

**Η έννοια του φόρου**

**Οι διακρίσεις των φόρων**

**Εισαγωγή στο φορολογικό δίκαιο**

6.10.2023

## Πρόγραμμα παραδόσεων

<i>Ημερομηνία</i>	<i>Αντικείμενο</i>
6 Οκτ 2023	Εισαγωγή στο φορολογικό δίκαιο – Έννοια και διακρίσεις των φόρων
13 Οκτ 2023	Αρχή της νομιμότητας του φόρου
20 Οκτ 2023	Αρχή της φορολογικής ισότητας
27 Οκτ 2023	Αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας – ατομικά δικαιώματα
3 Νοε 2023	Φόρος εισοδήματος (γενικά)
10 Νοε 2023	Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
24 Νοε 2023	Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
1 Δεκ 2023	Φ.Π.Α.
8 Δεκ 2023	Φ.Π.Α. (συνέχεια)
15 Δεκ 2023	Φορολογία ακίνητης περιουσίας
22 Δεκ 2023	Φόρος κληρονομιών, δωρεών
12 Ιαν 2024	Τελωνειακοί δασμοί – Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης

## Βασική βιβλιογραφία

- Εγχειρίδια
  - ♦ Φορτσάκης/Τσουρουφλής, Φορολογικό δίκαιο, 7η έκδ., 2022, Εκδ. Νομ. Βιβλιοθήκη
  - ♦ Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., 2020, Εκδ. Σάκκουλα
- Περιοδικά
  - ♦ Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (ΔΦΝ)
  - ♦ Λογιστής, Εκδ. Πάμισος
  - ♦ Φορολογική Επιθεώρηση, Εκδ. ΠΟΕ-ΔΟΥ
  - ♦ Επιχείρηση, Εκδ. Νομ. Βιβλιοθήκη
  - ♦ Δελτίο Επιχειρήσεων και Εταιριών (ΔΕΕ), Εκδ. Νομ. Βιβλιοθήκη
  - ♦ Διοικητική Δίκη (ΔιΔικ), Εκδ. Σάκκουλα
  - ♦ Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Εκδ. Νομ. Βιβλιοθήκη
  - ♦ Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, ΕφΔΔ, Εκδ. Σάκκουλα

## Διαδίκτυο

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.aade.gr](http://www.aade.gr)
- [www.capital.gr](http://www.capital.gr)
- [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)

- Δεν υπάρχει νομοθετικός ορισμός
- Φόρος είναι η αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα ΝΠΔΔ προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής

## Στοιχεία της έννοιας του φόρου

Είναι παροχή:

- Χρηματική
- Οριστική
- Υποχρεωτική
- Χωρίς ειδικό αντάλλαγμα
- Των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα ΝΠΔΔ
- Προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών

## Αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Δημοσίου στα κέρδη των καζίνο

### Άρθρο 2 Ν. 2206/1994

«6. Τα τέλη και έσοδα του Δημοσίου από τις επιχειρήσεις των καζίνων είναι τα ακόλουθα: α) ... γ) Συμμετοχή στα μικτά κέρδη παιχνιδιών. δ) Ειδικά ετήσιο τέλος για την κατοχή άδειας λειτουργίας καζίνο. ε) Φόροι, τέλη και δικαιώματα που προβλέπονται από τους νόμους που αφορούν τη λειτουργία και τη δραστηριότητα ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα. ... 8. Η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη παιχνιδιών δεν μπορεί να είναι κατώτερη από: α) Τριάντα τοις εκατό (30%) για τις επιχειρήσεις καζίνων των νομών Αττικής, Θεσσαλονίκης, των νήσων Κρήτης, Κέρκυρας, Ρόδου και του νομού Αχαΐας. β) Είκοσι τοις εκατό (20%) στις υπόλοιπες επιχειρήσεις. Καταβάλλεται μηνιαία και εισπράττεται κατά τις διατάξεις για το φόρο προστιθέμενης αξίας. 9. Το ειδικό ετήσιο τέλος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου καθορίζεται σε δρχ. 1.200.000.000 για καθένα από τα καζίνα των νομών Αθηνών, Θεσσαλονίκης και Κρήτης και σε δρχ. 200.000.000 για καθένα από τα καζίνα των νήσων Ρόδου, Κέρκυρας και νομού

## Αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Δημοσίου στα κέρδη των καζίνο

Μετά την υπογραφή της ως άνω συμβάσεως υπεγράφη μεταξύ της Υπουργού Ανάπτυξης και της αναιρεσίβλητης κοινοπραξίας το από 8.11.1996 ιδιωτικό συμφωνητικό, με το οποίο συμφωνήθηκε αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου επί των μικτών κερδών της επιχείρησης αυτής από τυχερά παίγνια από 20% σε 33%, καθώς και αύξηση του καταβαλλόμενου από την ίδια ειδικού ετήσιου τέλους για την κατοχή της άδειας λειτουργίας του καζίνο από 50.000.000 δρχ. (143.735,14 ευρώ) σε 250.000.000 δρχ. (733.675,71 ευρώ). Συμφωνήθηκε δε ότι οι αυξήσεις αυτές ισχύουν για όσο χρόνο λειτουργεί στο νομό Αττικής ένα μόνο καζίνο και αυτό δεν λειτουργεί επί του οδικού άξονα Αθηνών – Κορίνθου. Ακολούθως, το ποσοστό συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη από τυχερά παιχνίδια αυξήθηκε, βάσει της προεκτεθείσας διάταξης του άρθρου πρώτου παράγραφος Ε υποπαρ. Ε7 περ. 10 γ' του ν. 4093/2012, κατά 2 ποσοστιαίες μονάδες και διαμορφώθηκε τελικώς σε 35%.



