



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ”**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΕΙΝ ΚΑΙ
ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ:**

Η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας

ΛΑΜΠΡΟΣ Κ. ΤΣΑΒΑΛΙΑΣ

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Λ. Β. Θεοδοροπούλου(Επιβλέπουσα)

Ομότ. Καθ. Α. Τσάμης

Αναπλ. Καθ. Ι. Φίλος

ΑΘΗΝΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2017

Στον αδελφό μου Σεραφείμ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια κ. Βιργινία Θεοδοροπούλου και τον κ. Γιώργο Κορομηλά, λογιστή-φοροτεχνικό και ειδικό συνεργάτη του ΠΜΣ “Φορολογία και Ελεγκτική” για την καθοδήγηση που μου προσέφεραν και την βοήθειά τους κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικά στοιχεία φορολογίας.....	10
1.1 Βασικές έννοιες	10
1.2 Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων	11
1.3 Κανόνες φορολογίας.....	13
1.3.1 Η αρχή της νομιμότητας του φόρου	15
1.3.2 Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου	15
1.3.3 Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης.....	16
1.4 Νομική κατοχύρωση φορολογίας.....	19
1.5 Βασικές αρχές φορολογικού δικαίου.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας.....	21
2.1 Ορισμός της Επιχείρησης	21
2.2 Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων	21
2.3.Νομική Μορφή Επιχειρήσεων.....	22
2.3.1 Ατομική Επιχείρηση	23
2.3.2 Εταιρεία	24
2.3.2.1 Ομόρρυθμη Εταιρεία.....	24
2.3.2.2 Ετερόρρυθμη Εταιρεία.....	26
2.3.2.3 Αφανής-Συμμετοχική εταιρεία.....	27
2.3.2.4 Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης	28
2.3.2.5 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία	29
2.3.2.6 Ανώνυμη Εταιρεία	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογία νομικών προσώπων.....	32
3.1 Εξέλιξη ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας	32
3.2 Ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος	35
3.2.1 Οι βασικές τομές του νέου Κ.Φ.Ε	36
3.3 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	43
3.4 Απαλλαγή Ενδοομιλικών Μερισμάτων	46
3.5 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....	49
3.6 Μερισματική Πολιτική	51
3.6.1 Διανεμόμενα κέρδη.....	53
3.6.2 Τακτικό αποθεματικό	55
3.6.3 Το πρόβλημα της διάθεσης αποθεματικών/κερδών προηγούμενων χρήσεων....	56
3.7 Παραδείγματα φορολογικής επιβάρυνσης εταιριών την τριετία 2014-2016.....	58
3.8 Παράδειγμα φορολόγησης εισοδήματος εταίρων Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)	60
3.9 Χρόνος κτήσης εισοδήματος από μετόχους και χρόνος παρακράτησης	63
3.9.1 Ανώνυμες εταιρείες	63
3.9.2 Ο.Ε-Ε.Ε με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	64
3.9.3 Ο.Ε-Ε.Ε με απλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	65
3.9.4 ΕΠΕ.....	65
3.10 Παράδειγμα φορολογίας και διάθεσης αποτελεσμάτων Α.Ε	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη	73
4.1 Γενικές αρχές και ευρήματα	73

4.2 Η φορολογική πολιτική στην Ελλάδα	76
4.3 Η επίδραση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων.....	78
4.4 Πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές (Effective Tax Rate).....	80
4.5 Βασικές αδυναμίες του φορολογικού μας συστήματος.....	82
4.6 Προτάσεις για τη βελτίωση της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα.....	83
4.7 Φορολογία νομικών προσώπων συγκριτικά με τις χώρες της ΕΕ.	87
4.7.1 Φορολογία νομικών προσώπων στην Κύπρο	92
4.7.2 Φορολογία νομικών προσώπων στην Βουλγαρία.....	94
4.7.3 Φορολογία νομικών προσώπων στην Τουρκία.....	95
4.7.4 Σύγκριση φορολογίας εταιρειών στην Ελλάδα με τις γειτονικές χώρες	96
4.7.5 Ο φορολογικός παράδεισος της Μάλτας	99
4.8 Αναθεώρηση της εταιρικής φορολογίας στην ΕΕ	102
4.9 Ο κρίσιμος ρόλος της ΚΕΒΦΕ	104
4.9.1 Φορολογία στον τόπο που πραγματοποιούνται τα κέρδη.....	107
4.9.2 Βελτίωση του πλαισίου τιμών μεταβίβασης στην Ε.Ε	108
4.10 Πρόσθετα μέτρα για βελτίωση του φορολογικού περιβάλλοντος.....	108
4.10.1 Αντιστάθμιση ζημιών σε διασυνοριακό επίπεδο	109
4.10.2 Βελτίωση μηχανισμών επίλυσης διαφορών διπλής φορολόγησης.....	109
4.11 Πρόοδος στον τομέα της φορολογικής διαφάνειας	110
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Φορολογία και δημόσια έσοδα	111
5.1 Η καμπύλη Laffer	111
5.2 Οι θεωρητικές και εμπειρικές αδυναμίες της καμπύλης Laffer.....	117
5.3 Η σχέση φορολογικών συντελεστών και δημοσίων εσόδων από τα νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα 1981-2000	119
5.4 Η σχέση φορολογικών συντελεστών και δημοσίων εσόδων από τα νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα 2000-2013	122
5.5 Η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας.....	126
5.6 Παραοικονομία	127
5.7 Φοροδιαφυγή	129
5.7.1 Αιτίες Φοροδιαφυγής.....	130
5.7.1.1 Νομοθετικές αιτίες	130
5.7.1.2 Τεχνολογικές αιτίες.....	131
5.7.1.3 Οργανωτικές αιτίες.....	132
5.7.1.4 Διαρθρωτικές αιτίες	133
5.7.1.5 Πολιτισμικές αιτίες	133
5.8 Καμπύλη Laffer σε σκιώδη οικονομία	133
5.9 Τρόποι αντιμετώπισης φοροδιαφυγής	137
5.9.1 Προτάσεις σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα	137
5.9.1.1 Μείωση Συντελεστών Φορολογίας και Μη Επιβολή Έκτακτων Φόρων στα Δηλωθέντα Εισοδήματα	137
5.9.1.2 Χρήση πλαστικού Χρήματος και Ηλεκτρονικής τιμολόγησης.....	138
5.9.1.3 Φορολογικός Έλεγχος και Επιβολή Κυρώσεων	139
5.9.2 Προτάσεις σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα	140
5.9.2.1 Οργάνωση φορολογικών αρχών.....	140

5.9.2.2 Τεχνολογική οργάνωση	141
5.9.2.3 Αλλαγή στάσης ως προς τους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης ..	142
5.9.3 Προτάσεις σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα	143
5.9.3.1 Δημιουργία Σταθερού και Απλοποιημένου Φορολογικού Συστήματος.....	143
5.9.3.2 Διαρθρωτικές Αλλαγές στη Δομή των Επιχειρήσεων και Αλλαγή του Αναπτυξιακού Μοντέλου	143
5.9.3.3 Δημιουργία φορολογικής συνείδησης	143
Συμπεράσματα	145
Βιβλιογραφία	148
Παράρτημα	154

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1-Σύγκριση άμεσων και έμμεσων φόρων	12
Πίνακας 2-Αμιγώς φορολογικοί νόμοι ⁸	33
Πίνακας 3-Μη αμιγώς φορολογικοί νόμοι ⁹	34
Πίνακας 4-Σύνολο νόμων με φορολογικό περιεχόμενο ¹⁰	35
Πίνακας 5-Φορολογία νομικών προσώπων	44
Πίνακας 6-Μεταβολή φόρου ανάμεσα στις χρήσεις 2015-2016	45
Πίνακας 7-Προκαταβολές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	51
Πίνακας 8-Φορολογία μερισμάτων	55
Πίνακας 9-Κατάταξη χωρών της ΕΕ ως προς τη φιλικότητα στο επιχειρείν	79
Πίνακας 10-Πραγματικοί Φορολογικοί Συντελεστές στις χώρες της ΕΕ.....	81
Πίνακας 11-Συντελεστές φορολογίας κερδών στις χώρες της ΕΕ.....	87
Πίνακας 12-Πρόσθετοι Φόροι στις χώρες της ΕΕ	88
Πίνακας 13-Συντελεστές Φορολογίας Μερισμάτων στις χώρες της ΕΕ	89
Πίνακας 14-Απαλλαγές από Φορολογία Νομικών Προσώπων στην Κύπρο	92
Πίνακας 15-Εκπιπτόμενες δαπάνες από Φορολογία Νομικών Προσώπων στην Κύπρο	93
Πίνακας 16-Εικόνα φορολογικών εσόδων και φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα 1981-2000	119
Πίνακας 17-Εικόνα φορολογικών εσόδων και φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα 2000-2013	122
Πίνακας 18-Ανεπίσημη Οικονομία στις 28 χώρες της ΕΕ	136

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1-Κατατάξεις χωρών ΕΕ με βάση τη συνολική φορολογική επιβάρυνση ..	78
Διάγραμμα 2-Εμπόδια στην επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα	83
Διάγραμμα 3-Η καμπύλη Laffer	111
Διάγραμμα 4-Η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας.....	126
Διάγραμμα 5-Καμπύλη Laffer με και χωρίς ύπαρξη σκιώδους οικονομίας.....	135

Εισαγωγή

Αντικειμενικός σκοπός

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι η ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στην Ελλάδα καθώς η ανάδειξη του ρόλου της ως χρηματοοικονομικό εργαλείο χάραξης πολιτικής που δύναται να επηρεάσει την επιχειρηματικότητα στη χώρα μας και τα δημόσια έσοδα. Καταγράφονται οι διαχρονικές παθογένειες και προτείνονται τρόποι αντιμετώπισης. Συγκεκριμένα, γίνεται προσπάθεια να εξεταστεί η φορολογία των νομικών προσώπων από δύο πλευρές. Το πρώτο στάδιο είναι η θεωρητική προσέγγιση και το δεύτερο είναι η εμπειρική διερεύνηση, στάδια τα οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένα μεταξύ τους. Αυτό γιατί, απαραίτητη προϋπόθεση για την εμπειρική διερεύνηση του φορολογικού μας συστήματος, όσο αφορά τους φορολογικούς συντελεστές, τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, το επενδυτικό περιβάλλον στη χώρα μας καθώς και των προτάσεων που με ιδιαίτερη προσοχή παρουσιάζονται, είναι πρώτα να υπάρχει θεωρητική κατάρτιση.

Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία που έχει ακολουθηθεί είναι καταρχάς η θεωρητική προσέγγιση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Εξετάζονται αναλυτικά κρίσιμες μεταβλητές που επηρεάζουν την συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων και πως αυτές έχουν μεταβληθεί τα τελευταία χρόνια καταλήγοντας πάντα στο τι ακριβώς ισχύει σήμερα, καθώς τα φορολογικά στοιχεία βάσει των οποίων γίνονται οι αναλύσεις είναι αναγκαίο να είναι επικαιροποιημένα. Αντλήθηκαν στοιχεία από την ελληνική και την ξένη βιβλιογραφία και αποτελέσματα από έρευνες διεθνών οργανισμών.

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μπορεί να αποτελέσει εργαλείο ανάπτυξης, οπότε μέσω της χρήσης πολλαπλών πρακτικών παραδειγμάτων και της ανάλυσης κρίσιμων μεταβλητών επιχειρείται μια πιο ασφαλής προσέγγιση, καθώς η οικονομία δεν αποτελεί ένα στατικό περιβάλλον άρα μεταβολές που υπάρχουν-πόσο μάλλον στην Ελλάδα με τις συνεχόμενες αλλαγές του φορολογικού μας συστήματος-ανατρέπουν τα δεδομένα και οδηγούν σε νέες κατευθύνσεις. Επιπλέον, εξετάζεται η φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων στην Ελλάδα συγκριτικά με άλλα

φορολογικά συστήματα. Η ανάλυση γίνεται συγκριτικά με τις χώρες της Ε.Ε αρχικά και στη συνέχεια με γειτονικές και άμεσα ανταγωνίστριες χώρες.

Σημειώνεται ότι πραγματοποιείται ανάλυση βάσει στοιχείων του ΟΟΣΑ για την πορεία των φορολογικών εσόδων της χώρας μας σε σχέση με τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν εφαρμοστεί και σχεδιάζεται η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας με τη χρήση του Microsoft Excel.

Χρησιμότητα

Η μελέτη αυτή μας επιτρέπει να εξάγουμε χρήσιμα συμπεράσματα για το πώς η φορολογία δεν αποτελεί μόνο μέσο είσπραξης φόρων ή ατομική θυσία όπως άλλωστε έχει χαρακτηριστεί αλλά και μέσο που μπορεί να ωθήσει στην ανάπτυξη, ιδιαίτερα στη συγκεκριμένη δύσκολη περίοδο που διανύει η Ελλάδα.

