για εμβαδόν 150 τ.μ., το οποίο προσαυξάνεται κατά 20 τ.μ. για κάθε τέκνο, μετά το δεύτερο, που βαρύνει το φορολογούμενο. Για παράδειγμα φορολογούμενος με τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν και ιδιοκατοικεί σε κατοικία επιφάνειας 250 τ.μ., απαλλάσσεται από το φόρο για τα 190 τ.μ. και θα καταβάλλει φόρο για το υπόλοιπο των 60 τ.μ. Κι εδώ επαναλήφθηκε η ρύθμιση ότι αν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας ήταν μικρότερο από τα 150 τ.μ., τότε η διαφορά μέχρι όριο αυτό λαμβανόταν υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας. Σε περίπτωση που η ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία ανήκε στη σύζυγο ή στα τέκνα του φορολογούμενου, το απαλλασσόμενο ποσό που θ' αναλογούσε θα αφαιρούνταν από το δικό τους ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση. Ο νόμος όριζε επίσης πως σε περίπτωση συνιδιοκτησίας της οικοδομής μεταξύ των συζύγων ή μεταξύ αυτών και των ανηλίκων τέκνων τους, το συνολικό απαλλασσόμενο ποσό θ' αφαιρούνταν αναλογικά από τα ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση του καθενός ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. Τα προηγούμενα ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται μετά την 1/1/1999.

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 2 του ν. 3091/2002, οι οποίες ισχύουν για εισόδημα που αποκτιέται από 1/1/2003 και εξής, η απαλλαγή από το φόρο του ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση που προβλεπόταν για την κύρια και την πρώτη δευτερεύουσα κατοικία μέχρι το εμβαδόν των 150 τ.μ., επεκτάθηκε στο

ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση οποιασδήποτε γενικά κατοικίας του φορολογούμενου (κύριας, δευτερεύουσας, εξοχικής) και ανεξάρτητα από την επιφάνεια αυτών.

Καταρχήν ο φόρος επιβάλλεται επί του πραγματικού εισοδήματος που απέκτησε ο φορολογούμενος. Σε πολλές περιπτώσεις όμως ενώ η πηγή εισοδήματος δεν είναι εμφανής, ο τρόπος διαβίωσης του φορολογούμενου είναι τέτοιος, ώστε να μαρτυρεί την ύπαρξη αφανούς πηγής εισοδήματος. Αποτελεσματικό μέτρο εξαναγκασμού του φορολογούμενου να δηλώσει τα πραγματικά του εισοδήματα είναι η καθιέρωση τεκμηρίων. Η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία λοιπόν παράλληλα με τον πραγματικό προσδιορισμό του εισοδήματος προβλέπει και τον τεκμαρτό προσδιορισμό ενός ελάχιστου ποσού εισοδήματος (άρθρα 15 έως 19 ΚΦΕ). Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος εφαρμόζεται κατ' εξαίρεση μόνο, όταν το συνολικό καθαρό εισόδημα που δηλώνεται υπολείπεται του εισοδήματος που προκύπτει από τις δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό εφαρμόζονται δυο κατηγορίες τεκμηρίων, το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης (άρθρο 16) και το τεκμήριο δαπάνης για την απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 17).

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 16 § 1 περίπτ. α' του ΚΦΕ, ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη διάφορα στοιχεία¹⁵³, μεταξύ των οποίων και το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των 200 τ.μ. και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των 150 τ.μ., το οποίο εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 2 και πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 2. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή

¹⁵³ Τα υπόλοιπα στοιχεία που λογίζονται ως τεκμήρια για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν σύμφωνα με το άρθρο 16 ΚΦΕ είναι τα εξής :

Α. Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη συντήρησης επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., η οποία προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους

Β. Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν (πλην σκαφών που προορίζονται για επαγγελματική χρήση)

Γ. Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν

Δ. Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη συντήρησης και χρήσης δεξαμενής κολύμβησης (πισίνας) που χρησιμοποιείται για τις οικογενειακές ανάγκες ή του κυρίου της ή του κατόχου της. Η δαπάνη αυτή ορίζεται με βάση την επιφάνεια της δεξαμενής.

περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για 3 μήνες το έτος.

Κατ' εξαίρεση, δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στον φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα, γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι. Ακόμη ορίζεται¹⁵⁴ ότι τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό 50% στις περιπτώσεις όπου οι κατοικίες, κύριες και δευτερεύουσες που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη αποκτήθηκαν από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή, καθώς και αυτές που αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από τη συνταξιοδότησή του.

Με τη διάταξη αυτή, όπως ισχύει από 1/1/2003 με τις τροποποιήσεις που επέφερε το άρθρο 4 § 1 του ν. 3091/2002, προβλέφθηκε για πρώτη φορά τεκμήριο δαπανών διαβίωσης κύριας κατοικίας, ενώ μέχρι τότε η αντίστοιχη διάταξη προέβλεπε τεκμήριο δαπανών μόνο για δευτερεύουσα κατοικία.

Δικαιολογητικός λόγος της θέσπισης αυτής της διάταξης, με βάση την εισηγητική έκθεση του ν. 3091/2002 είναι η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών με την ελάφρυνση της μέσης εισοδηματικής τάξης και ταυτόχρονα την επιβάρυνση της υψηλής εισοδηματικής τάξης, η οποία έχει τη δυνατότητα απόκτησης και συντήρησης μεγάλων κατοικιών.

Με την § 3 του άρθρου 22 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση και δωρεάν παραχώρηση οικοδομής. Εάν λοιπόν η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα

¹⁵⁴ Το τελευταίο εδάφιο της περίπτ. α' προστέθηκε με το άρθρο 5 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α 253/14.12.2004), η οποία αρχίζει να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2005, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

βρίσκεται τεκμαρτώσ ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται. Αυτή η σύγκριση πρέπει να γίνει με οικοδομές που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες μισθωτικές συνθήκες με ιδιαίτερη προσοχή σε οικοδομές που βρίσκονται σε πόλεις όπου η διαφορά των ενοικίων είναι μεγάλη ακόμη και μέσα στην ίδια περιμετρική ζώνη¹⁵⁵.

Στη συνέχεια με την § 4 του άρθρου 22 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση γαιών. Εδώ ο νόμος ορίζει πως ακαθάριστο εισόδημα θα θεωρηθεί το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.

Το μίσθωμα μπορεί να καταβάλλεται με δυο τρόπους : είτε σε χρήμα είτε με τη μορφή των φυσικών καρπών ως ποσοστό επί της παραγωγής (μίσθωμα σε είδος). Ο δεύτερος αυτός τρόπος καταβολής του μισθώματος είναι αρκετά συνηθισμένος, καθώς με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται περισσότερο ο παραγωγός - μισθωτής των γαιών έναντι του κινδύνου μη απόδοσης της γεωργικής εκμετάλλευσης, που μπορεί να οφείλεται σε φυσικά γεγονότα ή σε περιστάσεις ανωτέρας βίας. Εάν το μίσθωμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του.

Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται τεκμαρτώσ με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται άτι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά 25% του μισθώματος αυτού¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Χρ. Τότσης, ό.π., σελ. 535.

¹⁵⁶ Με τη διάταξη του άρθρου 9 του ν. 2214/1994 και προκειμένου να αποκλειστούν περιπτώσεις παραχώρησης γεωργικής γης δωρεάν σε συγγενείς (εκτός βέβαια από την παραχώρηση γεωργικής γης μεταξύ των συζύγων), με συνέπεια την κατάτμηση του γεωργικού κλήρου, για φορολογικούς λόγους και μόνο, θεωρείται ότι με τη παραχώρηση αυτή προκύπτει εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης, ίσο με εκείνο που προσδιορίζεται με τα αντικειμενικά κριτήρια του άρθρου 6 του ν. 2214/1994. Εάν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζομένου με την αντικείμενη μέθοδο, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το δηλωθέν (άρθρο 22 § 5 ν. 2238/1994).

Άρθρο 23 ν. 2238/1994

Στο άρθρο 23 του νόμου θεσπίζονται κανόνες για την εξεύρεση του καθαρού (και εντέλει φορολογητέου) εισοδήματος από ακίνητα. Το εισόδημα αυτό ο φορολογούμενος οφείλει να το συμπεριλάβει στο συνολικό του εισόδημα, εκτός κι αν το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο.

Στην § 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται διάφορες τεκμαρτές αλλά και πραγματικές δαπάνες, οι οποίες αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα. Το καθαρό εισόδημα είναι το ποσό που απομένει μετά τον υπολογισμό των δαπανών αυτών. Η απαρίθμηση των δαπανών αυτών είναι περιοριστική για ν' αποφευχθούν αμφισβητήσεις, συνεπώς καμία άλλη δαπάνη που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο, δεν εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα.

Η πρώτη κατηγορία¹⁵⁷ αφορά σε αφαίρεση ποσοστού αποσβέσεων, εξόδων συντήρησης, ασφαλιστρών, δικηγορικών αμοιβών. Συγκεκριμένα, από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητο αναγνωρίζεται έκπτωση κατά πάγιο ποσοστό 10% για αποσβέσεις¹⁵⁸, προκειμένου για οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές. Επίσης για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης¹⁵⁹, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος¹⁶⁰ αναγνωρίζεται

Με τις νέες διατάξεις τίθεται ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από την υποχρέωση δήλωσης τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης μεταξύ συζύγων, να είναι και οι δυο σύζυγοι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Ακόμη, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η απαλλαγή από την υποχρέωση δήλωσης τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης και στην περίπτωση που γονείς ηλικίας άνω των εξήντα πέντε ετών παραχωρούν τη γεωργική γη τους στα παιδιά τους για εκμετάλλευση, εφόσον όμως και αυτά είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. (άρθρο 22 § 5 ν. 2238/1994)

¹⁵⁷ Όπως αυτή η κατηγορία ισχύει με τις αλλαγές που επέφερε το παρ.6 άρθρο 5 § 6 του ν.2892/2001 και αφορά σε δαπάνες που γίνονται από 9.3.2001 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου).