## ΔΕΦΤριπ 8/2018

«14. Επειδή, ... η συμμετοχή του Δημοσίου επί του μικτού κέρδους των παιγνίων των καζίνο καθώς και το ειδικό ετήσιο τέλος περιλαμβάνονται μεταξύ των εσόδων του Δημοσίου που απαριθμούνται στο άρθρο 2 παρ. 6 του ν. 2206/1994. Και τα δύο αυτά έσοδα αφορούν άμεση αναγκαστική οικονομική παροχή που επιβάλλεται μονομερώς από το Δημόσιο, κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας, με σκοπό αποκλειστικά ταμειευτικό και εισπρακτικό και συγκεκριμένα τη δημιουργία και την αύξηση των κρατικών εσόδων, ενώ δεν καταβάλλονται έναντι ανταλλάγματος. Συνεπώς, τα πιο πάνω έσοδα του Δημοσίου, ανεξάρτητα από την ειδικότερη ονομασία τους, πληρούν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Ειδικότερα, η συμμετοχή του Δημοσίου στα μικτά κέρδη των παιγνίων έχει το χαρακτήρα του φόρου επί των συναλλαγών, του οποίου το υποκείμενο, η κατηγορία των συναλλαγών επί των οποίων επιβάλλεται, καθώς και ο φορολογικός συντελεστής πρέπει να καθορίζονται από τυπικό νόμο, σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή του άρθρου 78 παρ. 1 ...»

## ΔΕΦΤριπ 8/2018

«Κατ' ακολουθίαν, η αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Δημοσίου κατά 13% επί των μικτών κερδών των τυχερών παιχνιδιών της επιχείρησης καζίνο της προσφεύγουσας, καθώς και η αύξηση του ειδικού ετήσιου τέλους υπέρ του Δημοσίου, οι οποίες έγιναν με ιδιωτικό συμφωνητικό και όχι με νόμο, είναι μη νόμιμες και δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα. Εξάλλου, τα υποστηριζόμενα ότι η αύξηση του ποσοστού συμμετοχής του Δημοσίου κατά 13% έγινε με το από 8.11.1996 ιδιωτικό συμφωνητικό σε ανταπόδοση συγκεκριμένης αντιπαροχής εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου προς την προσφεύγουσα, η οποία συνίσταται στην υποχρέωση του Δημοσίου να μη χορηγήσει άλλη άδεια καζίνο στην Αττική ή επί του οδικού άξονα Αθηνών – Κορίνθου, με αποτέλεσμα το 13% να μην μπορεί να θεωρηθεί φόρος, αλλά συμβατικό τίμημα έναντι της ειδικής αυτής αντιπαροχής, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Και τούτο, διότι η υποχρέωση αυτή του Δημοσίου δεν τέθηκε για πρώτη φορά ως όρος στο από 8.11.1996 ιδιωτικό συμφωνητικό, με το οποίο αυξήθηκε κατά 13% το ποσοστό συμμετοχής του Δημοσίου στα μικτά κέρδη των παιγνίων, αλλά οριζόταν ρητώς στον νόμο που προέβλεψε την ίδρυση των καζίνο ...»

## ΣτΕ 803/2020

«9. Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι ένδικες αυξήσεις του ποσοστού συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη από τυχερά παίγνια και του ειδικού ετήσιου τέλους επήλθαν βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της αναιρεσίβλητης κοινοπραξίας και της Υπουργού Ανάπτυξης, τα δε επίδικα ποσά καταβλήθηκαν από την αναιρεσίβλητη επί τη βάσει της εν λόγω ιδιωτικής συμφωνίας και όχι ως υποχρεωτική παροχή κατ' εφαρμογήν της φορολογικής νομοθεσίας ή κατόπιν καταλογισμού των ως άνω ποσών ως φόρων. Επομένως, τα ως άνω καταβληθέντα ποσά δεν έχουν τον χαρακτήρα φορολογικού βάρους, ούτε ακολουθούν αναγκαίως τη νομική φύση των προβλεπομένων στο άρθρο 2 παρ. 6 γ' και δ' του ν. 2206/1994 εσόδων (ανεξαρτήτως μάλιστα της ειδικότερης νομικής φύσης των εσόδων αυτών), όπως εσφαλμένως έκρινε το δικάσαν εφετείο. Από την εξεταζόμενη δε άποψη δεν ασκεί καμία επιρροή ο τρόπος με τον οποίο καταβλήθηκε το ένδικο ποσό (δηλαδή αν καταβλήθηκε κατά τις διατάξεις που αφορούν τον φόρο προστιθέμενης αξίας).»