Τα συμπεράσματα είναι πρακτικά, καθώς λαμβάνονται υπόψη όλες οι μεταβολές που έχουν συμβεί, η γενικότερη κατάσταση που επικρατεί στη χώρα και οι χρόνιες αδυναμίες, όπως π.χ. η πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος και η διαφθορά, παράγοντες ιδιαίτερα κρίσιμοι όπως θα δούμε στη συνέχεια. Επομένως τα εν λόγω συμπεράσματα δεν είναι χρήσιμα μόνο για οικονομολόγους αλλά και για απλούς πολίτες ή επιχειρηματίες που αναζητούν τη συνολική εικόνα του φορολογικού μας συστήματος ώστε να αποφασίσουν αν θα επενδύσουν στην χώρα μας ή όχι.

Διάρθρωση εργασίας

Η εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι ορισμοί που χρησιμοποιούνται για να ορίσουν τα βασικά στοιχεία της φορολογίας. Ορίζεται η έννοια του φόρου και αναλύονται οι διακρίσεις που έχουν προκύψει από τη βιβλιογραφία. Γίνεται ανάλυση και στους κανόνες που η φορολογία πρέπει να εξυπηρετεί.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, δίνεται ο ορισμός της έννοιας της επιχείρησης, γίνεται η διάκριση τους με βάση τη νομική τους μορφή και τονίζονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους καθώς και οι διαδικασίες για τη σύστασή τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο, εξετάζεται η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, κάνοντας αναφορά στους αμιγώς (και μη) φορολογικούς νόμους που έχουν κατά καιρούς ψηφιστεί και δίνοντας έμφαση στις σημαντικές τομές του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013. Γίνεται ανάλυση για το πώς η φορολογία των κερδών, μερισμάτων, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος και τα υπόλοιπα κατά καιρούς φορολογικά βάρη επηρεάζουν την συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων στη χώρα μας που είναι άλλωστε το ζητούμενο.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, τονίζεται το πώς η φορολογική πολιτική μπορεί να οδηγήσει σε ανάπτυξη, σε συνδυασμό πάντα με άλλους παράγοντες. Δίνεται προσοχή στις διαχρονικές αδυναμίες της χώρας που λειτουργούν ως ανασταλτικοί παράγοντες για την επενδυτική δραστηριότητα. Τονίζεται η ανάγκη για ένα ενιαίο, απλό, σταθερό και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα που θα εφαρμόζεται με διαφάνεια. Πραγματοποιείται σύγκριση της φορολογίας νομικών προσώπων με τις υπόλοιπες χώρες της ΕΕ αλλά και τις γειτονικές μας χώρες και παρουσιάζονται οι κινήσεις της ΕΕ στην κατεύθυνση της αναθεώρησης της εταιρικής φορολογίας.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο, αναλύεται το πώς η φορολογία επηρεάζει τα δημόσια έσοδα, με ιδιαίτερη αναφορά στην καμπύλη Laffer και σχεδιάζεται η καμπύλη για την Ελλάδα στο χρονικό διάστημα 1980-2013, ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για τον αναγνώστη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικά στοιχεία φορολογίας

1.1 Βασικές έννοιες

Φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών εισφορών υπέρ του κράτους. Οι υποχρεωτικές αυτές εισφορές (που ονομάζονται φόροι) προέρχονται τόσο από τα νομικά όσο και από τα φυσικά πρόσωπα. Σκοπός της επιβολής των φόρων είναι η χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών και η στήριξη της οικονομικής ανάπτυξης και του κράτους πρόνοιας. Καθότι οι φόροι αποτελούν το κυριότερο έσοδο του κράτους, ανάλογα με το ύψος αυτών καθορίζεται και η εισοδηματική πολιτική (το κόστος δηλαδή, εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου).

Σύμφωνα με τον ορισμό του Γάλλου οικονομολόγου Gaston Zeze, ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από κάθε πολίτη, χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες. Πρόκειται λοιπόν, για παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών (Φινοκαλιώτης, 1999)¹. Μέσω των δημοσίων δαπανών η εκάστοτε κυβέρνηση διαμορφώνει τη δημοσιονομική της πολιτική. Προωθεί την οικονομική ανάπτυξη επιτυγχάνοντας με αυτόν τον τρόπο την αναδιανομή του εισοδήματος και την άμβλυνση των ανισοτήτων. Επιπλέον, οι δημόσιοι φορείς με τις δημόσιες δαπάνες βελτιώνουν την κατανομή των πόρων της οικονομίας, επηρεάζουν την ζήτηση ώστε να επιτυγχάνεται σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδα πλήρους απασχόλησης.

Υποκείμενο του φόρου είναι το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο καθώς και οποιοσδήποτε άλλος φορέας που υποχρεούται στη καταβολή του φόρου προς το δημόσιο ανεξάρτητα εάν βαρύνει πραγματικά το ίδιο ή τρίτο πρόσωπο. ενός κράτους.

Αντικείμενο του φόρου ορίζεται το μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που καλείται να καταβάλλει το υποκείμενο του φόρου.

¹βλ. Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. β', Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 1999, σ. 1 επ., σύμφωνα με τον οποίο, στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι: α) ο χαρακτήρας του ως άμεσης χρηματικής παροχής του ιδιώτη προς το Κράτος, β) το υποχρεωτικό της παροχής, γ) ο οριστικός χαρακτήρας της, δ) η μονομέρειά της, η έλλειψη δηλαδή ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη, και ε) οι λειτουργίες του: η κάλυψη δαπανών, αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους.

Συντελεστής φόρου είναι ο αναλογικός συντελεστής (ποσοστό) ή η κλίμακα σύμφωνα με την οποία γίνεται ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου για τους υπόχρεους είτε αφορά φυσικά πρόσωπα είτε νομικά πρόσωπα.

Φορολογικό σύστημα είναι ένα σύνολο νόμων που ρυθμίζουν την φορολογική πολιτική που εφαρμόζει ένα κράτος στην προσπάθειά του να έχει έσοδα από την άμεση και έμμεση φορολογία.

1.2 Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων

Υπάρχουν πολλά είδη διάκρισης των φόρων. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκρισή τους, *βάσει του βαθμού συσχέτισης των επιβαλλόμενων φόρων με το εισόδημα των υποκείμενων στο φόρο*, είναι σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Άμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο εισόδημα που παράγεται ή στην περιουσία. Παραδείγματα αυτών είναι:

- ✓ Ο φόρος εισοδήματος
- ✓ Ο φόρος κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών

Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο εισόδημα που δαπανάται. Παραδείγματα αυτών είναι:

- ✓ Οι δασμοί
- ✓ Τα τέλη χαρτοσήμου
- ✓ Ο Φ.Π.Α

Το σπουδαιότερο πρόβλημα της φορολογικής πολιτικής είναι να κατορθώσει να ρυθμίσει την συνύπαρξη των άμεσων και έμμεσων φόρων στο φορολογικό σύστημα που θα εφαρμόσει χωρίς να υπάρχουν φορολογικές αδικίες. Για τον λόγο αυτό πρέπει να μελετήσει τα πλεονεκτήματα των άμεσων και έμμεσων φόρων, τα οποία παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα (Γκίνογλου,2004)².

²Πηγή Γκίνογλου Δ. , Λογιστική Εταιρειών : Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004

Πίνακας 1 -Σύγκριση άμεσων και έμμεσων φόρων

	ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ
ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	✓ Δικαιότεροι ✓ Σταθερότητα απόδοσης ✓ Μικτό κόστος είσπραξης ✓ Ακριβής γνώση του ποσού από τους φορολογούμενους	✓ Εύκολη είσπραξη ✓ Ευκολότερη καταβολή ✓ Δυσκολότερη φοροδιαφυγή ✓ Μεγαλύτερη απόδοση ✓ Εισπράττονται και από ξένους
ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	✓ Δεν έχουν άμεση απόδοση ✓ Ευνοούν τη φοροδιαφυγή ✓ Γίνονται αντικείμενο πολιτικής εκμετάλλευσης ✓ Δυσκολότερη διαδικασία είσπραξης	✓ Αβέβαιη είσπραξη σε περιόδους οικονομικών κρίσεων και αστάθειας. ✓ Όταν έχουμε ζήτηση ειδών η είσπραξη του φόρου είναι αβέβαιη

Η σχέση άμεσων και εμμέσων φόρων δείχνει και την ανάπτυξη ή όχι του κράτους. Συνήθως μεγαλύτεροι άμεσοι φόροι δείχνουν ανεπτυγμένα κράτη ενώ το αντίθετο συμβαίνει σε αναπτυσσόμενα και υποανάπτυκτα κράτη.

Μία δεύτερη διάκριση επιχειρείται, *βάσει του είδους της φορολογικής βάσης* πάνω στην οποία επιβάλλονται οι φόροι είτε άμεσοι είτε έμμεσοι και διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

Φόροι Εισοδήματος οι οποίοι επιβάλλονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα των φορολογούμενων ανεξαρτήτως πηγής προέλευσης π.χ. φορολογία νομικών προσώπων.

Φόροι Περιουσίας οι οποίοι επιβάλλονται στα περιουσιακά στοιχεία που έχει στη κατοχή του ο φορολογούμενος π.χ. ο φόρος ακίνητης περιουσίας

Φόροι Δαπάνης οι οποίοι επιβάλλονται κατά τη χρησιμοποίηση – δαπάνη του συνολικού εισοδήματος από πλευράς φορολογούμενου π.χ. Φ.Κ.Ε, Φ.Π.Α

Βάσει του είδους και τα χαρακτηριστικά του συντελεστή με τον οποίο επιβάλλονται οι φόροι είτε άμεσοι είτε έμμεσοι διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

Αναλογικοί φόροι, οι οποίοι υπολογίζονται με την εφαρμογή ενός ενιαίου συντελεστή στο συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου ανεξαρτήτου ύψους. Εφαρμόζεται δηλαδή σταθερός συντελεστής ανεξάρτητα από τη φορολογική βάση π.χ. φόρος εισοδήματος προσωπικών εταιρειών, νομικών προσώπων, Φ.Π.Α

Προοδευτικοί φόροι, οι οποίοι στηρίζονται στο διαχωρισμό της φορολογικής βάσης σε κλιμάκια, επιβάλλοντας συντελεστές οι οποίοι αυξάνονται προοδευτικά εφόσον αυξάνεται και η φορολογική βάση. Συνήθως προσδιορίζεται ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το χαμηλότερο κλιμάκιο, το οποίο απαλλάσσεται από την επιβολή φόρου. Το συνολικό ύψος του φόρου αποτελείται από το άθροισμα των επιμέρους φόρων όπως αυτοί προκύπτουν από την επιβολή των διαφορετικών συντελεστών στα επιμέρους διαφορετικά κλιμάκια π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρος κληρονομιών, γονικών παροχών.

Αντίστροφα Προοδευτικοί φόροι, οι συντελεστές των οποίων μειώνονται όταν η φορολογική βάση αυξάνεται και κατά συνέπεια ο συνολικός φόρος είναι φθίνουσα αναλογία του εισοδήματος.

1.3 Κανόνες φορολογίας

Σύμφωνα με το Σύνταγμα, κανένας φόρος δεν εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που να 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 φόρος. Οι μελέτες και το φορολογικό σύστημα που αναπτύσσεται σε κάθε χώρα θα πρέπει να διέπονται από τους ακόλουθους κανόνες:

✓ *Κανόνες Δικαιοσύνης*

Συνοπτικά οι κανόνες φορολογικής δικαιοσύνης θα πρέπει να στηρίζονται: α) στη φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου, β) στην επιβολή του φόρου σε όλους ανεξαιρέτως τους πολίτες, δηλαδή θα πρέπει να υπάρχει καθολικότητα επιβολής του φόρου, γ) στη διαφοροποίηση των πηγών προέλευσης των εισοδημάτων ώστε να μπορούν εύκολα να διαχωριστούν οι φορολογούμενοι με βασικές πηγές εισοδήματος για τη διασφάλιση της διαβίωσής τους, δ) στην αποφυγή διπλής φορολόγησης της ίδιας φορολογητέας ύλης, ε) στον προσδιορισμό του φόρου ανάλογα με τα προσωπικά εισοδήματα του κάθε φορολογούμενου.

✓ *Κανόνες Ταμειευτικοί*

Οι κανόνες αυτοί αναφέρονται στη παραγωγικότητα του φόρου για την δυνατότητα συγκέντρωσης εσόδων από το δημόσιο και στην ελαστικότητά τους για να προσαρμόζονται ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες.

✓ *Κανόνες Διοικητικοί*

Σύμφωνα με αυτή την κατηγορία φορολογικών κανόνων, η επιβολή του φόρου θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από βεβαιότητα και σταθερότητα ώστε ο φορολογούμενος να μπορεί να εκτιμήσει τη φορολογική του υποχρέωση και το δημόσιο να είναι σε θέση να προσδιορίσει τα ποσά που αναμένει να εισπράξει ώστε να προγραμματίσει και τις αντίστοιχες δαπάνες.