¹⁵⁸ Με τον όρο απόσβεση εννοείται ο υπολογισμός και η εγγραφή στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης της μείωσης της αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων της από τη χρήση ή την πάροδο του χρόνου.

¹⁵⁹ Έξοδα επισκευής είναι αυτά που γίνονται με σκοπό την επαναφορά κάποιου ακινήτου που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του κατάσταση. Τα έξοδα συντήρησης είναι αυτά που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση και να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή την πάροδο του χρόνου. [Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 559].

¹⁶⁰ Συνεπώς δεν θα ληφθεί υπόψη η αμοιβή που καταβλήθηκε σε δικηγόρο για δίκη σε διαφορά με αντικείμενο την καταβολή αποζημίωσης λόγω ζημιών που προκλήθηκαν στο μίσθιο, ή την αποζημίωση λόγω ιδιόχρησης.

έκπτωση μέχρι 15 %. Στην ίδια παράγραφο προβλέπεται πως αν οι οικοδομές έχουν χαρακτηριστεί ως διατηρητέες, το ποσοστό του 15% διπλασιάζεται. Για τυχόν ακίνητα που έχουν άλλη χρήση (π.χ. γραφεία, καταστήματα, αποθήκες) τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται στο 5% για όλες τις προαναφερθείσες δαπάνες¹⁶¹. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων, των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτήν, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

Η δεύτερη κατηγορία εκπτώσεων αφορά στο ποσό που παρέχεται στον ιδιοκτήτη για οικοδομές που ανεγέρθηκαν από τρίτον στο έδαφος του καθώς και στο μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης¹⁶², πολυετούς μίσθωσης μεταγραπτέας¹⁶³ και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης. Η θέσπιση αυτής της έκπτωσης έγινε με σκοπό ν' αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, εφόσον το αρχικό μίσθωμα φορολογείται σε βάρος του εκμισθωτή.

Η τρίτη κατηγορία εκπτώσεων αφορά στις γαίες. Αναλυτικότερα, οι εκπτώσεις από το ακαθάριστο εισόδημα από γαίες είναι οι εξής:

A. φόροι, τέλη και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.

B. αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης γαιών. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 § 1 περίπτ. ε' ορίζεται πως για αποσβέσεις, έξοδα συντήρησης γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος εκπίπτει ποσοστό 5%.

Γ. δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων γαιών. Για τις δαπάνες αυτές αναγνωρίζεται έκπτωση σε ποσοστό 10% για απόσβεση των δαπανών για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης ελών. Σύμφωνα με ρητή αναφορά του νόμου στην ίδια παράγραφο, τα έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών δεν εντάσσονται στην κατηγορία των αναγνωριζόμενων δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. Συνεπώς δεν αναγνωρίζεται η απόσβεση για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών που

¹⁶¹ Α. Κοψιαύτης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 20-44), σελ. 701 επ.

¹⁶² Στην υπεκμίσθωση ο μισθωτής (ο οποίος υπεκμισθώνει) θα φορολογηθεί μόνο για την καθαρή ωφέλεια που αποκτά από τη διαφορά ανάμεσα στο υπομίσθωμα που εισπράττει και το μίσθωμα που καταβάλλει στον αρχικό εκμισθωτή και ιδιοκτήτη του ακινήτου.

¹⁶³ Αναφέρεται στις μισθώσεις που έχουν διάρκεια πάνω από εννέα έτη (άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα).

επαυξάνουν την αξία του κτήματος, όπως για παράδειγμα τα έξοδα για δενδροφύτευση, για ανέγερση οικοδομών ή βοηθητικών χώρων.

Η τελευταία κατηγορία αφορά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα του ποσού της αποζημίωσης, το οποίο καταβάλλει βάσει νόμου ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης¹⁶⁴ ακινήτου. Η έκπτωση αυτή φτάνει μέχρι το ύψος του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Όταν πρόκειται για ακίνητο που εκμισθώνεται ως επαγγελματική στέγη, για να εκπέσει η αποζημίωση από το ακαθάριστο εισόδημα, απαιτείται εκτός των άλλων και η σαφής αναφορά της αποζημίωσης (δηλαδή στοιχεία όπως το είδος, το ύψος αυτής και οι διατάξεις που την προβλέπουν¹⁶⁵), να έχει λάβει χώρα καταγγελία της μίσθωσης και να έχει πραγματοποιηθεί η καταβολή της αποζημίωσης πριν την απόδοση του μισθίου. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου.

¹⁶⁴ Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με το άρθρο 4 § 5 του ν. 2390/1996. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής εφαρμόζεται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101 του νόμου (ημεδαπές Α.Ε., συνεταιρισμοί, αλλοδαπές επιχειρήσεις, ημεδαπές Ε.Π.Ε.).

¹⁶⁵ Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., α' τόμος (άρθρα 1-37), σελ. 558.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Η φορολογική δήλωση είναι ένα έγγραφο, που έχει ορισμένο τύπο και υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το νόμο. Στη φορολογική δήλωση αναγράφονται διάφορα στοιχεία και ποσά, τα οποία σχετίζονται με τη φορολογική υποχρέωση του προσώπου (φυσικού ή νομικού). Οι φορολογικές δηλώσεις διακρίνονται σε¹⁶⁶ :

- Α. εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες
- Β. ειλικρινείς και ανειλικρινείς
- Γ. αρχικές και συμπληρωματικές
- Δ. τροποποιητικές, ανακλητικές

Άρθρο 61

Στο άρθρο 61 του ΚΦΕ ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Συγκεκριμένα, κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 του ΚΦΕ, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του, δικό του ή της συζύγου του υπερβαίνει το ποσό των 3.000 ευρώ¹⁶⁷.

Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από 3.000 ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση (την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου έτους αλλά και των επόμενων ετών).

Τα φυσικά πρόσωπα που είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες κι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 3000 ευρώ και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μία από τις περιπτώσεις Α' έως ΙΑ' που ακολουθούν.

¹⁶⁶ Α. Κοψιαύτης, ό.π., γ' τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1473.

¹⁶⁷ Το ποσό αυτό ισχύει από το οικονομικό έτος 2003, όπως ορίστηκε με το άρθρο 6 § 1 του ν. 3091/2002.

Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου ΦΠΑ που εισπράττουν.

Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορες του στην Ελλάδα.

Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, που αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, μέχρι 6000 ευρώ¹⁶⁸, δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει μία από τις περιπτώσεις α', ε', στ', η' ή ι' που ακολουθούν.

Δηλαδή ανεξάρτητα από το αν έχουν φορολογητέο ή όχι εισόδημα, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση και :

Α) Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, (εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό), ή αυτοκινήτου μικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου JEEP ή αεροσκάφους, κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκαφών αναψυχής, (εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18), καθώς και όσοι χρησιμοποιούν για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρίες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.

Β) Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή και περισσότερα πρόσωπα ως μισθωτούς.

Γ) Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

Δ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

Ε) Όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ το έτος.

Στ) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

¹⁶⁸ Όπως ορίστηκε από το άρθρο 5 § 6 του ν.3296/2004, το οποίο έχει έναρξη ισχύος από το οικ. έτος 2005 για εισοδήματα αυτού του οικονομικού έτους και μετά.

Ζ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.

Η) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1500 ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή 2250 ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής.

Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 5900 ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 5900 ευρώ.

Θ) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

Ι) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης¹⁶⁹, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας¹⁷⁰. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η ελάχιστη έκταση, σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος του επιστρεφόμενου ΦΠΑ και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

ΙΑ) Οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι' αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτήν ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.¹⁷¹

ΙΒ) Όσοι κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος απέκτησαν πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ' επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή έχουν δικαίωμα οίκησης σε αυτά.

¹⁶⁹ Συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2005 όσοι καλλιεργούν έκταση από 2 τετραγωνικά στρέμματα και πάνω.

¹⁷⁰ Συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2005 όσοι εισέπραξαν ΦΠΑ από 881 ευρώ και πάνω.

¹⁷¹ Στην παράγραφο 1 του άρθρου 61 περιλαμβανόταν περίπτωση, η οποία καταργήθηκε με το άρθρο 5 § 4 του ν. 2753/1999, το οποίο ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1η Ιανουαρίου 1999 και μετά. Η περίπτωση που καταργήθηκε είχε ως εξής : « Οποιος έχει υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25ο) έτος της ηλικίας του, εκτός αν αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι το ποσό των οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) δραχμών ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια μέχρι εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα ή είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης».

Άλλες κατηγορίες υποχρέων για υποβολή δήλωσης

Στο άρθρο 61 § 2 και 3 του ΚΦΕ αναφέρονται και άλλες, ειδικότερες κατηγορίες υποχρέων για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ειδικότερα, για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση¹⁷² για τα εισοδήματά τους, στα οποία ο φόρος υπολογίζεται χωριστά.

Οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστά φορολογική δήλωση όταν:

- α) όταν δεν μένουν μαζί κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης. (Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος¹⁷³).
- β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.
- γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση¹⁷⁴.

Ακόμη, υποχρέωση για την υποβολή δήλωσης έχουν:

- A) Ο πατέρας για τα εισοδήματα των ανηλίκων παιδιών που φορολογούνται χωριστά. Αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει τη γονική μέριμνα, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει η μητέρα.
- B) Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης¹⁷⁵, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος. Σε αυτή την

¹⁷² Σε περίπτωση θανάτου ενός από τους συζύγους, η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τους συζύγους και η δήλωση εισοδήματος πρέπει να υποβληθεί χωριστά για τους δυο συζύγους, έστω κι αν η σύζυγος δεν είχε δικά της εισοδήματα. [Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 38-118), σελ. 1174]

¹⁷³ Σε περίπτωση υποβολής χωριστών δηλώσεων λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης (περίπτωση διάστασης), για την απόδειξη της διάστασης απαιτείται η συνυποβολή μαζί με τη δήλωση του φόρου εισοδήματος και αντιγραφου αγωγής για διαζύγιο ή διατροφή ή αντίγραφο πρακτικού κατανομής της κοινής περιουσίας για συναινετικό διαζύγιο. [Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 38-118), σελ. 1180].