## Δημοσιονομικά βάρη

### Επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα

---

- Φόροι
- Φορολογικές κυρώσεις

### Επιβαρύνσεις μη φορολογικού χαρακτήρα

---

- Ανταποδοτικά τέλη
- Χρηματικές κυρώσεις
- Παράβολα
- Κοινωνικές εισφορές
- Κοινωνικοί πόροι
- Ιδιόμορφα μέτρα διοικητικού ελέγχου

## Διάκριση φόρου από το ανταποδοτικό τέλος

Νομολογιακά πορίσματα για το ανταποδοτικό τέλος:

- Αντικρύζει ειδική παροχή του Δημοσίου ή ενός ΝΠΔΔ
- Δεν ωφελεί αόριστο κύκλο προσώπων
- Αντιστοιχία μεταξύ υποχρέωσης και παροχής, χωρίς να απαιτείται απόλυτη αναλογία. Αρκεί κατά προσέγγιση αντιστοιχία.
- Δεν απαιτείται η πραγματική χρήση της παροχής, αλλά η ετοιμότητα για την παροχή της.
- Πρέπει να τηρούνται οι αρχές της ανταποδοτικότητας και της ίσης μεταχείρισης

## Τέλη έκδοσης άδειας κυνηγίου (ΣτΕ 875/2013)

### Άρθρο 262 Ν.Δ. 86/1969

3. ... Η άδεια θήρας εκδίδεται επί τη υποβολή γραμματίου ή τριπλοτύπου εισπράξεως του αρμοδίου Δημοσίου Ταμείου, υπέρ του Κεντρικού Ταμείου Γεωργίας, Κτηνοτροφίας και Δασών (Κεφ. Θήρας), εκ αα) δραχμών ... δια την τοπικήν άδειαν, ββ) ... δια την περιφερειακήν, γγ) ... δια την γενικήν, δδ) ...

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Γεωργίας, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορούν να αυξομειώνονται τα ανωτέρω ποσά. Για τους κυνηγούς που αποκτούν την άδεια θήρας απευθείας από τις δασικές αρχές, τα ανωτέρω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό ενενήντα τοις εκατό (90%) επί του ποσού που καθορίζεται εκάστοτε από την υπουργική απόφαση, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 266 του ν.δ. 86/1969 ... ως εισφορά υπέρ του Κ.Τ.Γ.Κ. και Δασών και διατίθενται για φιλοθηραματικούς σκοπούς.

## ΣτΕ 875/2013

«Επειδή, το χρηματικό ποσό, το οποίο απαιτείται να καταβάλλεται για την έκδοση άδειας θήρας, σύμφωνα με το άρθρο 262 παρ. 3 του ν.δ/τος 89/1969, αποτελεί οικονομικό βάρος υπέρ νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου (του ως άνω Κεντρικού Ταμείου Γεωργίας, Κτηνοτροφίας και Δασών), το οποίο, όπως προκύπτει από τους σκοπούς για τους οποίους διατίθεται, είναι ανταποδοτικό τέλος και δεν έχει φορολογικό χαρακτήρα. Τούτο δε, διότι, πέραν των φιλοθηραματικών σκοπών ίδρυσης και λειτουργίας εκτροφείων και καταφυγίων άγριας ζωής και ελεγχόμενων κυνηγετικών περιοχών και κάλυψης των εξόδων μεταφοράς, υποδοχής, περίθαλψης, διατροφής, επαναπατρισμού και επανεξαγωγής των ειδών της άγριας πανίδας, για τους οποίους καταβάλλεται το εν λόγω ποσό, και οι λοιποί αναφερόμενοι στο άρθρο αυτό σκοποί, προς εξυπηρέτηση των οποίων επίσης διατίθεται, αποβλέπουν ευθέως στην προστασία του δασικού και, συνεπώς, κατ' επέκταση του θηραματικού πλούτου, αφού μέσω της προστασίας των δασών προστατεύονται και τα απαραίτητα για την άσκηση της κυνηγετικής δραστηριότητας θηράματα και η άγρια ζωή. ...»

## ΣτΕ 875/2013

«... Ενόψει αυτών, το εν λόγω οικονομικό βάρος, καταβαλλόμενο προς εξυπηρέτηση σκοπών που θάλπουν εν γένει την κυνηγετική δραστηριότητα, έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα έναντι των υποχρεωών προς καταβολή αυτού ...»



## ΣτΕ 875/2013

«... το ανωτέρω χρηματικό ποσό, το οποίο καταβάλλεται για την έκδοση άδειας θήρας, αποτελεί οικονομικό βάρος το οποίο δεν έχει τον χαρακτήρα ανταποδοτικού τέλους αλλά αποτελεί φόρο, αφού, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 5 του ν. 3208/2003, πέραν των ως άνω φιλοθηραματικών σκοπών, η επιβολή του αποσκοπεί, κυρίως, στην ανάπτυξη, προστασία και διαχείριση του δασικού πλούτου και της αυτοφυούς χλωρίδας της χώρας και στη δημιουργία εσόδων προς εκτέλεση πλήθους συναφών έργων και δράσεων, οι οποίες, όπως λεπτομερώς περιγράφονται στην ανωτέρω διάταξη, αποβλέπουν στην αντιμετώπιση προβλημάτων προστασίας και διαχείρισης των δασών και δασικών εκτάσεων και, συνεπώς, υπηρετούν δραστηριότητες οι οποίες δεν αποτελούν αντάλλαγμα κάποιας ιδιαίτερης υπηρεσίας που παρέχεται στους βαρυνόμενους με αυτό κυνηγούς, αλλά δύνανται, από τη φύση τους, να ωφελήσουν αόριστο κύκλο προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 3293/2005 Ολομ.). ...»