✓ *Κανόνες οικονομικοί*

Οι κανόνες αυτοί στηρίζονται στο διαχωρισμό και στη διακριτική επιβολή φόρου στο κεφάλαιο και στα εισοδήματα.

1.3.1 Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας, που είναι θεμελιώδους σημασίας για το φορολογικό δίκαιο, καθιερώνεται στο άρθρο 78 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, "... 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 φόρος". Η θεμελιώδης αυτή αρχή απαιτεί δηλαδή για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη του φόρου, την ύπαρξη του τυπικού νόμου, που αποτελεί την έκφραση της λαϊκής θέλησης, έτσι ώστε η επιβολή του οικονομικού αυτού βάρους να εξαρτάται από τη θέληση εκείνων που θα το φέρουν. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.2 του Συντάγματος "... Οι συνθήκες για εμπόριο, φορολογία, οικονομική συνεργασία και συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις, και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτε δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνες, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει", απαιτείται τυπικός νόμος και για την κύρωση διεθνών συνθηκών περί φορολογίας, που συνεπάγονται επιβάρυνση ατομικώς των Ελλήνων (Φινοκαλιώτης,2014)³.

1.3.2 Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται και αυτή με το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος. Την αρχή αυτή διατύπωσε το 1776 ο Σκωτσέζος οικονομολόγος και ηθικός φιλόσοφος, Adam Smith⁴ στο έργο του Ο Πλούτος των Εθνών. Σύμφωνα με τον Adam Smith, "...ο φόρος τον οποίο ο κάθε πολίτης υποχρεούται να πληρώσει πρέπει να είναι πάντοτε βέβαιος και δεν πρέπει ουδέποτε να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής και το πληρωτέο πόσο πρέπει να είναι σαφή και ορισμένα για τον φορολογούμενο καθώς και για οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο..."

Επομένως, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλει, όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου να καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή (Θεοχαρόπουλος,2002)⁵.

³Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, σ.80,81

⁴Σμιθ, Άνταμ [1η έκδοση: 1991. 1η έκδοση στα αγγλικά: 1776] (στα ελληνικά). *Ερευνα για τη Φύση και τα Αίτια του Πλούτου των Εθνών* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations].

⁵Θεοχαροπούλου Α., Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό, σ.147

Έτσι τίθενται σοβαροί φραγμοί στην αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας και δημιουργείται ένα αίσθημα εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογούσας αρχής (Φινοκαλιώτης,2014)⁶. Άρα, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια, με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις σχετικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό του φόρου με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Συνέπειες της αρχής της βεβαιότητας του φόρου είναι η δέσμια αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, η παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής προς έκδοση των καταλογιστικών πράξεων του φόρου και του προστίμου πράξεων, το μη ανακλητό της πράξης προσδιορισμού του φόρου και τέλος η απαγόρευση έκδοσης πράξης καταλογισμού υπό όρο ή αίρεση.

1.3.3 Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν τη φορολογική της πολιτική. Οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι αποτελούν το καταστάλαγμα της επιστήμης και της εμπειρίας, είναι οι εξής:

✓ *Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου*

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς. Η απαλλαγή από τη φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από τη φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων σε σχέση με τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα ίσως χρειάζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

✓ *Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου*

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειευτικό σκοπό της φορολογίας. Ο φόρος είναι παραγωγικός, εφόσον:

⁶Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, σ.148

- α.) το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγεί τον φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή
- β.) δεν καθιερώνει απαλλαγές
- γ.) επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο το δυνατόν μικρότερο κόστος και
- δ.) οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά

✓ *Ο κανόνας της απλότητας του φόρου*

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπλοκότητα. Έτσι, θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογούμενων και φοροτεχνικών οργάνων.

✓ *Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας*

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δεν μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο κράτος και πως πρέπει να τον εξοφλήσει.

✓ *Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου*

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από πλευράς χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής του φόρου πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται, εάν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος. Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται στον φορολογούμενο κάθε δυνατή διευκόλυνση (π.χ. δόσεις).

✓ *Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης*

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματός του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου του φορολογούμενου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό ονομάζεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

✓ *Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων*

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματός του. Για παράδειγμα, εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία, στην περίπτωση που και οι δύο αποκτούν το ίδιο ποσό εισοδήματος. Εάν από τους δύο αυτούς φορολογούμενους αφαιρεθεί το ίδιο ποσό εισοδήματος για φόρο, τότε εκείνος που αποκτά το εισόδημά του με προσωπική εργασία θα αισθανθεί περισσότερο το φορολογικό βάρος από τον άλλον. Επομένως, θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους κάποια διάκριση.

✓ *Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας*

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες. Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης εφαρμόζονται οι εξής μέθοδοι:

1. Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου: Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται σε ένα άλλο κράτος αφαιρείται από τον φόρο του δεύτερου.
2. Η μέθοδος της εξαίρεσης ή απαλλαγής: Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι

κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτειά τους.

3. Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής: Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από τη χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

1.4 Νομική κατοχύρωση φορολογίας

Παρουσιάζονται οι σπουδαιότερες διατάξεις του Συντάγματος στις οποίες στηρίζεται ο σχεδιασμός και η εφαρμογή του φορολογικού συστήματος και μηχανισμού.

- ✓ *Άρθρο 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος* σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου ορίζεται η δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους με βασικό κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του κάθε πολίτη. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.
- ✓ *Άρθρο 78 παράγραφος 1 του Συντάγματος* σύμφωνα με το οποίο για να είναι νόμιμη η επιβολή και η είσπραξη οποιοδήποτε φόρου θα πρέπει να υφίσταται τυπικό νόμος ο οποίος θα καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις λοιπές δαπάνες ή συναλλαγές στις οποίες αναφέρεται ο εκάστοτε φόρος.
- ✓ *Άρθρο 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος* το οποίο αναφέρεται στην έναρξη ισχύος και στην αναδρομικότητα του φόρου. Βάσει των συγκεκριμένων διατάξεων κανένας φόρος ή οποιοδήποτε άλλο βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα του προηγούμενου οικονομικού έτους από αυτό κατά το οποίο επιβλήθηκε ο φόρος.
- ✓ *Άρθρο 42 παράγραφος 1 του Συντάγματος και Άρθρο 78 παράγραφος 3 του Συντάγματος* σύμφωνα με τα οποία όταν επιβάλλεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή άλλος φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο όμως ότι

ο νόμος θα πρέπει να δημοσιευθεί εντός ένα μήνα από την ψήφιση του και το αργότερο εντός δέκα ημερών από την λήξη της αντίστοιχης συνόδου.

- ✓ *Άρθρο 78 παράγραφος 5 του Συντάγματος* βάσει του οποίου επιτρέπεται η επιβολή με εξουσιοδότηση σχετικών νόμων πλαισίων εξισωτικών ή αντισταθμιστικών εισφορών ή δασμών καθώς και η λήψη οικονομικών μέτρων στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της χώρας με οικονομικούς οργανισμούς και φορείς ή λοιπά μέτρα που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της χώρας.

1.5 Βασικές αρχές φορολογικού δικαίου

Οι βασικές αρχές του φορολογικού δικαίου συνοψίζονται στα εξής:

- ✓ Αρχή του ετήσιου της φορολογίας

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε χρόνο στο συνολικό εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος κατά το αμέσως προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.

- ✓ Αρχή του ενιαίου της φορολογίας

Ο φόρος επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα που αποκτά συνολικά (δηλαδή από όλες τις πηγές εισοδήματος), υπάρχουν όμως και εξαιρέσεις.

- ✓ Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Κάθε φορολογική περίοδος είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χωρίς να επιτρέπεται συμψηφισμός.

- ✓ Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας

Το εγχώριο δίκαιο και οι διακρατικές συμφωνίες αντιμετωπίζουν την αποφυγή διπλής φορολόγησης φορολογουμένων και εισοδημάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας

2.1 Ορισμός της Επιχείρησης

Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, επιχείρηση ονομάζεται η αυτοτελής οικονομική οντότητα, που με μία σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές με σκοπό την μεγιστοποίηση τους κέρδους, το οποίο προορίζεται να περιέλθει στην ατομική περιουσία του φορέα (ή φορέων της), που λέγεται επιχειρηματίας (Λαζαρίδης,2006)⁷.

Κατά μια άλλη άποψη, επιχείρηση είναι μια ομάδα ανθρώπων, η οποία αξιοποιεί μια επιχειρηματική ευκαιρία, διαχειρίζεται μέσα, πόρους και χρόνο, χρησιμοποιεί το management για να δημιουργήσει προϊόντα ή υπηρεσίες, για να ικανοποιήσει κάποια ή κάποιες ανάγκες και να επιτύχει ένα οικονομικό αποτέλεσμα. Με λίγα λόγια, η επιχείρηση ικανοποιεί ανθρώπινες ανάγκες, δηλαδή βρίσκει αποτελεσματικές λύσεις στα προβλήματά τους. Σαφώς, το πιο μεγάλο μέρος των οικονομικών οργανισμών μιας χώρας, το αποτελούν οι επιχειρήσεις (Κοντάκος,2006)⁸.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, για να δημιουργηθεί μια επιχείρηση, χρειάζεται η ύπαρξη επιχειρηματία, δηλαδή το πρόσωπο που θα ασχολείται επαγγελματικά με την ίδρυση, τη λειτουργία, την ανάπτυξη της, και θα δραστηριοποιείται για την αξιοποίησή της και συνήθως, είναι ο βασικός επενδυτής σε αυτήν.

2.2 Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων

Οι επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες διακρίνονται:

- ✓ Ανάλογα με τον επιδιωκόμενο σκοπό σε μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα και κερδοσκοπικές μονάδες.
- ✓ Ανάλογα με την νομική μορφή σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.).

⁷ Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, «Χρηματοοικονομική διοίκηση», τεύχος Β', Θεσσαλονίκη 2006.

⁸ Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2006.

- ✓ Ανάλογα με τον ιδρυτή και ιδιοκτήτη τους σε ιδιωτικές επιχειρηματικές μονάδες, δημόσιες επιχειρηματικές μονάδες και μικτές επιχειρηματικές μονάδες.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρηματικών μονάδων είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες διακρίνονται:

1. Ανάλογα με το αντικείμενο δράσης τους σε επιχειρήσεις Πρωτογενούς Παραγωγής (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ), επιχειρήσεις Δευτερογενούς Παραγωγής (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, σε επιχειρήσεις Τριτογενούς Παραγωγής (εμπορικές ή εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα, κλπ) και σε επιχειρήσεις μικτού αντικειμένου δράσης.
2. Ανάλογα με το μέγεθος οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες.
3. Ανάλογα με τη νομική μορφή διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές. Οι εταιρικές παραπέρα διακρίνονται σε προσωπικές εταιρείες ή εταιρείες μεριδίων (Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρεία), κεφαλαιουχικές εταιρείες ή εταιρείες κατά μετοχές (κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., Ι.Κ.Ε, συμπλοιοκτησία) και μεικτές (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός).

2.3 Νομική Μορφή Επιχειρήσεων

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν οι νομικές μορφές των ιδιωτικών επιχειρήσεων και τα βασικά τους χαρακτηριστικά.

Στη μελέτη των διαφορετικών εταιρικών μορφών, την επισήμανση των διαφορών και τον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών τους, θα βοηθήσει αναμφίβολα η διάκρισή τους, με όποιο κριτήριο κι αν αυτή πραγματοποιηθεί. Ένας πιθανός τρόπος θα ήταν η κατηγοριοποίηση ανάλογα με το αντικείμενο, το ιδιοκτησιακό καθεστώς ή το μέγεθος της επιχείρησης. Παρ' όλα αυτά, η διάκριση που γίνεται παρακάτω επιδιώκει ευελιξία στην υιοθέτηση και τη μετατροπή της νομικής μορφής μιας επιχείρησης. Αρχικά ορίζει

δύο κύριες κατηγορίες, τις Ατομικές και τις Εταιρείες. Με τη σειρά τους οι εταιρείες χωρίζονται σε τρεις υποκατηγορίες, τις Προσωπικές (Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, Αφανείς-Συμμετοχικές, Αστικές εταιρείες, Κοινωνίες), τις Κεφαλαιουχικές (Ανώνυμες) και τις Μικτές (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης).