¹⁷⁴ Α. Κοψιάτης, ό.π., γ' τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1480.

¹⁷⁵ Σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά σχετική με την κυριότητα, τη νομή ή την κατοχή κινητών ή ακινήτων ή ομάδας πραγμάτων ή επιχείρησης, μπορεί να ζητηθεί ως ασφαλιστικό μέτρο η δικαστική μεσεγγύηση. Με τον όρο αυτό εννοείται η παράδοση του επίδικου πράγματος κινητού ή ακινήτου σε τρίτον, κατόπιν δικαστικής αποφάσεως, προς εξασφάλιση των δικαιωμάτων επ' αυτού, τα οποία αμφισβητούνται ή είναι αβέβαια. Ο θεματοφύλακας (μεσεγγυούχος) είναι υποχρεωμένος ν' αποδώσει αυτούσιο το πράγμα μετά από δικαστική απόφαση. (άρθρο 725 Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας). Ο μεσεγγυούχος έχει ακόμη την υποχρέωση να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. του κληρονομούμενου τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα που προέκυψαν από τα επίδικα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία

περίπτωση αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή και τον έλεγχο της δήλωσης εισοδημάτων είναι εκείνη στην περιφέρεια της οποίας ο κληρονομούμενος είχε, όταν ζούσε, την κατοικία του ή κατά περίπτωση την έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης.

Γ) Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης.

Δ) Σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Ανάκληση φορολογικής δήλωσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 § 4 του ΚΦΕ η δήλωση φορολογίας εισοδήματος αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν¹⁷⁶.

Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή ανακλητικής δήλωσης μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η ανάκληση γίνεται μέσα σε προθεσμία 60 ημερών από τη μέρα που έλαβε το εκκαθαριστικό σημείωμα¹⁷⁷.

Με τη δήλωση αυτή ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Αντίθετα, δεν επιτρέπεται ανακλητική δήλωση με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής.

Σε περίπτωση που η ανάκληση απορριφθεί, επιδίδεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα σε προθεσμία 60 ημερών¹⁷⁸ από την επίδοσή της σε αυτόν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου.

διορίστηκε δικαιούχος. Οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στο όνομα του κληρονομούμενου και όχι του μεσεγγυούχου. [Δ. Σταματόπουλος - Α. Καραβοκύρης, ό.π., β' τόμος (άρθρα 38-118), σελ. 1181]

¹⁷⁶ Α. Κοψιαύτης, ό.π., γ' τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1481.

¹⁷⁷ Η τελευταία αυτή διάταξη προστέθηκε με το άρθρο 13 § 10 του ν.2992/2002 και ισχύει από τις 20/3/2002 κι έπειτα.

¹⁷⁸ Η προθεσμία αυτή ορίζεται από το άρθρο 66 § 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, ΦΕΚ 97 Α'), στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 61 § 4 του ΚΦΕ για τις προθεσμίες άσκησης προσφυγής από τον φορολογούμενο.

Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο από το οικείο οικονομικό έτος, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή, επειδή παρήλθε το οικείο οικονομικό έτος. Ο φορολογούμενος μπορεί ν' ασκήσει μέσα σε προθεσμία 60 ημερών από την επίδοση της γνωστοποίησης σε αυτόν προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται επί της ουσίας.

Υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη

Το άρθρο 61 § 5 παρέχει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο, όταν αυτός έχει αμφιβολίες αναφορικά με ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γιαυτό επιφύλαξη.

Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη, για το λόγο ότι κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:

- α) Είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη.
- β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για άλλες ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου.

Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να γίνει συμβιβασμός. Εάν ωστόσο δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός), ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή της φορολογητέας ύλης, για την οποία έγινε η επιφύλαξη.

Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το

φορολογούμενο εισόδημα κλπ.¹⁷⁹ Ειδικότερα, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία εισοδήματος και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή. Σημαντικό είναι επίσης ότι από το νόμο ορίζεται ότι η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου.

Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή το διοικητικό δικαστήριο, διενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν ο τελευταίος είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.

Αξιοσημείωτο είναι, τέλος, ότι όταν η δήλωση του υπόχρεου έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου, η υποβολή της ανακλητικής δήλωσης ή της δήλωσης με επιφύλαξη γίνεται χειρόγραφα¹⁸⁰.

Άρθρο 62 ΚΦΕ

Προθεσμία υποβολής και περιεγόμενο της δήλωσης

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 § 1 του ΚΦΕ, είτε σε 2 αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου¹⁸¹, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι και την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους.

¹⁷⁹ Α. Κοψιαύτης, ό.π., γ' τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1483.

¹⁸⁰ Η τελευταία αυτή διάταξη του άρθρου 61 προστέθηκε με το άρθρο 5 § 8 του ν. 2892/2001 κι εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά.

¹⁸¹ Η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου προβλέφθηκε με το άρθρο 5 § 9 του ν.2892/2001 κι εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά.

Οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων καθορίζονται πλέον με βάση τον τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου και όχι το πρώτο γράμμα του επωνύμου του, (όπως ίσχυε πριν το ν. 2753/1999).¹⁸²

Στην § 1 του άρθρου 62 ΚΦΕ ορίζονται ειδικότερα οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων. Οι προθεσμίες αυτές διαφοροποιούνται ανάλογα με την προέλευση των εισοδημάτων, για παράδειγμα εάν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται και γεωργικό εισόδημα ή εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, ή κέρδη από ατομικές εμπορικές γενικά επιχειρήσεις, ή από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο, ή ακόμη εάν το εισόδημα προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες ή προέκυψε στο εξωτερικό.

Ακόμη ορίζεται ειδικότερη προθεσμία υποβολής της δήλωσης για τα εισοδήματα από μισθώματα ακινήτων γενικά που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, από κάθε είδους αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, από διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικώς με βάση δικαστική απόφαση και από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύουν εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλονται μεταγενέστερα. Στο ίδιο άρθρο ορίζεται επίσης πως όταν η διαχειριστική περίοδος είναι μεγαλύτερη των 12 μηνών (περίπτωση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), τότε υποβάλλονται δυο δηλώσεις, μια για τη 12μηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την υποβολή της δήλωσης της δωδεκάμηνης περιόδου.

Το άρθρο 62 του ΚΦΕ περιέχει διατάξεις που ρυθμίζουν λεπτομερώς την προθεσμία υποβολής δηλώσεων από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος φορολογούμενου¹⁸³.

Σχετικά με την προθεσμία υποβολής συμπληρωματικών ή τροποποιητικών δηλώσεων το άρθρο 62 ορίζει πως μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται

¹⁸² Α. Κοψιαύτης, ό.π., γ΄ τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1490.

¹⁸³ Στο άρθρο 62 § 1 περ. στ΄, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 § 2 του ν. 2873/2000, ορίζεται ότι «Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για περίοδο 2 μηνών μετά τη λήξη της προθεσμίας για την αποποίηση της κληρονομίας, εφόσον η λήξη αυτής της προθεσμίας συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση 6 μηνών από το θάνατο του υπόχρεου φορολογούμενου».

στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και σε κάθε περίπτωση πριν¹⁸⁴ από την καταχώριση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης.

Στο άρθρο 62 § 2 γίνεται λόγος για την περίπτωση όπου πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκατασταθεί οριστικά στο εξωτερικό ή να μεταναστεύσει στο εξωτερικό για χρονικό διάστημα πάνω από έτος ή να μεταφέρει στην αλλοδαπή την περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι λήγει η διαχειριστική περίοδος στην ημερομηνία αναχώρησής του και υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημά του, το οποίο απέκτησε μέχρι τη χρονολογία της αναχώρησής του ή της μεταφοράς της περιουσίας του στο εξωτερικό.¹⁸⁵

Οι αλλοδαποί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 § 3, οι οποίοι απέκτησαν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα, έχουν υποχρέωση, προτού αναχωρήσουν στο εξωτερικό, να υποβάλουν δήλωση για αυτό το εισόδημά τους και να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτό.

Τύπος της δήλωσης

Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δύο αντίτυπα από τον υπόχρεο και, εφόσον δηλώνονται και εισοδήματα της συζύγου, υπογράφονται και από αυτή ή από τον πληρεξούσιό τους που έχει ειδικά εξουσιοδοτηθεί γι' αυτό.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου παράγει τα ίδια έννομα αποτελέσματα με τη δήλωση που υποβάλλεται αυτοπροσώπως ή ταχυδρομικά¹⁸⁶.

Αν ο υπόχρεος για την υπογραφή της δήλωσης είναι αγράμματος, αυτή υπογράφεται από δύο μάρτυρες.

¹⁸⁴ Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για τα εισοδήματα τα οποία έχουν ήδη περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή της στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

¹⁸⁵ Α. Κοψιαύτης, ό.π., γ' τόμος (άρθρα 45-85), σελ. 1501.

¹⁸⁶ Η διάταξη αυτή προστέθηκε με το άρθρο 5 § 11 του ν. Ν.2892/2001 κι εφαρμόζεται για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2001, για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες της χρήσης 2000 και μετά.

Μαζί με την ετήσια δήλωσή του ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση (έντυπο Ε9) με τα στοιχεία των ακινήτων που του ανήκουν κατά πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας ή κατ' επικαρπία ή ψιλή κυριότητα ή έχει δικαίωμα χρήσης ή οίκησης σε αυτά.

Ειδικά για τις δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου δεν υποβάλλονται τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις¹⁸⁷. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η διαδικασία και ο τρόπος ελέγχου αυτών των δικαιολογητικών, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία.