## ΣτΕ 875/2013

«... Εμπίπτει, επομένως, το εν λόγω οικονομικό βάρος στην έννοια του φόρου, αποτελεί δηλ. παροχή που επιβάλλεται, όπως και οι λοιποί πόροι του Ειδικού Φορέα Δασών, χάριν γενικότερων δημόσιων και κρατικών εν γένει σκοπών που αναφέρονται στην προστασία και διαχείριση των δασών, χωρίς καμία συσχέτιση με την προσφορά ειδικής αντιπαροχής, προς την οποία μάλιστα να τελεί σε σχέση αντιστοιχίας ...»

## Ποσά που αποδίδονται στο Δημόσιο από τα ΚΤΕΟ

**Άρθρο 39 Ν. 2963/2001**

**«Αντίτιμο για τη διενέργεια του τεχνικού ελέγχου»**

«Τα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Δ.Α.Χ.Μ. του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών τους, που κάθε φορά ισχύει. Ποσοστό 10% από οποιοδήποτε καταβαλλόμενο, από τους ιδιοκτήτες των οχημάτων, ποσό για τον τεχνικό έλεγχο τους αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο για την κάλυψη εξόδων εποπτείας και ελέγχου Κ.Τ.Ε.Ο. ...»

## Ποσά που αποδίδονται στο Δημόσιο από τα ΚΤΕΟ

**Άρθρο 39 Ν. 2963/2001 (όπως αντικαταστάθηκε με το Ν.3534/2007)**

**«Αντίτιμο για τη διενέργεια του τεχνικού ελέγχου»**

«Τα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Διεύθυνση Ασφάλειας Χερσαίων Μεταφορών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών τους, που κάθε φορά ισχύει. Ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) από το καταβαλλόμενο, από τους ιδιοκτήτες των οχημάτων, καθαρό ποσό (μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) για τον περιοδικό τεχνικό έλεγχο, αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο για την παραχώρηση σε αυτά του δικαιώματος διενέργειας του ελέγχου αυτού. ...»

## Ποσά που αποδίδονται στο Δημόσιο από τα ΚΤΕΟ

**Άρθρο 39 Ν. 2963/2001 (όπως αντικαταστάθηκε με το Ν. 4199/2013)**

**«Αντίτιμο για τη διενέργεια του τεχνικού ελέγχου»**

«1. Τα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. (Ι.Κ.Τ.Ε.Ο.) διαμορφώνουν το τιμολόγιο παροχής των υπηρεσιών τους ελεύθερα. Ποσό ενός (1) ευρώ ανά διενεργούμενο από τα Ι.Κ.Τ.Ε.Ο. περιοδικό τεχνικό έλεγχο οχήματος - εξαιρουμένων των επανελέγχων - αποδίδεται από τα Ι.Κ.Τ.Ε.Ο. στο Ελληνικό Δημόσιο για την κάλυψη των εξόδων εποπτείας και ελέγχου του θεσμού του περιοδικού τεχνικού ελέγχου οχημάτων και την αντιμετώπιση της αποχής από αυτόν στη χώρα. ...»

## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«10. Επειδή, η οριζόμενη στο άρθρο 39 του ν.2963/2001 υποχρέωση των ιδιωτικών Κ.Τ.Ε.Ο. να αποδίδουν στο Ελληνικό Δημόσιο ποσοστό 10% από το καταβαλλόμενο σε αυτά ποσού από τους ιδιοκτήτες οχημάτων για τον περιοδικό τεχνικό έλεγχο των οχημάτων τους, κατά την αρχική διατύπωση της διάταξης, θεσπίστηκε, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου ως προς το άρθρο αυτό, για την κάλυψη των εξόδων εποπτείας των ιδιωτικών Κ.Τ.Ε.Ο. από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών, ενώ, μετά την τροποποίησή της από το άρθρο 16 παρ.5 του ν.3534/2007, κατά την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου, στην οποία γίνεται αναφορά ότι ο περιοδικός τεχνικός έλεγχος αποτελεί υποχρέωση των πολιτών βάσει της κοινοτικής και εθνικής νομοθεσίας, θεσπίστηκε ως αντίτιμο για την εκχώρηση στα ανωτέρω Κέντρα του δικαιώματος διενέργειας του περιοδικού τεχνικού ελέγχου, που μέχρι τη ψήφιση του ν.2963/2001 αποτελούσε υπηρεσία που παρείχετο αποκλειστικά από τα Δημόσια Κ.Τ.Ε.Ο.»

## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«11. Επειδή, από τις διατάξεις που εκτέθηκαν στις προηγούμενες σκέψεις, συνάγεται ότι η ένδικη επιβάρυνση (και μετά την αντικατάσταση του άρθρου 39 παρ.1 του ν.2963/2001 από την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του ν.3534/2007, αφού δεν δικαιολογείται αντίτιμο για την παραχώρηση ή εκχώρηση του δικαιώματος τεχνικού ελέγχου όταν κατά το νόμο όποια επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος μπορεί να διενεργεί τεχνικό έλεγχο), αποσκοπεί στην εξασφάλιση των αναγκαίων πόρων προκειμένου το Ελληνικό Δημόσιο να είναι σε θέση να διενεργεί, μέσω των οργάνων του, την απαιτούμενη εποπτεία και το δέοντα έλεγχο στα ιδιωτικά ΚΤΕΟ προς διασφάλιση της υψηλής ποιότητας των τεχνικών ελέγχων, ώστε να εκπληρώνεται έτσι και στην περίπτωση αυτή ο σκοπός της θέσπισης της κοινοτικής και εθνικής νομοθεσίας για τους τεχνικούς ελέγχους, που είναι η οδική ασφάλεια και η προστασία του περιβάλλοντος. ...»

## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«11. ... Ενόψει λοιπόν του ως άνω γενικότερου κοινωνικού συμφέροντος που προορίζεται να καλύψει η επιβολή της ένδικης επιβάρυνσης και του γεγονότος ότι αυτή δεν αντικρύζει οποιαδήποτε ειδική αντιπαροχή του Δημοσίου ούτε προς τα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο (αν θεωρηθούν αυτά ως βαρυνόμενα), ούτε προς τους ιδιοκτήτες των οχημάτων (αν θεωρηθούν αυτοί ως βαρυνόμενοι), **η εν λόγω επιβάρυνση συνιστά φόρο.**

12. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω γενόμενων δεκτών, το κρινόμενο δικόγραφο αποτελεί προσφυγή που αφορά σε φορολογική διαφορά. Συνεπώς, νομίμως φέρεται προς εκδίκαση σε πρώτο και τελευταίο βαθμό ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε από την παρ. 1 περ. β του άρθρου 13 του ν. 3900/2010, καθόσον το αντικείμενο της διαφοράς υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ.»



## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«13. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των υπουργικών αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 39 παρ.1 του ν.2963/2001, το προβλεπόμενο ποσοστό 10% υπέρ του Δημοσίου αποδίδεται από τα Ι.Κ.Τ.Ε.Ο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (δηλαδή, αυτήν του τόπου εγκατάστασης), η οποία επομένως είναι αρμόδια, ως φορολογική αρχή, να αποφανθεί και για τη νομιμότητα της καταβολής ή το τυχόν αχρεώστητο της καταβολής σε περίπτωση αιτήματος επιστροφής. Τούτο συνάγεται και από την Υ.Α Φ2/57216/7383/2002, στην οποία ρητά προβλέπονταν ότι σε περίπτωση διαπίστωσης εκ μέρους της Δ.Α.Χ.Μ διαφορών στα σχετικά καταβαλλόμενα ποσά, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβαινε στις απαραίτητες ενέργειες για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, δηλαδή σε καταλογισμό. ...»

## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«13. ... Ενόψει αυτών, η προσφεύγουσα εταιρεία, που έχει έδρα στην Ξάνθη, και κατά τον κρίσιμο χρόνο λειτουργούσε, κατά τα αναφερόμενα στην προσφυγή, ένα ιδιωτικό κέντρο τεχνικού ελέγχου οχημάτων (Κ.Τ.Ε.Ο), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2963/2001 και των κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθεισών υπουργικών αποφάσεων, στην περιοχή του 3ου χλμ. της Εθνικής οδού Ξάνθης – Κομοτηνής, αναρμοδίως υπέβαλε την 1198626/31-12-2013 αίτησή της, για επιστροφή των καταβληθέντων στη Δ.Ο.Υ Ξάνθης και ήδη αιτούμενων ποσών, στη Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Επομένως, η σιωπηρή απόρριψη της αίτησης αυτής από τη Διευθύντρια της ως άνω Διεύθυνσης, αποτελεί μη εκτελεστή πράξη και συνεπώς απαραδέκτως προσβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή. ...»

## ΔΕΦΑΘ 290/2016

«13. ... Για το ίδιο λόγο, προεχόντως, αποτελεί μη εκτελεστή πράξη και επομένως, απαραδέκτως προσβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή και το έγγραφο Φ.ΠΡΟΣΦ/6045/634/14-4-2014 που εκδόθηκε από τη Διεύθυνση Τεχνικού Ελέγχου Οχημάτων της Γενικής Γραμματείας Μεταφορών της Γενικής Διεύθυνσης Οδικής Ασφάλειας του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων και απευθύνεται στην προαναφερόμενη Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών, ως απάντηση σε ερώτημα της τελευταίας περί της βασιμότητας αιτήσεων επιστροφής ποσών που έχουν καταβληθεί δυνάμει του άρθρου 39 παρ.1 του ν.2963/2001 (μεταξύ των οποίων και της ένδικης), την οποία θεωρεί η προσφεύγουσα ως ρητή απόρριψη της ως άνω 1198626/31-12-2013 αίτησής της.»

**ΔΕΦΑΘ 290/2016**

## «ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Κηρύσσει εαυτό κατά τόπο αναρμόδιο να εκδικάσει την προσφυγή, κατά το μέρος που με αυτήν προσβάλλεται η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ξάνθης της 8665/30-4-2014 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Παραπέμπει την προσφυγή κατά το ως άνω μέρος προς εκδίκαση στο Διοικητικό Εφετείο Κομοτηνής.

Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.»