Οι κυριότερες από τις νομικές μορφές επιχειρήσεων που αναφέρθηκαν, περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:

2.3.1 Ατομική Επιχείρηση

Η μορφή αυτή είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη. Η *ατομική επιχείρηση* αποτελείται από ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκεί τη δραστηριότητά της. Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει προσωπική ευθύνη για τη λειτουργία της. Αποτελεί ευέλικτη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς ο επιχειρηματίας ελέγχει κάθε τομέα της επιχείρησής του, παίρνει ανεμπόδιστα αποφάσεις για το μέλλον της και δρα γρήγορα και αποτελεσματικά.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των ατομικών επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- ✓ Είναι πολύ εύκολη η δημιουργία τους διότι δεν υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες. Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της.
- ✓ Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη.
- ✓ Οι απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης και του δημοσίου ικανοποιούνται με τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης όσο και της κινητής και ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.
- ✓ Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

Η ίδρυση Ατομικής Επιχείρησης δεν υπάγεται στην νέα διαδικασία των Υπηρεσιών Μιας Στάσης (ΥΜΣ). Αυτό πρακτικά σημαίνει πως όλη η διαδικασία ίδρυσης γίνεται στις κατά τόπους ΔΟΥ και στις τοπικές υπηρεσίες του οικείου Επιμελητηρίου. Η εγγραφή ολοκληρώνεται, το νωρίτερο, την επομένη ημέρα από την κατάθεση των

δικαιολογητικών και αφού γίνει ο έλεγχος αυτών, η καταχώριση της Επωνυμίας και του Διακριτικού Τίτλου της επιχείρησης στο Πρωτόκολλο Επωνυμιών και Διακριτικών Τίτλων, εκπληρωθούν οι προς το Επιμελητήριο οφειλόμενες συνδρομές και γίνει η εγγραφή και καταχώρισή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο-ΓΕΜΗ.

2.3.2 Εταιρεία

Εταιρεία δημιουργείται όταν συμπράττουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, με σκοπό την επίτευξη κοινού αποτελέσματος. Το αποτέλεσμα επιτυγχάνεται με το συνδυασμό των πόρων των συμβαλλομένων και μπορεί να είναι είτε οικονομικό (κέρδη – ζημιά) οπότε έχουμε να κάνουμε με εμπορική εταιρεία, είτε άλλο, όπως κοινωνικό, πολιτικό, επιστημονικό, πολιτιστικό κλπ, οπότε μιλάμε για αστική εταιρεία. Η συνεισφορά των εταίρων στη συγκρότηση της εταιρικής περιουσίας μπορεί να είναι ίση ή άνιση, ανάλογα με όσα προβλέπονται στο καταστατικό της. Σε κάθε περίπτωση όμως, όλοι οφείλουν να εισφέρουν, είτε αμέσως είτε μετά από κάποιο χρονικό διάστημα, τις από τη σύμβαση προβλεπόμενες εισφορές.

Στις προσωπικές εταιρείες βαρύνουσα σημασία έχει η προσωπική συμβολή του κάθε εταίρου στη λειτουργία της εταιρείας. Παρακάτω παρουσιάζονται οι κυριότερες μορφές προσωπικών εταιρειών.

2.3.2.1 Ομόρρυθμη Εταιρεία

Ως ομόρρυθμη εταιρεία ορίζεται η ένωση δύο ή περισσοτέρων προσώπων με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της ευθύνονται όλοι οι εταίροι (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) παράλληλα, αλληλέγγυα, απεριόριστα και σε ολόκληρο (άρθ. 249 § 1, 258 Ν 4072/ 2012). Τα στοιχεία αυτά αποτελούν τα κύρια εννοιολογικά χαρακτηριστικά της ομόρρυθμης εταιρείας. Η ευθύνη των εταίρων για τα εταιρικά χρέη είναι απεριόριστη, υπό την έννοια ότι αυτοί ευθύνονται όχι μόνο μέχρι των εισφορών τους αλλά και με την ατομική περιουσία τους. Το αλληλέγγυο, ως όρος δεν περιέχεται στις νέες ρυθμίσεις, αλλά είναι αυτονόητος όρος και εμπεριέχεται στον όρο "σε ολόκληρο", έχει δε την έννοια της αναγωγικής ευθύνης μεταξύ των εταίρων, κατ'άρθ. 487ΑΚ. Η ευθύνη είναι σε ολόκληρο και όχι διαιρετή, δηλαδή για τα εταιρικά χρέη δεν ευθύνεται μόνο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με την εταιρική περιουσία του, αλλά και καθένας από τους εταίρους με την ατομική του περιουσία (ΑΚ 481).

Όσο αφορά την σύστασή της, αυτή πραγματοποιείται με τη διαδικασία της σύστασης μέσω της υπηρεσίας μιας στάσης. Προϋποθέτει έγκυρη σύναψη της εταιρικής σύμβασης (ΑΚ 741, άρθ.249,252 Ν 4072/2012) με την οποία οι εταίροι αναλαμβάνουν αμοιβαία υποχρέωση να επιδιώξουν απαραίτητα εμπορικό σκοπό και όχι μόνο οικονομικό σκοπό. Η σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας προϋποθέτει σύμβαση δύο ή περισσότερων προσώπων (φυσικών ή νομικών). Τα νομικά πρόσωπα αν λάβουν τη θέση του ομόρρυθμου εταίρου πρέπει να είναι μία από τις εταιρείες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα, γιατί αυτό επιβάλλει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιρειών των εμπορικού δικαίου.

Επιπρόσθετα, ο νομοθέτης με τα άρθ. 254, 257 Ν 4072/2012 αντιμετώπισε τη διαχείριση και την εκπροσώπηση της ομόρρυθμης εταιρείας σε νέες βάσεις. Η διαχειριστική εξουσία με στενή έννοια ή εσωτερική διαχείριση αναφέρεται στις εξουσίες του διαχειριστή που του παραχωρήθηκαν από την εταιρική σύμβαση . Αφορά στις εσωτερικές σχέσεις μεταξύ των εταίρων (δικαιώματα και υποχρεώσεις) αλλά και με την εταιρεία (άρθ. 254 Ν 4072/2012). Ειδικά, η διαχείριση αφορά στις εσωτερικές, συμβατικές σχέσεις των εταίρων και εκδηλώνεται ως εσωτερική πρόνοια για τη λειτουργία της εταιρείας καθώς και ως εσωτερική προϋπόθεση της δεσμευτικότητας των ιδιαίτερων πράξεων της εταιρικής λειτουργίας έναντι των εταίρων. Η εσωτερική διαχείριση είναι στενότερη σε σχέση με την εκπροσώπηση και απορρέει από την ανάγκη προστασίας των προσωπικά ευθυνομένων εταίρων που συμμετέχουν στη διαχείριση.

Στο άρθ. 254 § 3 του Ν 4072/2012 ορίζεται ότι: «Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων». Η έκταση και οι περιορισμοί της διαχειριστικής εξουσίας προσδιορίζονται από τη σχετική διάταξη. Η διαχειριστική εξουσία στην ομόρρυθμη εταιρεία είναι περιορίσιμη από το νόμο και την εταιρική σύμβαση (λ.χ. απαγόρευση σύναψης ορισμένων δικαιοπραξιών). Η ατομική εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει και ισχύει μόνο για όλες τις πράξεις της συνήθους διοίκησης της εταιρείας (άρθ. 254 § 3 εδ. 1 Ν 4072/2012).

Σχετικά με τη λειτουργία εκπροσώπησης στη διάταξη του άρθ. 257 § 1 ορίζονται οι έννοιες της ατομικής εκπροσώπησης, της συλλογικής εκπροσώπησης και της εκπροσώπησης από μη εταίρο.

Τέλος πρέπει να αναφερθεί ότι η εταιρική ζωή της εταιρείας ακολουθεί τα ακόλουθα στάδια: την ίδρυση και λειτουργία της εταιρείας, τη λύση της, την εκκαθάρισή της, τη διανομή της εταιρικής περιουσίας και τέλος την περάτωσή της. Η λύση της εταιρείας αποτελεί το δεύτερο στάδιο στη ζωή της. Τη λύση ακολουθεί η εκκαθάριση, ως τρίτο στάδιο το οποίο μάλιστα μπορεί να παραλειφθεί αν έχει αποφασισθεί από τους εταίρους ο αποκλεισμός της διαδικασίας εκκαθάρισης κατ'άρθ. 268 Ν 4072/2012.

2.3.2.2 Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Η ΕΕ (Limited Company) αποτελείται από ένα ή περισσότερα ομόρρυθμα μέλη και έναν ή περισσότερα ετερόρρυθμα μέλη. Η βασική διαφορά της ετερόρρυθμης εταιρείας από την ομόρρυθμη εταιρεία εντοπίζεται στην έκταση της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών, δηλαδή στην ύπαρξη εταίρων με ή χωρίς περιορισμένη προσωπική ευθύνη και στον περιορισμό της διαχείρισης των ετερόρρυθμων εταίρων (άρθ. 279 Ν 4072 / 2012).

Για την απλή σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον φυσικά ή νομικά πρόσωπα με αμοιβαία υποχρέωση να επιδιώξουν εμπορικό σκοπό. Τα νομικά πρόσωπα πρέπει να είναι μία από τις εταιρείες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα, γιατί αυτό επιβάλλει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών. Οι εταίροι θα πρέπει να καταβάλλουν κοινές εισφορές, δηλαδή η εισφορά κατ'αρχήν πρέπει να είναι χρηματική χωρίς να απαγορεύεται εισφορά και σε άλλη παροχή (είδος, εργασία κλπ.). Η δε δημοσιότητα της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται με την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ ως συστατική δημοσιότητα και τη δημοσίευση στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ.

Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι στο νέο δίκαιο των εμπορικών προσωπικών εταιρειών ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει ούτε διαχειριστική ούτε εκπροσωπευτική εξουσία, εκτός αν του χορηγείται αυτή από την εταιρική σύμβαση (άρθ. 274, 278 Ν 4072/2012). Για κάθε πράξη εκπροσώπησης από μέρους ετερόρρυθμου εταίρου ευθύνεται ο ίδιος ως ομόρρυθμος, εκτός αν ο τρίτος που συναλλάχθηκε μαζί του

γνώριζε ότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος. Ο κανόνας είναι ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας και είναι αναγκαστικά αποκλεισμένος απ' αυτή (278 Ν 4072/2012). Εξαιρετικά, με καταστατική πρόβλεψη μπορεί να χορηγείται στον ετερόρρυθμο εταίρο η εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας για κάποιες πράξεις ή για το σύνολο των πράξεων εκπροσώπησης.

Τέλος, οι λόγοι λύσης της ομόρρυθμης εταιρείας αποτελούν και λόγους λύσης της ετερόρρυθμης εταιρείας με τις ιδιαιτερότητες της εν λόγω μορφής (άρθ. 281 § 1 εδ. 2 σε συνδ. με άρθ. 259 Ν 4072/2012). Βέβαια η εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπει και άλλους λόγους λύσης της εταιρείας (καταγγελία της εταιρίας ή ο θάνατος εταίρου). Επιπλέον, η ετερόρρυθμη εταιρεία λύνεται σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού, θανάτου του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθ. 281 4072/2012. Επίσης σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού, θανάτου του μοναδικού ετερόρρυθμου εταίρου παρέχεται η δυνατότητα συνέχισης της ετερόρρυθμης εταιρείας ως ομόρρυθμης (μετατροπή Ε.Ε σε Ο.Ε κατ'άρθ. 282§ 1 Ν 4072/2012).

2.3.2.3 Αφανής-Συμμετοχική εταιρεία

Το άρθρο 285 του Ν 4072/2012 ορίζει την έννοια της αφανούς εταιρείας (Silent Partnership) ως τη σύμβαση βάσει της οποίας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομά του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.Μ.Η. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δε συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας.

Ο αφανής εταίρος καταβάλλει την εισφορά του στον εμφανή εταίρο. Το αντικείμενο της εισφοράς μεταβιβάζεται στον εμφανή εταίρο, εν όλω ή εν μέρει, ή παραχωρείται κατά χρήση (286 Ν 4072/2012). Τη διαχείριση της αφανούς εταιρείας ασκεί ο εμφανής εταίρος. Τα αποκτώμενα από τη διαχείριση της εταιρείας ανήκουν στον εμφανή εταίρο (288 Ν 4072/2012).

Η αφανής εταιρεία λύνεται στις περιπτώσεις που προβλέπονται από τον Αστικό Κώδικα. Τη λύση ακολουθεί η εκκαθάριση. Η εκκαθάριση της αφανούς εταιρείας διενεργείται από τον εμφανή εταίρο. Συνίσταται στην απόδοση στον αφανή εταίρο της αξίας της συμμετοχής του, μειωμένης κατά τις ζημίες που του αναλογούν. Η κατά χρήση εισφορά του αφανούς εταίρου επιστρέφεται αυτούσια. Ο εκκαθαριστής έχει υποχρέωση στο τέλος κάθε ημερολογιακού εξαμήνου να παρέχει πληροφορίες στον αφανή εταίρο για την εξέλιξη των εργασιών της εκκαθάρισης, με έκθεση των αιτίων που παρεμπόδισαν την περάτωση της (291 Ν 4072/2012).