Τέλος, το άρθρο 62 § 6 περιέχει εξουσιοδοτική διάταξη, σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται με τη δήλωση.

Τόπος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος

Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία του φορολογούμενου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ασκεί ατομικά εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελευθέριο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής του ή του κύριου επαγγέλματος του.(άρθρο 63 § 1 ΚΦΕ).

Για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση της άσκησης εμπορικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος στην Ελλάδα¹⁸⁸, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Ακόμη, για σχολάζουσα κληρονομία ή σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου πριν από την επίδοση της δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής

¹⁸⁷ Η διάταξη αυτή προστέθηκε με το άρθρο 13 § 4 του ν. 2992/2002 κι εφαρμόζεται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και μετά.

¹⁸⁸ Οπότε αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματος τους.

υπηρεσίας της περιφέρειας, στην οποία κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της ατομικής επαγγελματικής του εγκατάστασης πριν από το θάνατό του.

Διαδικασία μετά την υποβολή της δηλώσεως

Μετά την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος φυσικών προσώπων ακολουθεί η καταχώρισή τους από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βιβλία μεταγραφής δηλώσεων, με βάση τη χρονολογική σειρά επίδοσής τους.

Ακολουθεί ο έλεγχος των δηλώσεων. Ειδικότερα, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται:

α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του (άρθρο 66 ΚΦΕ).

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υποχρέου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις νομοθετικές διατάξεις (άρθρο 66 §2 ΚΦΕ) ¹⁸⁹. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου

¹⁸⁹ Ο νόμος παρέχει στον φορολογούμενο το δικαίωμα ν' αμφισβητήσει το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου

εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Έκδοση φύλλων ελέγχου (Άρθρο 68 ΚΦΕ)

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.

Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομία στο όνομα του θανόντος, ενώ εάν πρόκειται για επιδικία ή μεσεγγύηση, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.

β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικούς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.

γ) Αν πρόκειται για πτώχευση, στο όνομα του πτωχού.

δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο ονομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.

Δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τα 29 ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

Τέλος, τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσης τους.

Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου (Άρθρο 69 ΚΦΕ)

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ΚΦΕ, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου¹⁹⁰.

μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει αυτό το σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η αμφισβήτηση ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), δηλαδή μέσα σε 60 ημέρες από τότε που έλαβε το σημείωμα.

¹⁹⁰ Αν ο φορολογούμενος έχει διορίσει αντίκλητο στην έδρα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η κοινοποίηση μπορεί να γίνει στον αντίκλητο. Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου σε

Όταν η δήλωση περαιωθεί ως ειλικρινής, η γνωστοποίηση του φύλλου ελέγχου στον υπόχρεο γίνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Διοικητική επίλυση της διαφοράς (άρθρο 70 ΚΦΕ)

Το επόμενο στάδιο που μπορεί να λάβει χώρα είναι εκείνο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (άρθρο 70 ΚΦΕ). Συγκεκριμένα, ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησής του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικά, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

Δικαστικός συμβιβασμός (άρθρο 71 ΚΦΕ)

Στο άρθρο 71 του ΚΦΕ γίνεται πρόβλεψη και για δικαστικό συμβιβασμό. Συγκεκριμένα, ο δικαστικός συμβιβασμός είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος

περίπτωση πτώχευσης γίνεται στο σύνδικο και τον πτωχό και σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του.

μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου 5 τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση. Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης.

Βεβαίωση του φόρου (Άρθρο 74)

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει τον φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία 2 μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από 3 έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικώς οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα 29 ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό 10% του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών φόρων και τελών που βεβαιώνονται μαζί με τον κύριο φόρο. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

Εφόσον εκδοθεί οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και δεν οφείλεται φόρος ή μέρος του φόρου, που έχει ήδη βεβαιωθεί, τότε εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση (κατά το ποσό που δεν οφείλεται). Για την προστασία του φορολογουμένου, ορίζεται από το νόμο στο άρθρο 74 § 7 ΚΦΕ ότι τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

Τέλος, με βάση τις αποφάσεις των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ : ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται η απεικόνιση των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ώστε να σχηματιστεί κάποιο συμπέρασμα σχετικά με τη συμμετοχή των εσόδων αυτών στη διαμόρφωση των συνολικών φορολογικών εσόδων και στο ΑΕΠ της χώρας. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιήθηκαν πίνακες και διαγράμματα με βάση ποσοτικά στοιχεία από τους προϋπολογισμούς και απολογισμούς των ετών 2000 έως και 2004 του ελληνικού κράτους αλλά και στατιστικά δεδομένα¹⁹¹ του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που αφορούν την Ελλάδα.

Στο πίνακα που ακολουθεί καταγράφονται σε ευρώ τα ποσά των εσόδων από φόρους επί του εισοδήματος φυσικών προσώπων που εμφανίστηκαν στον προϋπολογισμό και απολογισμό των οικονομικών ετών 2000 έως και 2004 και ακολουθεί η διαγραμματική απεικόνισή τους. Ο τρόπος απεικόνισης των εσόδων (και συγκεκριμένα το πλήθος των εμφανιζόμενων κατηγοριών) στους απολογισμούς του κράτους άλλαξε με την Απόφαση Υπ. Οικον. 1095860/5660/0016/15/10/2001, με την οποία προστέθηκε η κατηγορία των επιστραφέντων εσόδων, ενώ η κατηγορία των εισπραχθέντων εσόδων απεικονίζεται πλέον σε δυο υποκατηγορίες, τα εισπραχθέντα προ μείωσης επιστροφών και τα εισπραχθέντα μετά τη μείωση των επιστροφών. Για λόγους συνέπειας προς τη μεθοδολογία, στους πίνακες και στα διαγράμματα που ακολουθούν ακολουθήθηκε ενιαίος τρόπος παρουσίασης για το σύνολο της 5ετίας 2000-2004 : οι κατηγορίες που εμφανίζονται είναι τα προϋπολογισθέντα, τα βεβαιωθέντα, τα διαγραφέντα, τα εισπραχθέντα¹⁹² και το εισπρακτέο υπόλοιπο¹⁹³ για τον ΚΑΕ¹⁹⁴ 110, ο οποίος αφορά στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

¹⁹¹ Τα δεδομένα αυτά αναφέρονται μόνο στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που είναι ταυτόχρονα και μέλη του ΟΟΣΑ (για παράδειγμα, δεν υπάρχουν στοιχεία για χώρες όπως Λετονία, Εσθονία, Μάλτα)

¹⁹² Στους πίνακες και στα διαγράμματα του παρόντος κεφαλαίου εμφανίζονται ως εισπραχθέντα τα έσοδα προ της μείωσης των επιστροφών.

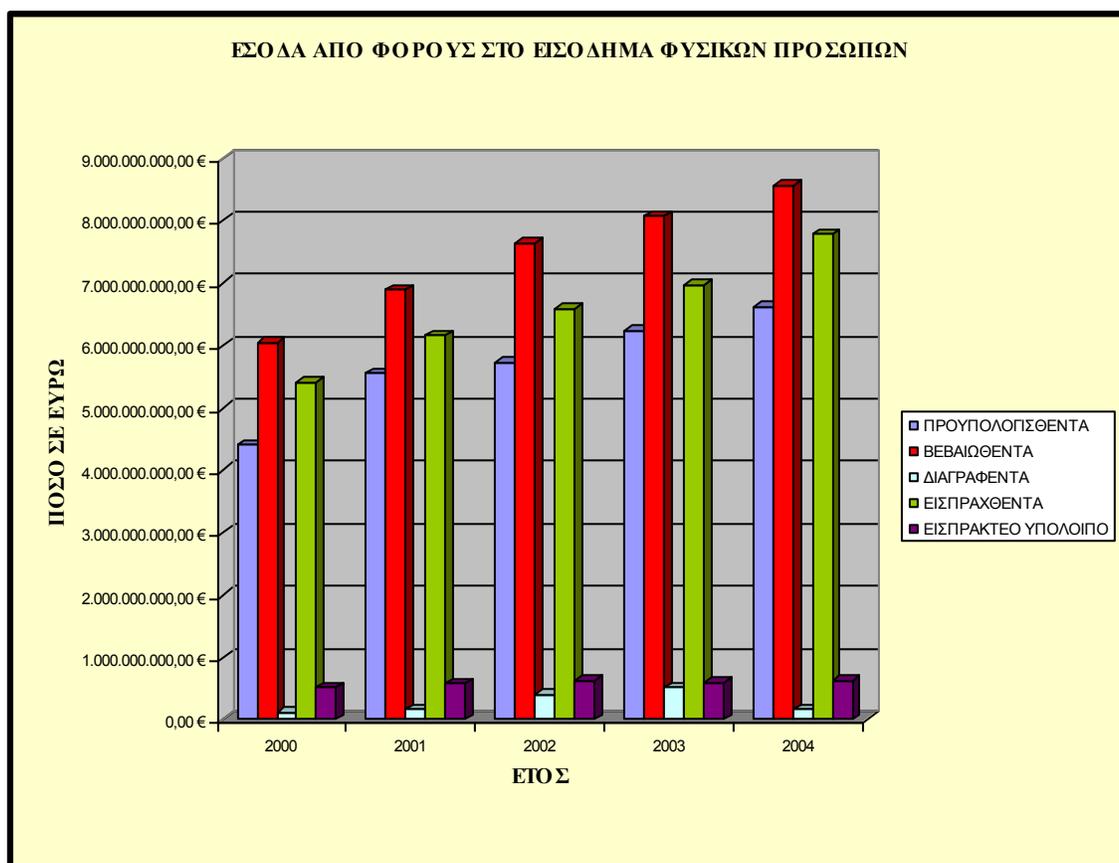
¹⁹³ Το εισπρακτέο υπόλοιπο προκύπτει ως αποτέλεσμα από την αφαίρεση βεβαιωθέντα – διαγραφέντα – επιστραφέντα- εισπραχθέντα μετά τη μείωση των επιστροφών.