## ΣτΕ 512/2021 (Β' Τμήμα)

«11. Επειδή, το επίδικο οικονομικό βάρος (του άρθρου 39 παρ. 1 εδαφ. β' του ν. 2963/2001, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του ν. 3534/2007) δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου ούτε ανταποδοτικού τέλους (υπό την έννοια της αντιπαροχής για την κάλυψη της δημόσιας δαπάνης ειδικώς παρεχόμενης στα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. υπηρεσίας του Κράτους), αλλά επιβάλλεται, ως αντάλλαγμα, έναντι και στο πλαίσιο της ανάθεσης στους βαρυνόμενους ιδιωτικούς φορείς, κατ' εξουσιοδότηση και υπό την εποπτεία του Κράτους, του προβλεπόμενου από το ενωσιακό δίκαιο καθήκοντος αυτού για τεχνικό έλεγχο των οχημάτων, το οποίο συνιστά αντικείμενο δημόσιας υπηρεσίας, υπό λειτουργική έννοια, αναγομένης στην εξυπηρέτηση της οδικής ασφάλειας (βλ. σχετικά τη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 εδαφ. β' του ν. 2963/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του ν. 3534/2007, στην οποία ορίζεται ότι το επίμαχο βάρος επιβάλλεται στα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. για την παραχώρηση σε αυτά του δικαιώματος διενέργειας του ελέγχου αυτού – πρβλ. ΣτΕ 2594-2597/2015 επταμ.). ...»

## ΣτΕ 512/2021 (Β' Τμήμα)

«11. ... Ενόψει της φύσης του επίμαχου βάρους, το ύψος του καθορίζεται από το νόμο θεμιτώς (και, ειδικότερα, χωρίς να παραβιάζονται οι συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών) σε ποσοστό (10%) επί του καταβαλλόμενου στα ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο. αντίτιμου για τη διενέργεια τεχνικού ελέγχου, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών που η επιχείρηση του ιδιωτικού Κ.Τ.Ε.Ο. πραγματοποιεί, κατ' ανάθεση της προαναφερόμενης δραστηριότητας δημόσιας υπηρεσίας, συνδέεται με την οικονομική αποδοτικότητα, ήτοι την (ακαθάριστη) κερδοφορία, της άσκησης της εν λόγω δραστηριότητας και, συνεπώς, αποτελεί πρόσφορο κριτήριο υπολογισμού του προβλεπόμενου για την ως άνω ανάθεση ανταλλάγματος (πρβλ. ΣτΕ 2594-2597/2015 επταμ.), το δε οριζόμενο στο νόμο ποσοστό (10%) δεν είναι προδήλως υπέρμετρο, σε σχέση με τη φύση και το σκοπό του βάρους, ούτε προκύπτει ότι κατέστησε οικονομικώς ανέφικτη ή ουσιωδώς δυσχερή την επικερδή άσκηση της οικείας δραστηριότητας (πρβλ. ΣτΕ 2594-2597/2015 επταμ.).»

- Αντικείμενο του φόρου
- Υποκείμενο του φόρου
- Προσδιορισμός του οφειλομένου φόρου
  - ◆ Φορολογική βάση
  - ◆ Συντελεστής

- Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο
- Ανάλογα με το φορολογικό υποκείμενο
- Ανάλογα με τη φορολογική βάση
- Ανάλογα με τον συντελεστή
- Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού



- Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο
  - ♦ Φόροι επί του εισοδήματος
  - ♦ Φόροι επί της περιουσίας (ή κεφαλαίου)
  - ♦ Φόροι επί της δαπάνης
- Ανάλογα με το φορολογικό υποκείμενο
  - ♦ Άμεσοι φόροι
  - ♦ Έμμεσοι φόροι
- Ανάλογα με τη φορολογική βάση
  - ♦ Πραγματικοί φόροι
  - ♦ Προσωπικοί φόροι

- Ανάλογα με τον συντελεστή
  - ◆ Αναλογικοί φόροι
  - ◆ Προοδευτικοί φόροι
  - ◆ Πάγιοι φόροι
- Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού
  - ◆ Ειδικοί φόροι
  - ◆ Φόροι κατ' αξία

## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι

- Άρθρο 50 παρ. 2 ΚΦΔ (Ν. 4987/2022):