2.3.2.4 Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης

Η λειτουργία της ΕΠΕ διέπεται από τις διατάξεις του νόμου 3190/1955 όπου αναφέρεται ο εμπορικός χαρακτήρας όλων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ακόμα και αν η δραστηριότητα της εταιρείας δεν είναι εμπορική. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της ΕΠΕ είναι τα ακόλουθα:

- α) Δεν υπάρχει προσωπική ευθύνη των εταίρων με την προσωπική τους περιουσία για τα χρέη της επιχείρησης. Η ευθύνη τους περιορίζεται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο.
- β) Τα εταιρικά μερίδια δεν μπορούν να ενσωματωθούν σε μετοχές.

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρείας γίνεται από τον νόμιμα εκλεγμένο από τα μέλη της Γενικής Συνέλευσης ή ορισμένο από το Καταστατικό διαχειριστή, ο οποίος εκπροσωπεί την εταιρεία για λογαριασμό της σε συναλλαγές με τρίτους.

Παρακάτω αναφέρουμε τις αλλαγές προέκυψαν με βάση ψηφισμένα άρθρα.

Το άρθρ. 9 Ν 4156/13 αντικαθιστά την παρ. 1 του Ν 3190/55: « το κεφάλαιο της ΕΠΕ καθορίζεται από τους εταίρους χωρίς περιορισμό. Κάθε διάταξη περί καταβεβλημένου κεφαλαίου της εταιρείας καταργείται».

Το άρθρο 10 Ν 4156/13 που αντικαθιστά την παρ. 2 του άρθρ. 4 του Ν 3190/55: « κάθε εταίρος μετέχει στην εταιρεία με μία μερίδα συμμετοχής και με περισσότερα εταιρικά μερίδια, τα οποία αποτελούν τη μερίδα συμμετοχής του, αν η εισφορά του είναι

πολλαπλάσια του ελάχιστου ποσού της μερίδας συμμετοχής σύμφωνα με το καταστατικό».

2.3.2.5 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

Με το ν.4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86) θεσπίστηκε μια νέα εταιρική μορφή, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.). Πρόκειται για μια εταιρική μορφή που λειτουργεί ως ενδιάμεσος κρίκος των μικρών και μεγάλων εταιρειών, παρουσιάζοντας αρκετές ομοιότητες με την Ε.Π.Ε., χωρίς όμως να εμπίπτει στις «εταιρικές» οδηγίες της Ε.Ε. Αντιστοιχεί στο διεθνή όρο Private Company και παραπέμπει στην Societas Private Europaea (Ευρωπαϊκή Ιδιωτική Εταιρεία).

Ειδικό χαρακτηριστικό της Ι.Κ.Ε. και εξήγηση της ευελιξίας της είναι όχι τόσο το απαιτούμενο κεφάλαιο του (1) ενός ευρώ, όσο η μεγάλη ελευθερία των διατάξεων του καταστατικού της. Το καταστατικό, μέσα σε νόμιμα πλαίσια, ουσιαστικά διαμορφώνει τους κανόνες λειτουργίας της εταιρείας. Βασική πρωτοτυπία της ελευθερίας αυτής είναι η διεύρυνση των δυνατών εισφορών που επιτρέπει πολλούς τρόπους συνδρομής στην κοινή προσπάθεια. Όμως και πολλές άλλες καταστατικές ρήτρες είναι διαθέσιμες, όπως είναι η δυνατότητα του διαχειριστή να τροποποιεί το καταστατικό (άρθρο 68 § 3), ο διορισμός του διαχειριστή - ενδεχομένως και της πλειοψηφίας των διαχειριστών - από έναν εταίρο (άρθρο 60), η ανάκληση από τους εταίρους του διαχειριστή ορισμένου χρόνου μόνο για ορισμένους λόγους (άρθρο 59) και πολλά άλλα.

Στη διαχείριση και εκπροσώπηση της ΙΚΕ αναφέρονται τα άρθρα 55-67 του Ν. 4072/2012 με πολλές λεπτομέρειες, ιδίως όσον αφορά στα πρόσωπα που μπορούν να διορισθούν διαχειριστές, τον τρόπο διορισμού, ανάκλησης και αντικατάστασης αυτών, την εξουσία, την αμοιβή και την υποχρέωση πίστεως που οφείλουν, την ευθύνη τους έναντι της εταιρείας και την απαλλαγή τους από την ευθύνη αυτή. Συνεπώς ένα από τα προτερήματα της Ι.Κ.Ε. είναι η ικανότητά της να διαμορφώνεται σύμφωνα με τις επιθυμίες των εταίρων της και να παίρνει πολλές διαφορετικές μορφές και εκδοχές, που μπορούν να την τοποθετήσουν από τη μια άκρη του εταιρικού φάσματος, τις προσωπικές εταιρίες, μέχρι την άλλη, τις κεφαλαιουχικές. Όπως στην Ε.Π.Ε. έτσι και στην Ι.Κ.Ε. η ευθύνη των εταίρων περιορίζεται στο ποσό της εισφοράς τους στο κεφάλαιο και δεν επεκτείνεται στην ατομική τους περιουσία, ενώ το εταιρικό μερίδιο

αντιπροσωπεύει τη συμμετοχή κάθε εταίρου. Ωστόσο, σημαντική διαφορά σε σχέση με την Ε.Π.Ε. αποτελεί το γεγονός ότι οι εταίροι - μη διαχειριστές - δεν υπάγονται υποχρεωτικά σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΑΕΕ κ.λπ.).

Η Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη ή να καταστεί στη συνέχεια μονοπρόσωπη, μετά από την αποχώρηση εταίρου ή εταίρων. Στην περίπτωση της Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε., ο μοναδικός εταίρος, υπόκειται σε υποχρέωση ασφάλισης στον ΟΑΕΕ. Η βασική της καινοτομία είναι η αποσύνδεση της εταιρικής συμμετοχής και των μεριδίων από το κεφάλαιο. Ενώ δηλαδή στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια αποτελούν τμήμα του κεφαλαίου και προσδιορίζουν το μέγεθος της συμμετοχής καθ' ενός, ανάλογα με τον αριθμό μεριδίων που κατέχει, στην Ι.Κ.Ε. τα πράγματα είναι διαφορετικά. Τα εταιρικά μερίδια ανάγονται όχι αποκλειστικά στο κεφάλαιο, ως μοναδικό παρονομαστή, αλλά σε έναν ευρύτερο παρονομαστή, που αποτελείται από την αξία του συνόλου των εισφορών. Γίνεται διαχωρισμός των λειτουργιών των εταίρων μέσα στην επιχείρηση, καθώς υπάρχουν εταίροι που εισφέρουν μετρητά, περιουσιακά στοιχεία, εταίροι που ασχολούνται με την καθημερινή δραστηριότητα (προσφορά εργασίας), εταίροι που εισφέρουν φερεγγυότητα, παρέχουν εγγυήσεις ατομικές ή εμπράγματα, εταίροι που εισφέρουν ειδικές γνώσεις και επιστημονικές ικανότητες.

Ο νέος αυτός εταιρικός τύπος, διευκολύνει τη συνεργασία και την συνύπαρξη μεταξύ των εταίρων αυτών, καθιστώντας την, κατάλληλη για οικογενειακές επιχειρήσεις, καθώς και για επιχειρήσεις και συνεργασίες νέων επιχειρηματιών. Η σύσταση της Ι.Κ.Ε. γίνεται μέσω της Υπηρεσίας Μίας Στάσης του Γ.Ε.ΜΗ και δεν διαφέρει σημαντικά από αυτή της Ο.Ε.

2.3.2.6 Ανώνυμη Εταιρεία

Η λειτουργία της ΑΕ διέπεται από τις διατάξεις του ν.2190/1920 όπου αναφέρεται ότι κάθε εταιρεία κεφαλαίου έχει εμπορικό χαρακτήρα ακόμα και αν η δραστηριότητα της εταιρείας δεν είναι εμπορική. Η συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕ δίνει το δικαίωμα στους μετόχους να συμμετέχουν στα διανεμόμενα κέρδη. Για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται μόνο η ΑΕ με την περιουσία της και όχι οι μέτοχοι με την προσωπική τους περιουσία. Για την σύσταση της ΑΕ απαιτείται η σύνταξη καταστατικού ενώπιον συμβολαιογράφου με την απαραίτητη παράσταση δικηγόρου και η δημοσίευση της ιδρυτικής απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Το καταστατικό ορίζει όλα τα

θέματα που αφορούν στις σχέσεις των εταίρων, τη διοίκηση της εταιρείας, τη διάρκεια και τη λύση αυτής.

Το μετοχικό κεφάλαιο προέρχεται αποκλειστικά από τις εισφορές των μετόχων σε μετρητά ή σε είδος. Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο για την σύσταση της ΑΕ ανέρχεται σε € 60.000 ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης. Ο νόμος παρέχει την δυνατότητα της μερικής καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου όταν η καταβολή αυτού γίνεται με μετρητά αλλά παράλληλα θέτει και πολλούς περιορισμούς για αυτές τις περιπτώσεις. Η μερική καταβολή δεν επιτρέπεται όταν η εισφορά γίνεται σε είδος. Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου γίνεται με νέες εισφορές, ρευστοποιήσεις περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και μετατροπή εταιρικών ομολόγων σε μετοχές.

Οι μετοχές της ΑΕ διακρίνονται σε ονομαστικές, ανώνυμες, προνομιούχες με δικαίωμα ψήφου και σε προνομιούχες χωρίς δικαίωμα ψήφου. Η ευθύνη των μετόχων περιορίζεται στο ποσό του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει. Τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρείας στηρίζονται στην αρχή της πλειοψηφίας τόσο από πλευράς Γενικής Συνέλευσης όσο και από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου. Για την προστασία της μειοψηφίας ορισμένες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για πολύ σοβαρά θέματα (ορίζονται από το Νόμο και το καταστατικό), λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογία νομικών προσώπων

3.1 Εξέλιξη ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας

Η φορολογία των επιχειρηματικών μονάδων, αποτελεί μια από τις κυριότερες αλλά και πιο βιώσιμες πηγές κρατικών εσόδων. Επιπλέον έχει το ρόλο του βασικού εργαλείου της ακολουθουμένης δημοσιονομικής πολιτικής τόσο για την εξασφάλιση όσο και την ανακατανομή των διαθέσιμων πόρων.

Το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξάρτητα από τη μορφή που αυτή παίρνει, πέραν της συμβολής τους μέσω της άμεσης και έμμεσης φορολογίας στην οποία υπόκεινται στα κρατικά έσοδα διαδραματίζει εξίσου σημαντικό ρόλο στην πορεία και εξέλιξη των ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης της εκάστοτε χώρας. Η συμμετοχή στη παραγωγή του συνολικού ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος αλλά και η προσφορά νέων θέσεων εργασίας αποτελεί απόδειξη της ως άνω σχέσης. Για το λόγο αυτό η προσέλκυση επενδύσεων και η ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας θα πρέπει να αποτελεί έναν από τους βασικότερους στόχους της φορολογικής ηγεσίας ενός κράτους, ιδίως σε περιπτώσεις οικονομικής κρίσεως και ύφεσης.

Η έννοια της φορολογίας των νομικών προσώπων στη χώρα μας εισήχθη το 1958 με τον Νόμο 3343/1958, αφού μέχρι και τότε ίσχυε και εφαρμόζονταν η έννοια της φορολόγησης της προσόδου και όχι αυτή του εισοδήματος. Σημαντική αλλαγή στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων έγινε για πρώτη φορά το 1992 με τον Ν. 2065/1992 όπου και καταργείται η ξεχωριστή φορολόγηση των κερδών σε επίπεδο νομικού προσώπου για τα μη διανεμόμενα και σε επίπεδο φυσικού προσώπου δικαιούχου για τα διανεμόμενα κέρδη. Δεύτερη σημαντική αλλαγή, η ένταξη στον εταιρικό φόρο του συνόλου των επιχειρηματικών μονάδων και όχι μόνο αυτών με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας όπως ίσχυε μέχρι και τότε.

Σε συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων, το 2004 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/1994, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μέχρι σήμερα πλήθος άλλων τροποποιήσεων έχουν επιβληθεί στον νόμο αυτόν, χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός.

Δυστυχώς, το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα, δεν έχει λάβει υπόψη του τις αρχές οι οποίες προαναφέρθηκαν στην πρώτη ενότητα, με αποτέλεσμα συχνά να αιφνιδιάζει τους φορολογούμενους και να τους δημιουργεί πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις θέτοντας πολλές φορές σε κίνδυνο τους οικογενειακούς και τους επιχειρηματικούς προϋπολογισμούς. Επίσης δεν δημιουργεί φορολογική συνείδηση στους πολίτες και δεν εμπεδώνει το απαραίτητο κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογούμενων ενώ αντίθετα ωθεί τους φορολογουμένους στην παραβατική συμπεριφορά.