¹⁹⁴ Η βραχυγραφία ΚΑΕ χρησιμοποιείται για τον Κωδικό Αριθμό Εσόδου, ο οποίος χρησιμοποιείται για την ταξινόμηση των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού σε κατηγορίες, υποκατηγορίες, ομάδες και είδος, σύμφωνα με το δεκαδικό κωδικό σύστημα κατάταξης των εσόδων (και εξόδων) που χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία της κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού.

ΕΤΟΣ	ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΘΕΝΤΑ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΑ	ΔΙΑΓΡΑΦΕΝΤΑ	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ	ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
2000	4.402.054.292,00 €	6.052.920.313,96 €	125.150.127,62 €	5.411.234.298,22 €	516.535.888,12 €
2001	5.546.588.407,92 €	6.895.607.453,65 €	164.117.529,61 €	6.155.721.125,29 €	575.768.798,75 €
2002	5.731.475.000,00 €	7.635.623.804,64 €	408.889.463,94 €	6.594.993.865,41 €	631.740.475,29 €
2003	6.235.000.000,00 €	8.071.341.977,92 €	509.407.114,55 €	6.969.125.729,02 €	592.809.134,35 €
2004	6.628.000.000,00 €	8.567.632.533,40 €	165.218.038,93 €	7.784.786.083,93 €	617.628.410,54 €

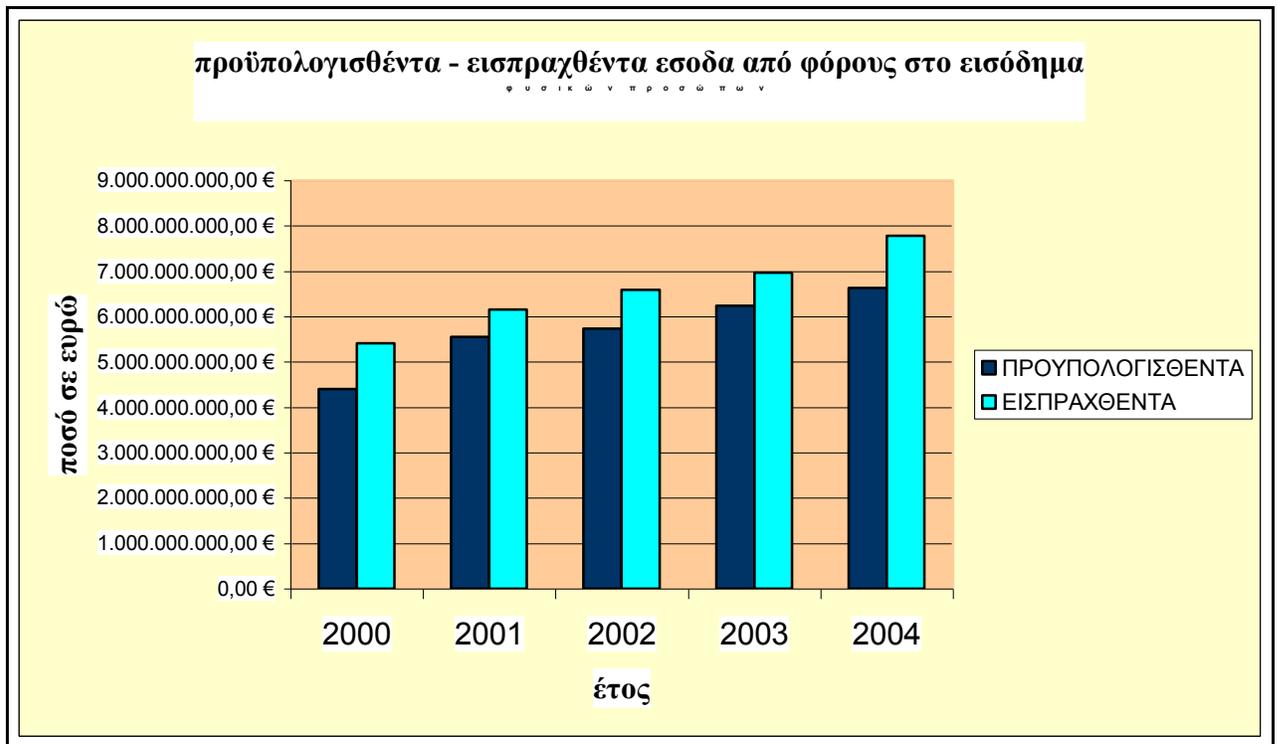
Πηγή : προϋπολογισμοί και απολογισμοί (2000-2004) του ελληνικού κράτους

Πίνακας 1 : τα ποσά των εσόδων από φόρους επί του εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΚΑΕ 110) που εμφανίστηκαν στον προϋπολογισμό και απολογισμό των οικονομικών ετών 2000 έως και 2004

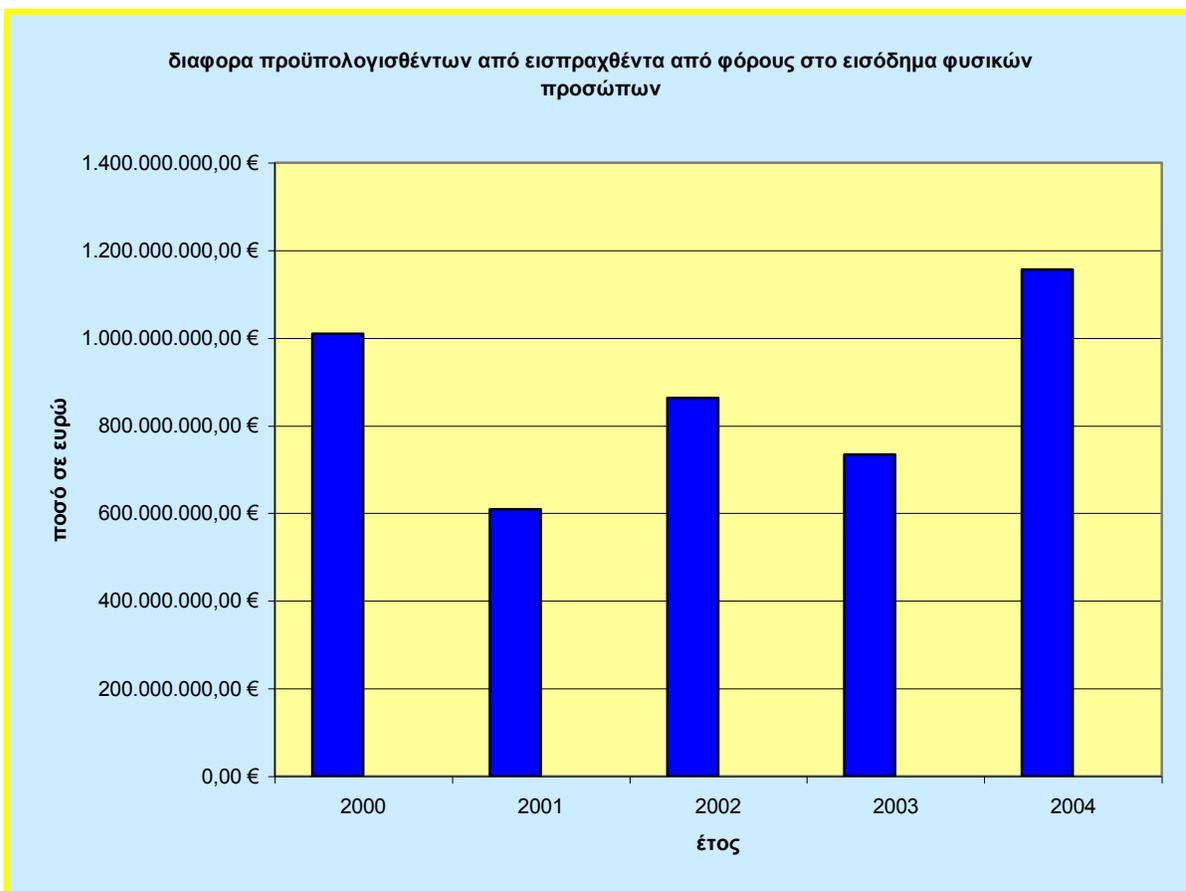


Διάγραμμα 1 : Έσοδα από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων κατά τα έτη 2000-2004

Από τα ποσά που αναφέρονται στον πίνακα 1 απεικονίζονται σχηματικά στα διαγράμματα 2 και 3 οι κατηγορίες των προϋπολογισθέντων και εισπραχθέντων εσόδων από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων. Η επιλογή των κατηγοριών αυτών έγινε με σκοπό τη σύγκριση μεταξύ αυτών των δυο κατηγοριών, ώστε να διαφανεί κατά πόσο είναι επιτυχημένη η πορεία είσπραξης των συγκεκριμένων εσόδων.