*«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες»*

## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι

- Άρθρο 59 ΚΦΔ

*«Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:*

*1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.*

*2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.»*

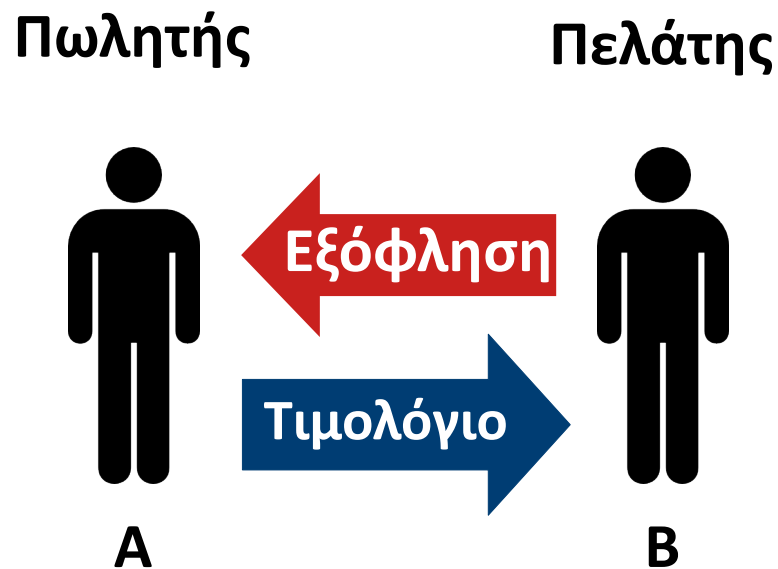
- Άρθρο 66 παρ. 2 ΚΦΔ

*«2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.»*

## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι

- ΦΠΑ
  - ◆ Έμμεσος φόρος
  - ◆ Όχι παρακρατούμενος
- Παρακρατούμενοι φόροι
  - ◆ Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία (ΦΜΥ)
  - ◆ Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
  - ◆ Παρακράτηση φόρου στα μερίσματα
  - ◆ Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από τόκους
  - ◆ Παρακράτηση φόρου στις αμοιβές τεχνικών έργων (φόρος εργολάβων)
  - ◆ Παρακράτηση φόρου σε εισοδήματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπούς

## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι



## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι



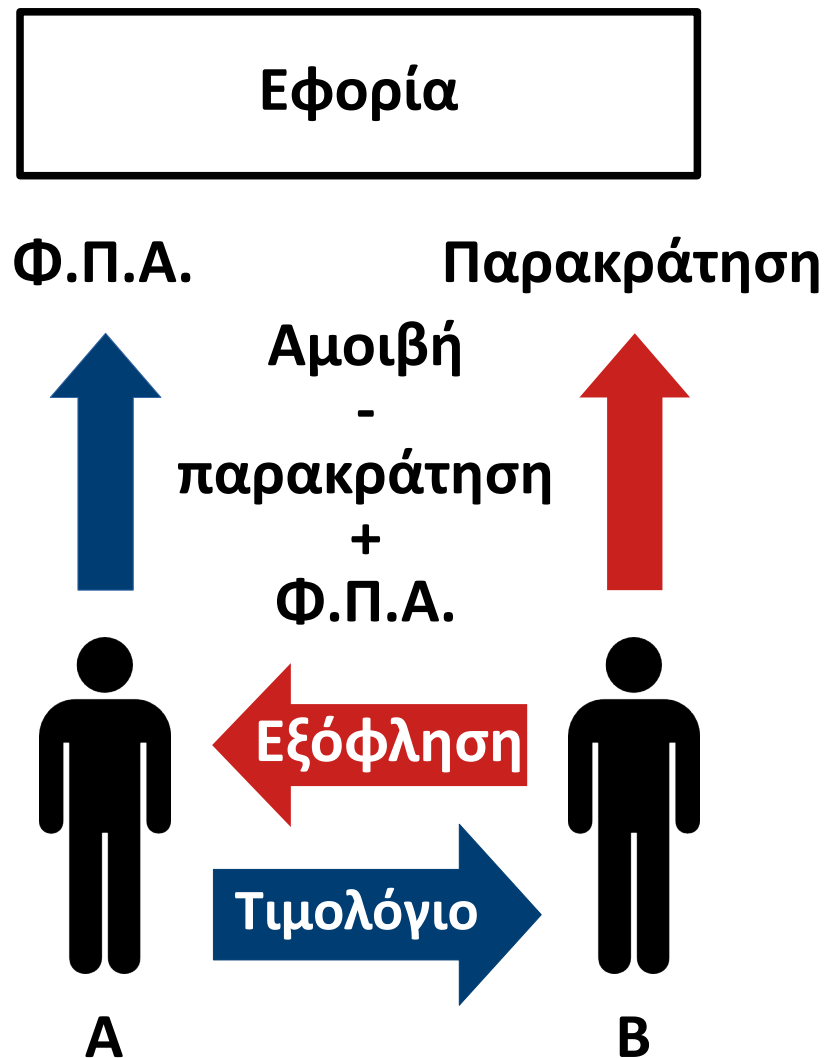
Φ.Π.Α.



Παρακράτηση



## ΦΠΑ και παρακρατούμενοι φόροι





## Σχέσεις με τους άλλους δικαιοκλάδους

- Καταρχήν σύνδεση (ενότητα της έννομης τάξης)
- Ουδετερότητα του φορολογικού δικαίου
- Αυτονομία του φορολογικού δικαίου
  - ◆ Αξιολογική (ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου)
  - ◆ Συστημική
  - ◆ Ορολογική (μετάπλαση των νομικών εννοιών)

## Σχέσεις με τους άλλους δικαιοκλάδους

- Ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου
  - ♦ Η (οικονομική) ουσία υπεράνω του (νομικού) τύπου
    - Άρθρο 38 ΚΦΔ: Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.
  - ♦ Φορολογικός «αμοραλισμός»
    - Άρθρο 21 παρ. 4 ΚΦΕ: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