Όσοι κατά καιρούς έχουν ασχοληθεί με το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα έχουν επισημάνει το πόσο αναγκαία είναι μια ριζοσπαστική φορολογική μεταρρύθμιση. Το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να είναι αποδοτικό γιατί είναι ιδιαίτερα πολύπλοκο, ασταθές και δίχως την ύπαρξη κοινωνικής δικαιοσύνης. Δεν είναι τυχαίο ότι από το Νοέμβριο του 2009 μέχρι και το 2012 είχαν ψηφιστεί 6 αμιγώς φορολογικοί νόμοι και 18 νόμοι με πολλές φορολογικές διατάξεις, καθιστώντας το φορολογικό τοπίο της χώρας περισσότερο ομιχλώδες από οποιαδήποτε άλλη περίοδο.

Πίνακας 2-Αμιγώς φορολογικοί νόμοι⁹

α/α	Νόμος	Άρθρα	Αποφάσεις (Α.Υ.Ο.)	Εγκύκλιοι (Ε.Δ.Υ.Ο.)
1	N. 3808/2009 (Φ.Ε.Κ. 227/Α'/10.12.2009)	7		2
2	N. 3814/2010 (Φ.Ε.Κ. 3/Α'/12.1.2010)	6		1
3	N. 3815/2010 (Φ.Ε.Κ. 5/Α'/26.1.2010)	3		1
4	N. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/Α'/23.4.2010)	89	45	63
5	N. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α'/30.9.2010)	20	12	8
6	N. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66/Α'/31.3.2011)	52	28	28
Σύνολο		177	85	103

^{9,10} Γιώργος Α. Κορομηλάς. Νόμοι φορολογικού περιεχόμενου των τελευταίων 30μηνών, Συλλογή επιστημονικών κειμένων, Διαστάσεις της επιχειρηματικότητας, Ενθάρρυνση επιχειρηματικών δράσεων, καινοτόμων εφαρμογών και μαθημάτων επιλογής φοιτητών και σπουδαστών, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα 2013

Πίνακας 3- Μη αμιγώς φορολογικοί νόμοι¹⁰

α/α	Νόμος	Άρθρα	Αποφάσεις	Εγκύκλιοι
1	N. 3833/2010 (Φ.Ε.Κ. 40/Α'/15.3.2010)	1 (5)		
2	N. 3845/2010 (Φ.Ε.Κ. 65/Α'/6.5.2010)	1 (4)		
3	N. 3899/2010 (Φ.Ε.Κ. 212/Α'/17.12.2010)	2 (4 και 5)		
4	N. 3900/2010 (Φ.Ε.Κ. 213/Α'/17.12.2010)	10		2
5	N. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α'/1.7.2011)	10 (27 έως 36)	3	11
6	N. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180/Α'/22.8.2011)	4 (18 έως 21)	14	9
7	N. 4021/2011 (Φ.Ε.Κ. 218/Α'/3.10.2011)	2 (47 παρ. 1 και 53)		
8	N. 4024/2011 (Φ.Ε.Κ. 226/Α'/27.10.2011)	3 (38, 42 παρ. 1 έως 6 και 53)		
9	N. 4030/2011 (Φ.Ε.Κ. 249/Α'/25.11.2011)	2 (43 και 44)	1	1
10	Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Φ.Ε.Κ. 262/Α'/16.12.2011)	1 (5)		1
11	N. 4038/2012 (Φ.Ε.Κ. 14/Α'/2.2.2012)	2 (3 και 4)	5	3
12	N. 4046/2012 (Φ.Ε.Κ. 28/Α'/14.2.2012)	1 (3)		
13	N. 4047/2012 (Φ.Ε.Κ. 31/Α'/23.3.2012)	1	2	
14	N. 4051/2012 (Φ.Ε.Κ. 40/Α'/29.2.2012)	3 (4, 11 και 12)		
15	N. 4055/2012 (Φ.Ε.Κ. 51/Α'/12.3.2012)	24		1
16	N. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86/Α'/11.4.2012)	3 (320 έως 322)	1	6
17	N. 4075/2012 (Φ.Ε.Κ. 96/Α'/11.4.2012)	1 (62)		1
18	N. 4093/2012 (Φ.Ε.Κ.	1 (Πρώτο)		1
Σύνολο		72	26	36

Πίνακας 4- Σύνολο νόμων με φορολογικό περιεχόμενο¹¹

Αριθμός Νόμων	Άρθρα	Αποφάσεις	Εγκύκλιοι
24	249	111	139

Επομένως, ήταν φανερή η ανάγκη για ένα σταθερό φορολογικό σύστημα, κοινωνικά δίκαιο, εφαρμοζόμενο στο σύνολο του χωρίς περιστροφές, ώστε να περάσουμε στη φάση της ανάπτυξης, που τόσος λόγος άλλωστε γίνεται. Παρακάτω επιχειρείται η παρουσίαση του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος, δίνοντας έμφαση στις διαφορές που επιτάσσει για τη φορολογία των νομικών προσώπων.

3.2 Ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ν.4172/2013, εισήχθη σε αντικατάσταση του ν.2238/1994 και ισχύει από 01/01/2014.Ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Επιπλέον, ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή φόρου και τέλος την παρακράτησή του. Διαιρείται σε έξι μέρη.

Στο πρώτο μέρος έχουν τοποθετηθεί οι γενικές διατάξεις (αρ.1-9). Στο δεύτερο μέρος έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και απαρτίζεται από έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο είναι οι γενικές διατάξεις (αρ.10-11). Στο δεύτερο κεφάλαιο είναι οι διατάξεις που αφορούν στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, αρ. 12-20). Στο τρίτο κεφάλαιο έχουν τοποθετηθεί τα άρθρα 21-29 και οι διατάξεις που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα (εμπορική, βιοτεχνική, βιομηχανική, γεωργική, ελευθέριο επάγγελμα και κάθε είδους προσφορά υπηρεσιών). Στο τέταρτο κεφάλαιο και στα άρθρα 30-34, παρουσιάζεται ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας.

¹¹Γιώργος Α. Κορομηλάς. * Δεν έχει συμπεριληφθεί ο αναπτυξιακός Ν. 3908/2011 (Φ.Ε.Κ. 8/Α'/1.2.2011) και η Πράξη Νομοθετικού περιεχομένου της 19.11.2012 που αφορά τις διατάξεις περί Κ.Φ.Α.Σ. του Ν. 4093/2012.

Στο πέμπτο κεφάλαιο και στα άρθρα 35-40, έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις που αφορούν στη φορολογία του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (κεφάλαιο) και εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

Στο τελευταίο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους (αρ.41-43) είναι οι διατάξεις που αφορούν στο εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ακίνητης περιουσίας και τίτλων, μεριδίων, επιχειρήσεων).

Στο τρίτο μέρος, έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις φορολογίας των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, Συνεταιρισμοί, ΟΕ,ΕΕ, Κοινωνίες, Κοινοπραξίες και κάθε είδους νομική οντότητα) και απαρτίζεται από τρία κεφάλαια. Στο πρώτο, έχουμε τις γενικές διατάξεις (αρ.44-46), στο δεύτερο, το φορολογητέο εισόδημα (αρ.47-57) και στο τρίτο, τους φορολογικούς συντελεστές (αρ.58).

Στο τέταρτο μέρος, έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις για την παρακράτηση του φόρου και την φορολόγηση στη πηγή και απαρτίζεται από δύο κεφάλαια. Στο κεφάλαιο Α, είναι η φορολόγηση στην πηγή (αρ.61-64) και στο κεφάλαιο Β, η παρακράτηση του φόρου (αρ.65-66).

Στο πέμπτο μέρος, έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (αρ.65-66).

Στο έκτο και τελευταίο μέρος, έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις για την υποβολή των δηλώσεων και την προκαταβολή φόρου φυσικών και νομικών προσώπων (αρ.67-71).

Τέλος στο άρθρο 72 είναι οι μεταβατικές διατάξεις του νόμου και η έναρξη ισχύος.

3.2.1 Οι βασικές τομές του νέου Κ.Φ.Ε

Μέχρι και το ν.4110/2013 που εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2013 και ακολουθείται ακριβώς το ίδιο και στο νέο ΚΦΕ (Ν.4172/2013), που εφαρμόζεται για τα αποκτώμενα εισοδήματα από 01/01/2014 και στο εξής, αλλάζει ριζικά ο τρόπος φορολογίας των εισοδημάτων. Αντί της ακολουθούμενης πολιτικής φορολογίας του εισοδήματος σε επίπεδο προσώπου και συνάθροιση, κατά κανόνα, των εισοδημάτων όλων των πηγών εισοδήματος σε μία ενιαία προοδευτική κλίμακα,

ακολουθείται, με τις νέες διατάξεις, η τακτική φορολογίας ανάλογα με την πηγή προέλευσης του εισοδήματος και του μη επηρεασμού της φορολογίας του προσώπου από τα λοιπά του εισοδήματα.

Ο νέος ΚΦΕ από 1.1.2014 διακρίνει τις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

1. Εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις
2. Εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς να γίνεται πλέον καμία διάκριση. Στην ουσία ενοποιήθηκαν οι προηγούμενες πηγές Δ,Ε, και Ζ σε μία πηγή από επιχειρηματική δραστηριότητα (εμπορική- βιοτεχνική-βιομηχανική δραστηριότητα- γεωργική- ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε είδους προσφορά υπηρεσιών, είτε πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις είτε για ελεύθερους επαγγελματίες).
3. Εισόδημα από κεφάλαιο
4. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Παρακάτω επεξηγούνται κάποιοι βασικοί όροι του νέου Κ.Φ.Ε

Με τον όρο «**νομικό πρόσωπο**» περιλαμβάνεται κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα, ενώ στον όρο «**νομική οντότητα**» περιλαμβάνεται κάθε μórφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής προσωπική επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινωνίες αστικού δικαίου.

Σύμφωνα με την επιστημονική υπηρεσία της Βουλής, στο άρθρο 2 που δίνονται ορισμοί, μεταξύ άλλων, της έννοιας «νομικού προσώπου» και της «νομικής οντότητας»

αναφέρεται ότι παρατηρείται ότι, λόγω της ευρύτητας της διατύπωσης της έννοιας «νομική οντότητα», μεγάλος αριθμός νομικών προσώπων τα οποία εμπίπτουν τόσο στον ορισμό του «νομικού προσώπου», όσο και στον ορισμό της «νομικής οντότητας».

Ο Αστικός Κώδικας ορίζει τα των νομικών προσώπων γενικά στα άρθρα 61 έως 126. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ΑΚ, ένωση προσώπων για την επιδίωξη ορισμένου σκοπού, καθώς επίσης σύνολο περιουσίας που έχει ταχθεί στην εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, μπορούν να αποκτήσουν προσωπικότητα (νομικό πρόσωπο), αν τηρηθούν οι όροι που αναγράφει ο νόμος.

Με τις διατάξεις του αρ. 3 παρ. 1, εισάγεται ο όρος «**φορολογική κατοικία**» στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο, πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του Οργανισμού Οικονομικής Ανάπτυξης και Συνεργασίας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, υιοθετούνται γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο¹². Ορίζονται τρία κριτήρια προκειμένου να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. 1.ο τόπος σύστασης ή ίδρυσης, 2.η καταστατική του έδρα και τέλος 3.ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» κρίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης και έχει διαπλαστεί νομολογιακά.

Ο όρος «**φορολογικό έτος**» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε ο προηγούμενος Κώδικας Φορολογίας

¹²Ορίζονται τρία κριτήρια για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ο τόπος σύστασης ή ίδρυσης, η καταστατική του έδρα, η οποία κατ' αρχήν αλλά όχι αναγκαία, συμπίπτει με τον τόπο σύστασης ή ίδρυσης και τέλος ο «τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης», ο οποίος διεθνώς αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία στη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας των νομικών προσώπων και σημαντικός αριθμός κρατών-μελών έχει ενσωματώσει το κριτήριο αυτό στη νομοθεσία του (αρ. 4 παρ.3). ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» κρίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης και έχει διαπλαστεί νομολογιακά. Στο πλαίσιο αυτό, στο άρθρο 4 παρ.4, παρατίθεται ενδεικτικός κατάλογος κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη χωρίς να αποκλείεται η συνεκτίμηση πρόσθετων κριτηρίων, όπως: ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης, ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, ο τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Επί παραδείγματι, ένα τέτοιο πρόσθετο κριτήριο που μπορεί να συνεκτιμηθεί από κοινού με τα προηγούμενα κριτήρια, αλλά δεν αρκεί αφ' εαυτού να θεμελιώσει τη φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, είναι η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων.

Εισοδήματος, ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος και το οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Παράλληλα, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η Ιουνίου ακόμη και σε περίπτωση έναρξης ή παύσης εργασιών. Για τα φυσικά πρόσωπα που τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας, σημειώνουμε ότι με τις προηγούμενες διατάξεις, είχαν το δικαίωμα να κλείνουν διαχειριστική περίοδο 31/12 ή 30/06, αλλά με τον νέο ΚΦΕ, αυτό το δικαίωμα δεν υπάρχει. Ως εκ τούτου, όποιος είχε επιλέξει «σπαστή» χρήση» (01/07-30/6) πρέπει να κλείσει χρήση στις 31/12/2013, για να αλλάξει και να έχει πλέον φορολογικό έτος, όπως το ημερολογιακό έτος.