Διάγραμμα 2 : Τα προϋπολογισθέντα και τα εισπραχθέντα έσοδα από φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων κατά τα έτη 2000 - 2004



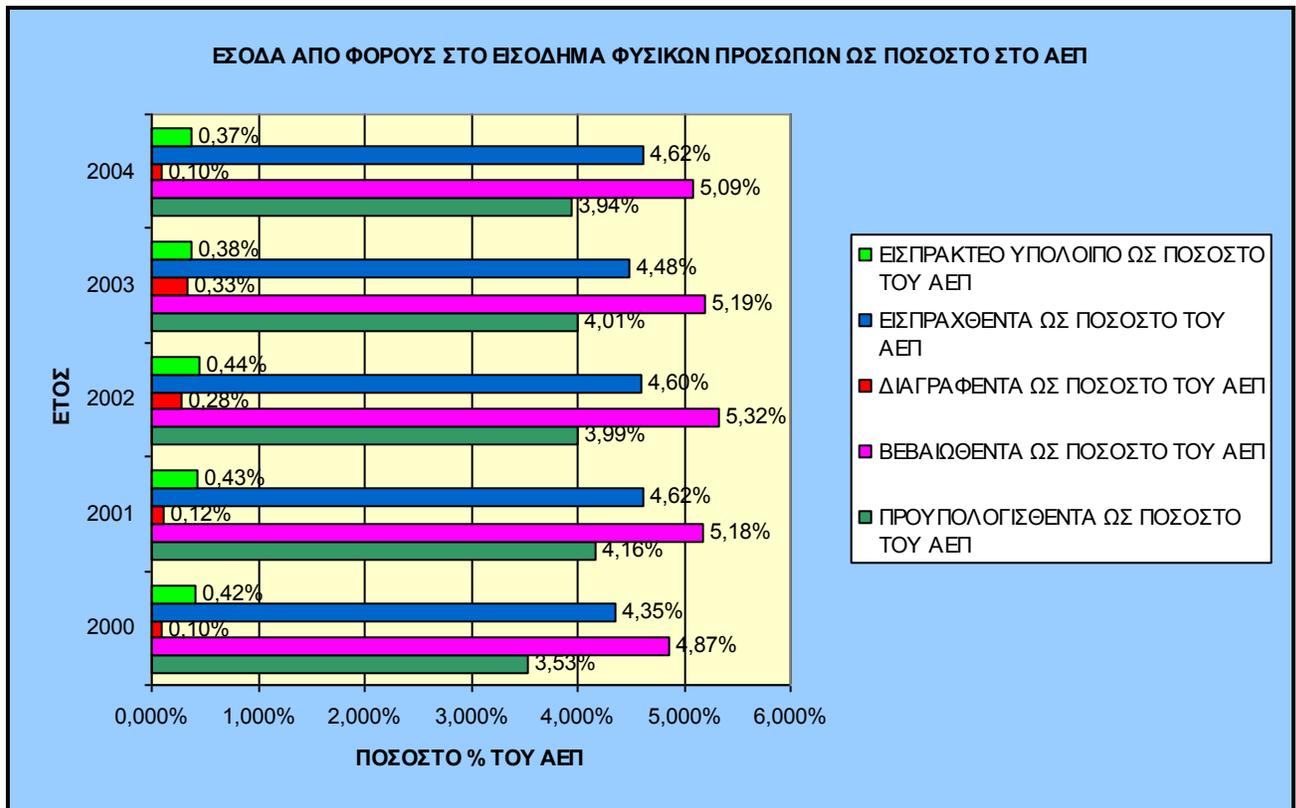
Διάγραμμα 3 : διαφορά προϋπολογισθέντων από εισπραχθέντα έσοδα από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων κατά τα έτη 2000 - 2004

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το έτος 2004 σημειώθηκε η μεγαλύτερη απόκλιση μεταξύ προϋπολογισθέντων και εισπραχθέντων εσόδων από φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων. Με άλλα λόγια, το 2004 εισπράχθηκαν 1.156.786.083,93 € περισσότερα απ' όσα είχαν προϋπολογισθεί ως έσοδα από φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων. Παράλληλα, το έτος με τη μικρότερη διαφορά ήταν το 2001, οπότε εισπράχθηκαν 609.132.717,37 € περισσότερα απ' ό,τι είχαν προϋπολογισθεί ως έσοδα από φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Μια ακόμη παρατήρηση που μπορεί να γίνει στα ανωτέρω στοιχεία είναι ότι κατά το έτος 2004 σημειώθηκε η εισπράξη του υψηλότερου ποσού από τα υπόλοιπα 5 έτη, και συγκεκριμένα εισπράχθηκαν ως έσοδα από φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων 1.156.786.083,93 €. Συνεπώς το έτος 2004 θα μπορούσε να θεωρηθεί αρκετά

επιτυχημένο σε σύγκριση με τα υπόλοιπα τέσσερα έτη από την άποψη της είσπραξης των εσόδων στο συγκεκριμένο ΚΑΕ, εάν ληφθεί υπόψη ότι παρουσιάζει τη μεγαλύτερη διαφορά μεταξύ προϋπολογισθέντων και εισπραχθέντων εσόδων.

Στη συνέχεια εμφανίζονται σε μορφή διαγράμματος τα έσοδα από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων ως ποσοστό του ΑΕΠ.



Διάγραμμα 4 : έσοδα από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων ως ποσοστό του ΑΕΠ κατά τα έτη 2000 - 2004

Από το ανωτέρω διάγραμμα προκύπτει ότι το ποσοστό των εσόδων από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων (ΚΑΕ 110) επί του ΑΕΠ, όπως αυτό διαμορφώνεται κατ' έτος, κυμαίνεται :

για τα βεβαιωθέντα έσοδα με ΚΑΕ 110 μεταξύ του 3,53 % και 4,16% του ΑΕΠ ,
για τα βεβαιωθέντα έσοδα με ΚΑΕ 110 μεταξύ του 4,87 % και 5,82% του ΑΕΠ ,
για τα διαγραφέντα έσοδα με ΚΑΕ 110 μεταξύ του 0,10 % και 0,33% του ΑΕΠ ,
για τα εισπραχθέντα έσοδα με ΚΑΕ 110 μεταξύ του 4,35 % και 4,62% του ΑΕΠ ,
για το εισπρακτέο υπόλοιπο των εσόδων με ΚΑΕ 110 μεταξύ του 0,37 % και 0,43% του ΑΕΠ

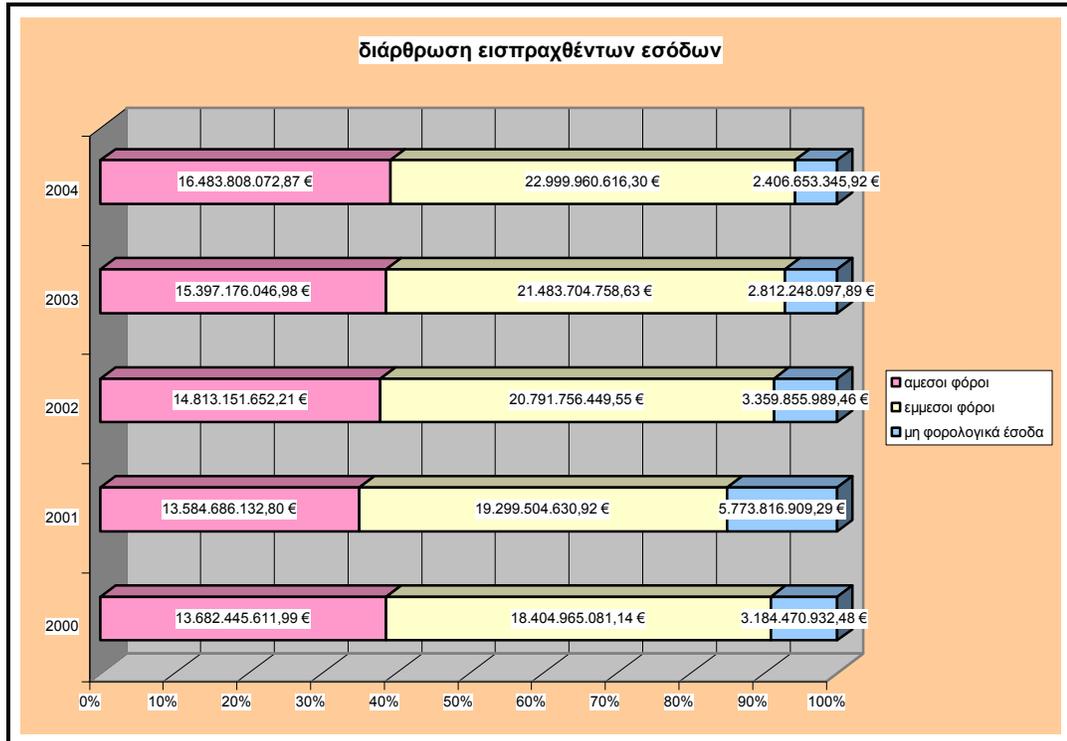
Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι αποκλίσεις για τα έτη 2000-2004 αφορούν κυρίως στα προϋπολογισθέντα και στα βεβαιωθέντα έσοδα από φόρους στο εισόδημα φυσικών προσώπων.

Ακολουθεί πίνακας με τα ποσοτικά στοιχεία από τα εισπραχθέντα έσοδα κατά τα έτη 2000 έως και 2004 (τα ποσά είναι σε ευρώ) και η διαγραμματική του απεικόνιση.

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογικών εσόδων	Μη φορολογικά έσοδα	Σύνολο εσόδων
2000	13.682.445.611,99 €	18.404.965.081,14 €	32.087.410.693,14 €	3.184.470.932,48 €	35.271.881.625,62
2001	13.584.686.132,80 €	19.299.504.630,92 €	32.884.190.763,72 €	5.773.816.909,29 €	38.658.007.673,01
2002	14.813.151.652,21 €	20.791.756.449,55 €	35.604.908.101,76 €	3.359.855.989,46 €	38.964.764.091,22
2003	15.397.176.046,98 €	21.483.704.758,63 €	36.880.880.805,61 €	2.812.248.097,89 €	39.693.128.903,50
2004	16.483.808.072,87 €	22.999.960.616,30 €	39.483.768.689,17 €	2.406.653.345,92 €	41.890.422.035,09

Πηγή : προϋπολογισμοί και απολογισμοί (2000-2004) του ελληνικού κράτους

Πίνακας 2 : τα ποσά των εισπραχθέντων εσόδων κατά τα έτη 2000-2004



Διάγραμμα 5 : διάρθρωση εισπραχθέντων εσόδων κατά τα έτη 2000-2004

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα τα έτη 2000 έως και 2004 βασίστηκαν κυρίως στους έμμεσους φόρους και πολύ λιγότερο στους άμεσους φόρους, διαπίστωση που διαχρονικά παραμένει η ίδια ως προς τη διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στη χώρα μας.