## ΣτΕ 1091/2017

5. ... Όπως βεβαιώνεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, ο αναιρεσίβλητος με τη 1936/16.10.2001 δήλωση προς την Α' ΔΟΥ Ηρακλείου έκανε έναρξη εργασιών, ως ιατρός ειδικότητας Μαιευτικής-Γυναικολογίας, στις εγκαταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....». Στη συνέχεια, στις 2.8.2002, ο αναιρεσίβλητος έκανε διακοπή εργασιών (βεβαίωση διακοπής εργασιών φυσικού προσώπου υπ' αριθμ. 699/2002). Την ίδια δε ημέρα, με την 4731/2.8.2002 Πρυτανική Πράξη, ορκίσθηκε και ανέλαβε καθήκοντα με θητεία σε κενή οργανική θέση Διδακτικού Ερευνητικού Προσωπικού (Δ.Ε.Π.) της βαθμίδας του Επίκουρου Καθηγητή του Τμήματος ..... με γνωστικό αντικείμενο Μαιευτική Γυναικολογία. Στη βαθμίδα αυτή μονιμοποιήθηκε το έτος 2006, κατά το οποίο ανατέθηκε σ' αυτόν η ίδρυση και διεύθυνση λειτουργίας της Μονάδας ..... Το έτος 2010 εξελέγη από την Πανεπιστημιακή Κοινότητα και ακολούθως διορίσθηκε, με την υπ' αριθμ. .... Πράξη του Πρυτάνεως του Πανεπιστημίου Κρήτης, Καθηγητής στο γνωστικό αντικείμενο της .....

## ΣτΕ 1091/2017

5. ... Μετά την επεξεργασία και την αξιολόγηση όλων των ως άνω στοιχείων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ότι ο «ελεγχόμενος υπέβαλε μεν δήλωση διακοπής εργασιών στις 2.8.2002, όπως συνέχισε να ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του ιατρού χειρουργού γυναικολόγου στους χώρους και στις εγκαταστάσεις του μαιευτηρίου ....., και του Κέντρου γονιμότητας ..... Με βάση την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου - στην οποία επισημαίνεται ότι δεν γίνεται αναλυτική αναφορά των στοιχείων λόγω των απόρρητων ιατρικών προσωπικών δεδομένων των μαρτύρων - ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Β' Ηρακλείου εξέδωσε σε βάρος του αναιρεσιβλήτου τις αναφερόμενες στη δεύτερη σκέψη πράξεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν σε αυτόν στις 16 Νοεμβρίου 2011.

## ΣτΕ 1091/2017

6. Επειδή, το δικάσαν εφετείο, με την προσβαλλόμενη απόφαση, δέχθηκε ότι από τις διατάξεις των άρθρων 2 (παρ. 1), 6 (παρ. 1), 13 (παρ. 1), 19 (παρ. 1 Α περ. β και Β περ. δ) του Κ.Β.Σ. και 11 (παρ. 4) του ν. 2889/2001 - όπως ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος των ν. 4009/2011 και 4025/2011 - σε συνδυασμό λαμβανόμενες, συνάγεται ότι πανεπιστημιακός ιατρός τοποθετημένος σε μονάδα πανεπιστημιακού νοσοκομείου, όπως εν προκειμένω ο αναιρεσίβλητος, ανεξαρτήτως αν διατηρεί ιδιαίτερη επαγγελματική στέγη, εφόσον ασκεί την ιατρική και σε άλλους χώρους παρανόμως, κατά τρόπο που η εν λόγω δραστηριότητα συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της άσκησης της ιατρικής ως ελευθέρου επαγγέλματος, αποτελεί, κατά τούτο, εν τοις πράγμασι επιτηδευματία, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ., και υπόκειται, ως εκ τούτου, σε πρόστιμο για παράλειψη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας.

## ΔΕΚ 29-6-1999, C-158/98, Staatssecretaris van Financiën κατά Coffeeshop “Siberië”

«21 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 14, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου αντιτίθεται, όσον αφορά την είσπραξη ΦΠΑ, στη γενίκευση της διακρίσεως μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών. Εξ αυτού προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός μιας συμπεριφοράς ως αξιόποινης δεν συνεπάγεται από μόνος του εξαίρεση από την επιβολή ΦΠΑ, αλλά ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνο σε ειδικές καταστάσεις όπου, λόγω των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών ορισμένων εμπορευμάτων ή ορισμένων παροχών, αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα. ...»

## ΔΕΚ 29-6-1999, C-158/98, Staatssecretaris van Financiën κατά Coffeeshop “Siberië”

«22 Όμως, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν πρόκειται για τέτοια ειδική κατάσταση. Πράγματι, η εκμίσθωση χώρου ο οποίος προορίζεται για εμπορικές δραστηριότητες αποτελεί κατ' αρχήν οικονομική δραστηριότητα και συνεπώς εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται εντός του χώρου αυτού είναι αξιόποινες, πράγμα που μπορεί να καταστήσει την εκμίσθωση παράνομη, ουδόλως μεταβάλλει τον οικονομικό χαρακτήρα της εκμισθώσεως αυτής και δεν εμποδίζει την ύπαρξη ανταγωνισμού στον τομέα αυτόν, περιλαμβανομένου του ανταγωνισμού μεταξύ νομίμων και παρανόμων δραστηριοτήτων. Εξ αυτών προκύπτει ότι, σε περίπτωση μη υπαγωγής στον φόρο, θα θιγόταν η αρχή της ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ.

23 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εκμίσθωση χώρου ο οποίος χρησιμοποιείται για την πώληση ναρκωτικών υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.»