Με τον νέο ΚΦΕ, **δεν υπάρχει πρόβλεψη για υπερδωδεκάμηνη χρήση**, κάτι που επιτρεπόταν με τον προηγούμενο ΚΦΕ, ν.2238/1994. Άρα, όποια επιχείρηση πραγματοποιήσει έναρξη εντός του 2014 πρέπει να κλείσει χρήση 31/12/2014, εάν είναι φυσικό πρόσωπο σε κάθε περίπτωση, ή νομικό που επιλέγει χρήση 1/1-31/12/2014. Εάν πρόκειται για νομικό πρόσωπο που θέλει να έχει χρήση 01/01-30/06 και πραγματοποιήσει έναρξη π.χ. 15/4, θα υποχρεωθεί να κλείσει φορολογικό έτος άμεσα στις 30/06 του ίδιου έτους.

Με την εισηγητική έκθεση του ν.4172/2013 προς τη Βουλή, για το άρθρο 9 του νόμου, αναφέρεται ότι σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα του ΟΟΣΑ, αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης με την εφαρμογή της μεθόδου **«πίστωσης φόρου αλλοδαπής» (credit method)**. Η συγκεκριμένη πρόβλεψη συμπεριλαμβάνεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας.

Για φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, όταν έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Η ρύθμιση αυτή ισχύει πλέον και για τις χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, αρκεί οι φορολογούμενοι να μπορούν να αποδείξουν την καταβολή του φόρου αυτού, επιδεικνύοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2δ' του νέου ΚΦΕ, ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίστανται και όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Ως εκ τούτου, όταν η αποζημίωση που λαμβάνει μέλος του Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που προσφέρει, η οποία προκύπτει με αμοιβή που προβλέπεται από το καταστατικό ή εγκρίνει η Γενική Συνέλευση των μετόχων, θεωρείται εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία, φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών και επιβάλλεται σε αυτή και εισφορά αλληλεγγύης. Αντιθέτως, **αμοιβή μελών Δ.Σ.** που προκύπτει από κέρδη ανώνυμης εταιρείας, αποτελεί μέρισμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΕ και υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΕ.

Ο νέος ΚΦΕ και συγκεκριμένα τα άρθρα 22,22Α,23,24,25,26,27,49,5 και 65, ρυθμίζουν επίσης **θέματα αναγνώρισης δαπανών** και τίθενται συγκεκριμένες προϋποθέσεις και κριτήρια. Τα άρθρα αυτά ρυθμίζουν αντίστοιχα θέματα που ρύθμιζε κυρίως το αρ. 31 του προηγούμενου ΚΦΕ και τα ειδικότερα άρθρα 39,51Α, 51Β του ν.2238/1994. Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 23 του ν.4172/2013. Τα άλλα αναφερόμενα άρθρα ρυθμίζουν ειδικές κατηγορίες δαπανών.

Οι γενικές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών τίθενται, από φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2014, στο αρ.22 του ν.4172/2013. Θα λέγαμε ότι είναι ίδιες επί της ουσίας με τον προηγούμενο ΚΦΕ και για να αναγνωρίζονται οι δαπάνες πρέπει:

1. Να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Το συμφέρον της επιχείρησης δεν έχει δυνατότητα να το κρίνει ο ελεγκτής, εκτός εάν πρόκειται για καταβολές που συνιστούν ποινικό αδίκημα.
2. Να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας (πραγματικής), στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Δηλαδή, οι δαπάνες να μην είναι εικονικές ή να μην έχουν υπερτιμολογηθεί ή υποτιμολογηθεί.

3. Να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και
4. Να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ακόμα θεωρούμε, ως γενική προϋπόθεση, αν και αναφέρεται στο άρθρο 23 περ. β' του ν. 4172/2013, την εξόφληση των δαπανών μέσω τραπεζής ή με επιταγές. Στο αμέσως προσεχές διάστημα, έχει εξαγγελθεί από το ΥΠ.ΟΙΚ, η πραγματοποίηση του μεγαλύτερου τμήματος των συναλλαγών μεταξύ επιτηδευματιών, αλλά και γενικά μεταξύ όλων των φορολογούμενων, μόνον μέσω χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών και τραπεζικών εντολών.

Σε γενικές γραμμές, λοιπές αλλαγές που επήλθαν με τις νέες διατάξεις είναι και η αναγνώριση των μισθών ως επιχειρηματική δαπάνη, η οποία από 1.1.2014 γίνεται ακόμα και αν δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Αντίθετα δεν αναγνωρίζονται οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με το αρ.23 περ.γ' ν.4172/2013).

Ακόμα, στον νέο ΚΦΕ, από 1.1.2014 δεν υπάρχει ως προϋπόθεση αναγνώρισης των διαφημιστικών δαπανών, η απόδειξη της καταβολής του Δημοτικού Τέλους Διαφημίσεων.

Μία από τις σημαντικότερες τομές που εισήγαγε ο νέος ΚΦΕ είναι και αυτή της **εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου**. Συγκεκριμένα, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων αλλά και των νομικών οντοτήτων γενικότερα, μπορεί να προσδιορίζονται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται λογιστικά αρχεία ή δεν συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, όταν τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ και όταν τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση.

Το εισόδημα των φυσικών προσώπων, ακόμα και όταν δεν προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να προσδιορίζεται βάσει κάθε διαθεσίμου στοιχείου ή με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις

του ΚΦΔ, όταν το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Στο πέμπτο μέρος του νέου ΚΦΕ έχουν τοποθετηθεί οι διατάξεις των αρ. 65 και 66 που αφορούν στην **καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής**. Συγκεκριμένα στο αρ.65 «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς», παρουσιάζονται οι έννοιες του «κράτους» για την εφαρμογή του ν.4172/2013, της «σύμβασης διοικητικής συνδρομής» και του «μη συνεργάσιμου» κράτους. Επίσης, ορίζεται ότι τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ο κατάλογος αυτών δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Από τα μη συνεργάσιμα κράτη αφαιρούνται αυτά που έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής και προστίθενται αυτά που ενώ έχουν συνάψει σύμβαση δεν παρέχουν πληροφορίες και αυτά που δεν έχουν συνάψει σύμβαση αν και η Ελλάδα έχει προτείνει την σύναψη τέτοιας σύμβασης. Τέλος, στο άρθρο 65 του ν.4172/2013 και στις παρ. 6 και 7, εξηγείται πότε μια νομική οντότητα, ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Και με ποιο τρόπο καθορίζονται αυτά.

Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός Ελλάδος, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος δεν υπόκειται σε φορολογία, ή εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος φόρος είναι ίσος ή κατώτερος από το 50% του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα. Δηλαδή η σύγκριση γίνεται μεταξύ ποσού φόρου σε συνδυασμό με το φορολογικό συντελεστή. Επομένως προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο η σύγκριση θα γίνει μεταξύ του ποσού φόρου σε συνδυασμό με το φορολογικό συντελεστή για να θεωρηθεί ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

3.3 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με το κεφάλαιο Γ, του 4172/2013 ορίζεται η φορολογία εισοδήματος για κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επιπλέον ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. 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 (άρθρο 21, ν. 4172/2013). Στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες επιβάλλεται φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.4172/2013. Αναλυτικά σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- ✓ οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- ✓ οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- ✓ τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- ✓ συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ✓ κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

- ✓ κοινοπραξίες,
- ✓ οι νομικές οντότητες που δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- ✓ οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,
- ✓ η Τράπεζα της Ελλάδος,
- ✓ οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ),
- ✓ οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- ✓ το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

Για το φορολογικό έτος 2016 ισχύει ο ακόλουθος πίνακας:

Πίνακας 5- Φορολογία νομικών προσώπων

Νομικά πρόσωπα- Νομικές οντότητες	Απλογραφικά βιβλία	Διπλογραφικά βιβλία
Κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή		29%
Προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή	29%	29%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα	29%	29%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών εκτός των αγροτικών	29%	29%
Αγροτικοί συνεταιρισμοί	13%	13%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	29%	29%
Κοινοπραξίες	29%	29%
Νομικές οντότητες που ορίζονται από το άρθρο 2 του ΚΦΕ	29%	29%
Ομάδες παραγωγών	13%	13%

Ιδια Επεξεργασία

Μέχρι και το φορολογικό έτος 2015, οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι συνεταιρισμοί και ενώσεις συνεταιρισμών (εκτός των αγροτικών), οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι κοινοπραξίες και οι λοιπές νομικές οντότητες που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία, τα κέρδη που αποκτούσαν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με προοδευτική κλίμακα σύμφωνα με την οποία το ποσό μέχρι 50.000,00 ευρώ φορολογείται με συντελεστή 26% και το ποσό πάνω από τις 50.000,00 ευρώ με συντελεστή 33%.

Για το φορολογικό έτος 2016 εξομοιώνεται ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών των ως άνω νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία με εκείνους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και πλέον φορολογούνται με συντελεστή 29%. Παρατίθεται ακολούθως συγκριτικός πίνακας της επιβάρυνσης που προκύπτει ανά επίπεδο εισοδήματος δεδομένης της μεταβολής του φορολογικού συντελεστή:

Πίνακας 6- Μεταβολή φόρου ανάμεσα στις χρήσεις 2015-2016

Φορολογητέο Εισόδημα	Χρήση 2015	Χρήση 2016	Μεταβολή φόρου	Ποσοστιαία Μεταβολή%
0	0	0	0	0
5.000	1.300,00	1.450,00	150,00	11,54
10.000	2.600,00	2.900,00	300,00	11,54
20.000	5.200,00	5.800,00	600,00	11,54
30.000	7.800,00	8.700,00	900,00	11,54
40.000	10.400,00	11.600,00	1.200,00	11,54
50.000	13.000,00	14.500,00	1.500,00	11,54
60.000	16.300,00	17.400,00	1.100,00	6,75
70.000	19.600,00	20.300,00	700,00	3,57
80.000	22.900,00	23.200,00	300,00	1,31
87.500	25.375,00	25.375,00	0,00	0
90.000	26.200,00	26.100,00	-100,00	-0,38
100.000	29.500,00	29.000,00	-500,00	-1,69

Ιδια Επεξεργασία

Παρατηρούμε ότι για επίπεδα κερδών έως 87.500,00 € προκύπτει μεγαλύτερος φόρος κατά τη χρήση 2016, συγκριτικά με τη χρήση 2015. Αντιθέτως, η εικόνα αυτή αντιστρέφεται για κέρδη άνω των 87.500,00 €, τα οποία επιβαρύνονται λιγότερο κατά τη χρήση 2016, συγκριτικά με τη χρήση 2015.

3.4 Απαλλαγή Ενδοομιλικών Μερισμάτων

Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 48 επισημαίνεται ότι τα ενδοομιλικά μερίσματα που λαμβάνει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος απαλλάσσονται από τη φορολογία υπό τις προϋποθέσεις ότι: α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικών προσώπου που διανέμει, και β) το ελάχιστο αυτό ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.

Η δεύτερη παράγραφος τονίζει το γεγονός ότι τα παραπάνω ισχύουν και για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδος, με την προϋπόθεση ότι το ενδοομιλικό μέρισμα είναι συνδεδεμένο με επιχειρηματικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Η τρίτη παράγραφος του παρόντος άρθρου αναφέρει την περίπτωση όπου τα κέρδη διανέμονται από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες αλλά προβαίνει σε διανομή κερδών που υπόκεινται σε φόρο και δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη και ταυτόχρονα ισχύει η προϋπόθεση της δεύτερης παραγράφου. Πιο αναλυτικά, στην περίπτωση αυτή ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις συγκεκριμένες παραγράφους, υπό τον όρο ότι παρέχεται εγγύηση στη Φορολογική διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα έπρεπε να καταβληθεί στην περίπτωση της μη χορήγησης της απαλλαγής. Εφόσον ο λήπτης δεν τηρεί την προϋπόθεση διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η Φορολογική διοίκηση έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης. Η απαλλαγή θεωρείται οριστική και η εγγύηση λήγει την ημερομηνία που συμπληρώνεται το απαραίτητο χρονικό διάστημα διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Τα ενδοομιλικά μερίσματα απαλλάσσονται του φόρου εάν, όπως αναγράφεται στην τέταρτη παράγραφο, για το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή ισχύουν τα ακόλουθα: α) το νομικό αυτό πρόσωπο περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα 1 Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. όπως ισχύει, και β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτού του κράτους και επιπλέον δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και γ) υπόκειται, χωρίς να έχει τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που καταγράφονται στο Παράρτημα 1 Μέρους Β΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που πιθανώς μπορεί να αντικαταστήσει μελλοντικά έναν από αυτούς τους φόρους, η προϋπόθεση της περίπτωσης γ΄ της πρώτης παραγράφου θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί.