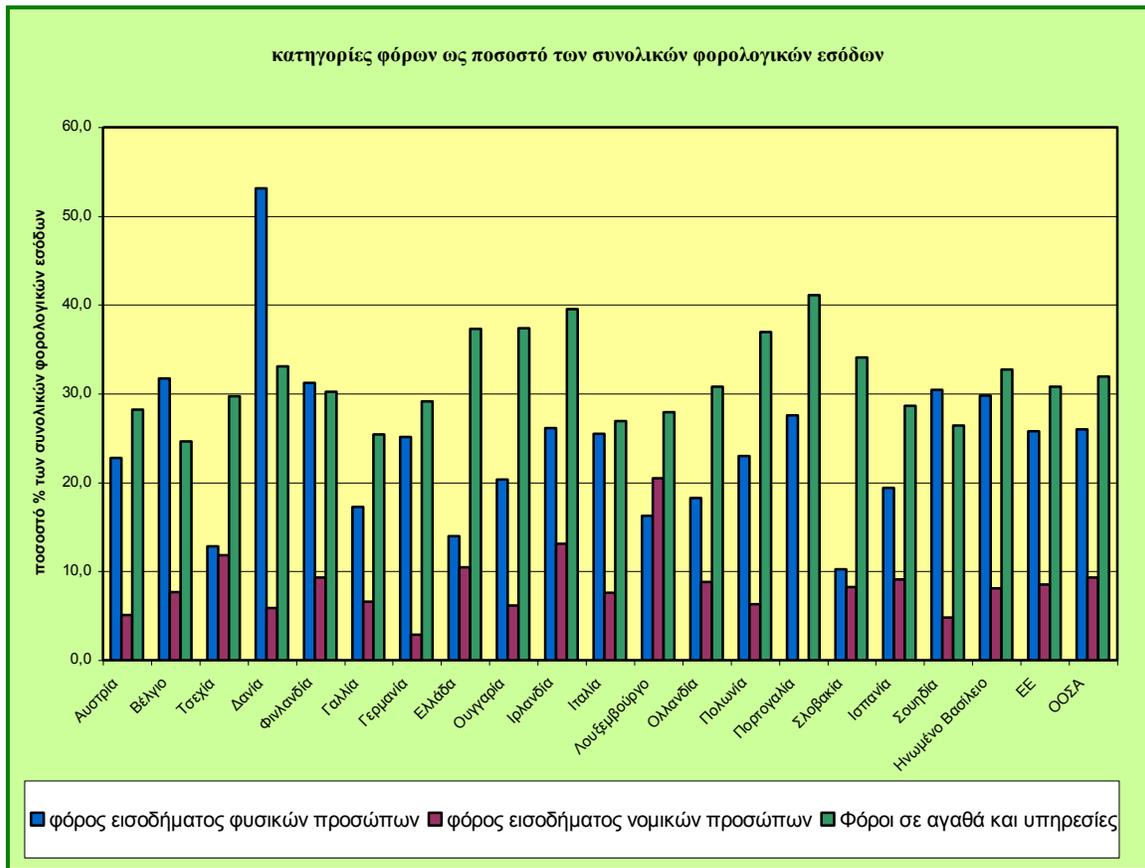
Στη συνέχεια γίνεται απεικόνιση των στατιστικών στοιχείων του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που αφορούν την Ελλάδα.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων του Κράτους για τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης από σχετικά στοιχεία του ΟΟΣΑ που εμφανίστηκαν στο «Revenue Statistics» (στατιστικό δελτίο εσόδων) έτους 2005 και ακολουθεί η διαγραμματική απεικόνιση αυτών των στοιχείων (για πρακτικούς λόγους, δεν περιλαμβάνονται στην απεικόνιση αυτή τα ποσοστά των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και των λοιπών φόρων).

χώρα	κατηγορίες φόρων ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων						
	φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων	φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	εισφορές κοινωνικής ασφάλισης		Φόροι σε αγαθά και υπηρεσίες		
			εργαζόμενοι	Εργοδότες			
Αυστρία	22,8	5,1	13,7	15,8	28,2	14,4	
Βέλγιο	31,7	7,6	9,9	19,0	24,6	7,1	
Τσεχία	12,8	11,8	10,0	28,3	29,7	7,3	
Δανία	53,2	5,8	2,7	0,7	33,1	4,5	
Φινλανδία	31,2	9,3	4,7	20,0	30,2	4,6	
Γαλλία	17,3	6,6	9,3	25,3	25,4	16,2	
Γερμανία	25,1	2,9	17,6	19,8	29,2	5,5	
Ελλάδα	14,0	10,4	12,7	15,5	37,3	10,1	
Ουγγαρία	20,3	6,2	6,2	23,8	37,4	6,1	
Ιρλανδία	26,2	13,1	4,5	9,6	39,5	7,1	
Ιταλία	25,5	7,6	5,6	20,4	26,9	14,0	
Λουξεμβούργο	16,2	20,5	11,3	12,4	27,9	11,6	
Ολλανδία	18,3	8,8	16,6	11,7	30,8	13,8	
Πολωνία	22,9	6,3	29,0	ΜΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	36,9	4,9	
Πορτογαλία	27,6	ΜΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	27,1	ΜΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	41,1	4,2	
Σλοβακία	10,2	8,2	8,5	25,0	34,1	14,0	
Ισπανία	19,4	9,1	5,6	24,9	28,6	12,4	
Σουηδία	30,4	4,8	5,8	24,3	26,4	8,3	
Ηνωμένο Βασίλειο	29,8	8,1	6,8	9,6	32,7	13,0	
ΕΕ	25,8	8,6	9,1	16,3	30,8	9,4	
ΟΟΣΑ	26,0	9,3	8,3	14,6	31,9	9,8	

Πηγή : OECD in Figures - 2005 edition

Πίνακας 3 : η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων για το 2004 στις χώρες της ΕΕ που αποτελούν ταυτόχρονα μέλη του ΟΟΣΑ



Πηγή : OECD in Figures - 2005 edition

Διάγραμμα 6 : διάρθρωση φόρων ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων για το 2004

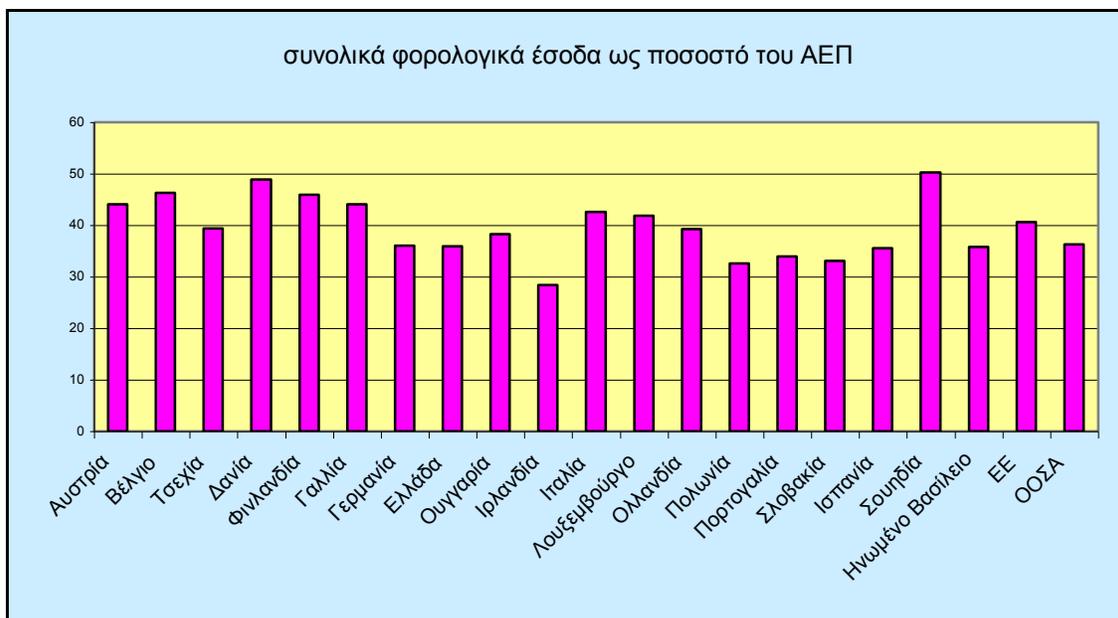
Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η Ελλάδα υπολείπεται του μέσου όρου της Ε.Ε. στο ποσοστό των φόρων εισοδήματος φυσικών προσώπων που διαρθρώνουν τα φορολογικά της έσοδα, καθώς εμφανίζει ποσοστό 14% των φόρων εισοδήματος φυσικών προσώπων επί των συνολικών φορολογικών εσόδων ενώ ο αντίστοιχος ευρωπαϊκός μέσος όρος είναι 25,8 %, ενώ παράλληλα εμφανίζονται χώρες που τα έσοδα από τους φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων αποτελούν ένα πολύ μεγάλο ποσοστό των συνολικών φορολογικών τους εσόδων, όπως η Δανία με ποσοστό 53, 2 % ενώ αρκετές ευρωπαϊκές χώρες κυμαίνονται γύρω στο 30 %, όπως η Σουηδία με 30,4, η Φινλανδία με 31,2 %, το Βέλγιο με 31,7 % και το Ηνωμένο Βασίλειο με 29,8 % επί των συνολικών φορολογικών εσόδων. Διαπιστώνεται λοιπόν ότι η διαφορά ανάμεσα στις χώρες αυτές είναι αρκετά έντονη.

Ακολουθεί πίνακας με τα στοιχεία των συνολικών φορολογικών εσόδων ως ποσοστών του ΑΕΠ για τις χώρες μέλη της ΕΕ και του ΟΟΣΑ και η διαγραμματική απεικόνισή του.

ΧΩΡΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΩΣ ΠΟΣΟΣΤΟ ΤΟΥ ΑΕΠ
Αυστρία	44,03838552
Βέλγιο	46,35015442
Τσεχία	39,32894447
Δανία	48,89271042
Φινλανδία	45,91205482
Γαλλία	44,02546205
Γερμανία	35,99567049
Ελλάδα	35,91492493
Ουγγαρία	38,27467481
Ιρλανδία	28,37513559
Ιταλία	42,55361459
Λουξεμβούργο	41,79872681
Ολλανδία	39,23274313
Πολωνία	32,56683719
Πορτογαλία	33,92396553
Σλοβακία	33,09013995
Ισπανία	35,5966895
Σουηδία	50,23834049
Ηνωμένο Βασίλειο	35,75863649
Ευρωπαϊκή Ένωση (μ.ό.)	40,57381432
ΟΟΣΑ (μ.ό.)	36,32869387

Πηγή : OECD in Figures - 2005 edition

Πίνακας 4 : τα συνολικά φορολογικά έσοδα για το 2004 ως ποσοστό του ΑΕΠ



Πηγή : OECD in Figures - 2005 edition

Διάγραμμα 7 : συνολικά φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η Ελλάδα βρίσκεται σχετικά κοντά στον ευρωπαϊκό μέσο όρο, καθώς εμφανίζει συνολικά φορολογικά έσοδα ως ποσοστό 35,9 % περίπου του ΑΕΠ, ενώ ο ευρωπαϊκός μ.ό αγγίζει το 40,5 %. Κι εδώ εμφανίζονται χώρες που ξεπερνούν κατά πολύ τον ευρωπαϊκό μ.ό., όπως για παράδειγμα η Σουηδία με 50,23% και η Δανία με 48,89%. Ωστόσο αυτό που πρέπει να ληφθεί υπόψη εδώ είναι ότι η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος είναι διαφορετική σε κάθε χώρα και ως εκ τούτου τα όποια συμπεράσματα θα πρέπει να συναχθούν με προσοχή, καθώς όπως προαναφέρθηκε, στις σκανδιναβικές χώρες για παράδειγμα κυριαρχούν οι φόροι επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων ενώ σε χώρες όπως η Ελλάδα, η Ιρλανδία και η Πολωνία κυριαρχούν οι έμμεσοι φόροι επί των αγαθών και των υπηρεσιών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Α. Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία

1. Αγαπητός Γ., Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Μελετών (ΚΕΠΕ), Επιστημονικές μελέτες – τόμος 19-, Αθήνα 1986
2. Αγγελόπουλος Α., Η άμεσος φορολογία εν Ελλάδι, Εκδοτικός οίκος Ελευθερουδάκη, Αθήνα 1933
3. Αγριαντώνη Χ., Εισαγωγή στην ελληνική οικονομική ιστορία, εκδ. Τυπωθήτω, Αθήνα 1999
4. Αναστόπουλος Ι. – Φορτσάκης Θ., Φορολογικό δίκαιο, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2003.
5. Βουρνάς Τ., Ιστορία της νεώτερης και σύγχρονης Ελλάδας, τόμος Α΄, εκδ. Πατάκη, Αθήνα 1999
6. Γκουζής Α., Δημόσιο Λογιστικό – Αρχές Διοίκησης και Διαχείρισης των Εσόδων και Εξόδων του Κράτους, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1991
7. Γκιούρας Θ., Φορολογία και Πολιτική, πολιτικο-οικονομική προβληματική και δημοσιονομική σκέψη, Ίδρυμα Σάκη Καράγιωργα, Αθήνα 2000
8. Δαλαμάγκας Β., Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική, εκδ. Σμπίλιας, Αθήνα 1999
9. Δερτιλής Γ., Ατελέσφοροι ή Τελέσφοροι; Φόροι και Εξουσία στο Νεοελληνικό Κράτος, εκδ. Αλεξάνδρεια, Αθήνα 1993
10. Θεοχαρόπουλος Λ., Φορολογικό δίκαιο, ειδικό μέρος, β΄τόμος, α΄ ημίτομος, Θεσσαλονίκη 1999
11. Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1993
12. Ιστορία του Ελληνικού Έθνους, τόμοι Γ1, Δ, Στ, Ζ, Η, Θ, ΙΑ, Εκδοτική Αθηνών, Αθήνα 1996
13. Καραγιαννόπουλος Ι., Το Βυζαντινό Κράτος, εκδ. Βάνιας, Θεσσαλονίκη 2001

14. Κόντος- Μάναλης Λ., Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, τόμος Ι, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2002
15. Κόρσος Δ., Δημοσιονομικό Δίκαιον, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1980
16. Κούλης Ι., Δημόσια Οικονομική, Τόμος 1^{ος} , Αθήνα 1970, Τόμος 2^{ος}, Αθήνα 1971
17. Κοψιαύτης Α., Ερμηνεία διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα, α' τόμος (άρθρα 1-19) 2000, β' τόμος (άρθρα 20-44) 2001, γ' τόμος (άρθρα 45-85) 2001
18. Κυρκίνη – Κούτουλα Α., Η Οθωμανική Διοίκηση στην Ελλάδα, η περίπτωση της Πελοποννήσου, 1715 – 1821, εκδ. Αρσενίδη, Αθήνα 1996
19. Μπαλφούσιας Α., Διαχειριστικό κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Μελετών (ΚΕΠΕ), Εκθέσεις – τόμος 34-, Αθήνα 2000
20. Μπάρμπας Ν., Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με το Ν. 3091/2002), εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2003
21. Προβόπουλος Γ., Ελληνικοί δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 1983
22. Σακελλαρόπουλος Θ., Θεσμικός μετασχηματισμός και οικονομική ανάπτυξη, κράτος και οικονομία στην Ελλάδα, 1830-1922, εκδ. Εξάντας, Αθήνα 1991
23. Σταματόπουλος Δ.- Καραβοκύρης Α., Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων , α' τόμος (άρθρα 1-37), β' τόμος (άρθρα 38-118), Ανάλυση – ερμηνεία, εκδ. ELFORIN ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ, Αθήνα 2003
24. Τότσης Χρ., Αθανάσιος Δ. Μάρκου , Γενικές αρχές φορολογίας και φορολογικού δικαίου, εκδ. Πάμισος, Αθήνα 1997
25. Τότσης Χρ., Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, α' τόμος, εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2003
26. Τότσης Χρ., Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (με βάση τις αλλαγές που επέφεραν οι : Ν. 3296/2004, Ν. 3301/2004 και Ν. 3312/2005), εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2005
27. Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό δίκαιο, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 1999

28. Φωτόπουλος Ι.(επιμ.), Ελληνική Εταιρεία φορολογικού δικαίου και δημοσιονομικών μελετών, Τομέας Δημοσίου Δικαίου Τμήματος Νομικής Πανεπιστημίου Αθηνών, « Για μια φορολογική μεταρρύθμιση» , Επιστημονική Ημερίδα, Αθήνα 17 Μαΐου 2002, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 2003

29. Χριστοφιλοπούλου Α., Βυζαντινή Ιστορία, τόμοι Α΄, Β1΄, Β2΄, Γ1΄, εκδ. Βάνιας, Θεσσαλονίκη 1998

Β. Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

1. Bartley Hildreth W.- , Richardson J. , Handbook on Taxation, 1996
2. Balfousias A., Personal income taxation : tax responsiveness distributional and incentive effects, the case of Greece, Athens 1998
3. Basle M., Systèmes fiscaux, Mémento, Dalloz 1989
4. Berlin D., Droit fiscal communautaire, PUF 1988
5. Break G. – Turvey R., The tax in Greece, Athens 1966
6. Di Malta P., Droit fiscal européen comparé, PUF 1989
7. Evans G.-James S., Taxation: Critical Perspectives on the World Economy, Routledge, 2002
8. International Labour Organization, Policies in the Wider Context: Wage, Price, and Fiscal Initiatives in Developing Countries, 1992
9. Langenderfer H., Personal Income Taxation, South-Western Educational Publishing, 1993
10. Musgrave R. A., The Theory Of Public Finance, McGraw – Hill Book Company, New York, 1959
11. OECD, Economic Surveys 2004-2005 Greece: By Country 2004-2005 Greece Volume 2005 Issue 12
12. Slemrod J., Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate Over Taxes, MIT Press, 1996
13. Stevenson S., Personal Income Taxation, South-Western Educational Publishing, Revised edition, 1995
14. Terra J.M. – Wattel J., European Tax Law, Kluwer 2002

15. Vervaele A.E., European Cooperation Between Tax, Customs and Judicial Authorities, Kluwer 2001

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (ΔΦΝ) :

τεύχη 1249, 1253, 1254 έτους 2002

τεύχη 1301, 1302, 1303, 1304, 1309, 1310, 1312 έτους 2004

τεύχη 1314, 1320 έτους 2005

τεύχος 1345 έτους 2006

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Σύνταγμα της Ελλάδας
2. Αστικός Κώδικας και Εισαγωγικός Νόμος
3. Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97Α΄/17.5.1999) «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»
4. Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»
5. Ν. 3091/2002
6. Ν. 3296/2004
7. Ν. 2362/95 (ΦΕΚ 247 Α΄/27-11-1995) «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις
8. Ν.Δ. 356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων) όπως ισχύει σήμερα
9. Πολυγραφημένη εγκύκλιος ΥΠΟΙΚ 1021577/10206/Β0012/ΠΟΛ.1038/5-3-2003 «ΘΕΜΑ: Ερμηνεία των διατάξεων του ν. 3091/2002»
10. π.δ. 16/1989, (ΦΕΚ 6 Α΄/5-1-1989) «Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ. και Τοπικών Γραφείων- καθήκοντα υπαλλήλων»
11. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Εισηγητική έκθεση προϋπολογισμού έτους 2006
12. Κανονισμός του Συμβουλίου (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1605/2002, της 25 Ιουνίου 2002, για τη θέσπιση του δημοσιονομικού κανονισμού που εφαρμόζεται στο γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

13. Οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών
14. Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών
15. Οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις

Δικτυακοί τόποι

1. Δικτυακή πύλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης : <http://www.europa.eu.int>
2. Ευρετήριο κοινοτικής νομοθεσίας : <http://www.eur-lex.europa.eu>
3. ΟΟΣΑ : <http://www.oecd.org>
4. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομίας : <http://www.mnec.gr>
5. Γενικό Λογιστήριο του Κράτους : <http://www.mof-gkl.gr>
6. ΝΟΜΟΣ : <http://lawdb.intrasoftnet.com>