Η πέμπτη παράγραφος περιγράφει ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο. Ενώ, με την έκτη παράγραφο σημειώνεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής αυτού του άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν 4378/2016, προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 48 του ν.4172/2013, με την οποία εναρμονίζεται η ελληνική νομοθεσία με την Οδηγία 2014/86/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Ιουλίου 2014, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των υβριδικών/συμμετοχικών δανείων (hybrid profit participating loans) μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ώστε να αποφευχθούν καταστάσεις διπλής μη φορολόγησης διανεμόμενων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών. Τα υβριδικά δάνεια είναι χρηματοοικονομικά εργαλεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις, στα πλαίσια του φορολογικού προγραμματισμού τους, και να οδηγήσουν σε καταστρατήγηση των διατάξεων της Οδηγίας Μητρικών Θυγατρικών, με σκοπό τελικά την αποφυγή φορολόγησης εισοδημάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ειδικότερα, τα υβριδικά/συμμετοχικά δάνεια έχουν ταυτόχρονα τα χαρακτηριστικά τόσο του κεφαλαίου (equity), σε επίπεδο μητρικής εταιρείας, όσο και του δανείου (debt), σε επίπεδο θυγατρικής εταιρείας, και λειτουργούν ως εξής:

Η μητρική εταιρεία, αντί να χορηγήσει δάνειο σε αλλοδαπή θυγατρική της, εισφέρει το ποσό ως κεφάλαιο (profit participating loans - PPL), εκμεταλλευόμενη την εσωτερική νομοθεσία του κράτους της θυγατρικής, η οποία χαρακτηρίζει το εισφερόμενο κεφάλαιο ως δάνειο (π.χ. έκδοση ομολογιακού δανείου μετατρέψιμου σε μετοχές από θυγατρική εταιρεία του οποίου ο ομολογιούχος τυγχάνει να είναι η μητρική εταιρεία). Εξαιτίας του ανωτέρω χειρισμού προκύπτει διπλή απαλλαγή φόρου, καθόσον αφενός για τη θυγατρική εταιρεία (payer) τα ποσά των τόκων που καταβάλλει στη μητρική εκπίπτουν ως τόκοι δανείου, αφετέρου για τη μητρική εταιρεία (payee) τα ίδια ποσά αντιμετωπίζονται ως απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (tax exempt), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Οδηγίας Μητρικών Θυγατρικών, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν αντιμετωπίζονται ως τόκοι αλλά ως διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48, όσον αφορά στα ενδοομιλικά μερίσματα από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, εφαρμόζονται για διανομές κερδών στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και δεν εφαρμόζονται στον βαθμό που τα κέρδη αυτά εκπίπτουν από τη θυγατρική. Οι εν λόγω διατάξεις καταλαμβάνουν μερίσματα που εισπράττουν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα εταιρειών άλλων κρατών μελών από θυγατρικές τους εταιρείες σε άλλο κράτος μέλος και όχι από θυγατρικές τους εταιρείες στην ημεδαπή, δεδομένου ότι στο εσωτερικό της ίδιας χώρας δεν μπορεί να ανακύψει το πρόβλημα του διαφορετικού χαρακτηρισμού (ως δανείου και ως κεφαλαίου) ενός χρηματοοικονομικού εργαλείου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι για τον τελικό χαρακτηρισμό ενός χρηματοοικονομικού εργαλείου ως υβριδικού/συμμετοχικού δανείου, δηλαδή ως δανείου ή ως κεφαλαίου λαμβάνεται υπόψη και ισχύει ο φορολογικός χαρακτηρισμός του από το κράτος μέλος προέλευσης των πληρωμών.

Για παράδειγμα, θυγατρική εταιρεία σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ εκδίδει δεκαετές ομολογιακό δάνειο ύψους 1.000.000 ευρώ μετατρέψιμο σε μετοχές, το οποίο αναλαμβάνει ως ομολογιούχος δανειστής η ημεδαπή μητρική της εταιρεία στην Ελλάδα. Για τις ανάγκες του εν λόγω παραδείγματος, το πιο πάνω χρηματοοικονομικό εργαλείο έχει τα χαρακτηριστικά του υβριδικού δανείου, δηλαδή αντιμετωπίζεται ως δάνειο από το κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρείας, ενώ ως συμμετοχή στο κεφάλαιο από τη

χώρα μας. Οι ετήσιες καταβολές από τη θυγατρική προς τη μητρική εταιρεία είναι 100.000 ευρώ, ποσό το οποίο εκπίπτει ως τόκος σε επίπεδο θυγατρικής και απαλλάσσεται ως μέρισμα σε επίπεδο μητρικής.

Επιπρόσθετα, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, μη δυνάμενο σύμφωνα με το άρθρο 9 να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί αν το εισόδημα φορολογούνταν στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται¹³.

3.5 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1217/24.9.2015 οι μεταβολές σχετικά με την προκαταβολή φόρου βάσει του νόμου 4336/2015 είναι οι ακόλουθες:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 καταργείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, καθώς το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος, όπως αυτό διαμορφώθηκε από 80% σε 100% με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.4334/2015, δεν διαφέρει πλέον για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, ώστε το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 (100%) να ισχύει και για τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα

¹³ βλ. άρθρο 68 παρ.3

και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες), γ' (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45.

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου τροποποιείται η παράγραφος 36 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 και συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 71 (ήτοι, κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες, νομικές οντότητες του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πλην εκείνων που ορίζονται ρητά στην παρ.2 του άρθρου 71, τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα) είναι εκατό τοις εκατό (100%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 71 (ήτοι, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των περ.β', γ', ε' και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45) το ποσοστό της προκαταβολής ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά το ποσοστό της προκαταβολής που βεβαιώνεται μετά την σταδιακή αύξηση είναι 100%.

Αναλυτικά, παρουσιάζεται ο παρακάτω πίνακας¹⁴.

¹⁴<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/24909> .

Πίνακας 7- Προκαταβολές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

	Νομικά Πρόσωπα- οντότητες	2014	2014	2015	2016
			Νέο μετά την ψήφιση του νόμου		
α1	ΑΕ, ΕΠΕ., ΙΚΕ. (εκτός τραπεζών)	80%	100 %	100%	100%
α2	Τράπεζες	100%	100%	100%	100%
β	Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ,)	55%	55%	75%	100%
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	55%	75%	100%
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	80%	100%	100%	100%
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	55%	75%	100%
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	55%	75%	100%
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	80%	100%	100%	100%
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω.	80%	100%	100%	100%

3.6 Μερισματική Πολιτική

Η μερισματική πολιτική είναι ένα από τα βασικότερα μέσα με τα οποία οι επιχειρήσεις διανέμουν ένα ποσοστό των κερδών τους στους μετόχους τους. Η πολιτική των μερισμάτων καθορίζει το βαθμό της εσωτερικής χρηματοδότησης και επειδή μπορεί να έχει επιπτώσεις σε τομείς όπως η χρηματοοικονομική δομή, οι χρηματικές ροές, η ρευστότητα της εταιρείας, οι τιμές των μετοχών και η ικανοποίηση των μετόχων, είναι φανερό να θεωρείται αυτή η πολιτική ως ένα από τα πιο σημαντικά θέματα της χρηματοοικονομικής διαχείρισης.

Γύρω από τη μερισματική πολιτική έχει αναπτυχθεί ένα ολόκληρο θεωρητικό πλέγμα για την αντιμετώπιση και την πρόβλεψη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και προβλημάτων.

Τη διάθεση των κερδών διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις. Η μια που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους

και η άλλη που τείνει στη διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μιας ή της άλλης τάσης και η διοίκηση της εταιρείας πρέπει, αφού σταθμίσει με σύνεση τους παράγοντες αυτούς, να βρει τη χρυσή τομή που θα εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους.

Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν **υπέρ της διανομής των κερδών** είναι οι εξής:

- ✓ Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών. Τις επιταγές αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν μπορεί να αγνοεί η διοίκηση της εταιρείας, αλλά μέχρι ορισμένου σημείου, και η γενική συνέλευση των μετόχων
- ✓ Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν τη διανομή υψηλών μερισμάτων
- ✓ Μια κατηγορία μετόχων (κυρίως της μειοψηφίας) αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατό μεγαλύτερων μερισμάτων. Γι' αυτό και στις χρήσεις ακόμη που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος, για να έχουν οι μέτοχοι αυτοί ένα τρέχον εισόδημα
- ✓ Η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων (σύναψη δανείων) υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων
- ✓ Η μη διανομή μερίσματος, έστω και σε μια χρήση, πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Αντίθετα, οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν στην **μη διανομή του συνόλου των κερδών** των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

- ✓ Το καταστατικό της εταιρείας πιθανό να επιβάλλει το σχηματισμό διαφόρων αποθεματικών και οπωσδήποτε του τακτικού που επιβάλλεται από το νόμο,
- ✓ Καθοριστικό ρόλο στην πολιτική κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των φορολογικών αυτών νόμων, οι επιχειρήσεις δε διανέμουν το

μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους, αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση (εσωτερική χρηματοδότηση ή αυτοχρηματοδότηση ή επιγενόμενο κεφάλαιο),

- ✓ Η επέκταση της επιχείρησης, κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξάπλωσης, επιβάλλει την αυτοχρηματοδότησή της με αδιανέμητα κέρδη, τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιεί ως κεφάλαιο κίνησης,
- ✓ Η ρευστότητα της επιχείρησης και μάλιστα η ανάγκη εξόφλησης ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη της διατήρησης του αναγκαίου κεφαλαίου κίνησης υποχρεώνει τη διοίκηση της εταιρείας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη της χρήσης,
- ✓ Από τις αποφάσεις των νομισματικών αρχών ή από τους πιστωτές επιβάλλεται σε πολλές περιπτώσεις μια ορισμένη σχέση μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων. Η σχέση αυτή επιτυγχάνεται, εκτός από την εισφορά νέων κεφαλαίων από τους μετόχους, και με τη δημιουργία αποθεματικών ή την κεφαλαιοποίηση κερδών,
- ✓ Οι πιστωτές πολλές φορές υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη ή στις δανειακές συμβάσεις της επιχείρησης με τους πιστωτές της (τράπεζες, κλπ.) τίθεται ως προϋπόθεση κάθε νέας χρηματοδότησης η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας.

3.6.1 Διανεμόμενα κέρδη

Τα διανεμόμενα κέρδη είναι δυνατό να προέρχονται από κέρδη παλαιότερων χρήσεων εις νέο και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση κερδών, αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και δεν αφορά τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα αποθεματικά. Επομένως το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης μειώνεται με το χρεωστικό υπόλοιπο ζημιών εις νέο και το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αφού αυτό επιβάλλεται από το άρθρο 45 του ν.2190/1920.

Δεν είναι δυνατή η διανομή κέρδους που η ανώνυμη εταιρεία πραγματοποίησε από συγκεκριμένες πράξεις (π.χ. πώληση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων), γιατί αντικείμενο διανομής είναι το συνολικό κέρδος της χρήσης, δηλαδή το κέρδος που

προέρχεται από όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης και όχι από μεμονωμένες πράξεις (Αληφαντής,2015)¹⁵.

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος για τα φορολογητέα κέρδη, της κράτησης για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού εφόσον υπάρχει υποχρέωση και των κρατήσεων για λοιπά αποθεματικά που πιθανόν προβλέπονται στο καταστατικό της εταιρείας.

Επισημαίνεται ότι τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο κερδών εις νέο δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, αφού από τα κέρδη αυτά είχε σχηματιστεί στο παρελθόν τακτικό αποθεματικό και συγχρόνως είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μέρισμα.

Στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος απορροφά το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης με αποτέλεσμα το σύνολο να είναι αρνητικό δεν επιτρέπεται να σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό ούτε να διανέμουν μέρισμα.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι τα μερίσματα, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με τον ίδιο συντελεστή (15%) διενεργείται και η παρακράτηση φόρου κατά τη διανομή μερισμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Με την παρ. 11 του άρθρου 112 του ν. 4389/2016, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 44 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27-5-2016), ορίστηκε ότι **οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.01.2017 και μετά**. Επομένως, για τα μερίσματα που διανεμήθηκαν μέσα στο 2016 υπήρξε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, ενώ τα μερίσματα που θα διανεμηθούν στο φορολογικό έτος 2017, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%. Αναλυτικές οδηγίες σχετικά με τη φορολόγηση των μερισμάτων δόθηκαν με την εγκ. ΠΟΛ. 1068/2016. Για να έχουμε μια σαφή εικόνα παρουσιάζεται ο παρακάτω πίνακας.

¹⁵Αληφαντής Γ., Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ Ν.4308/2014) ,13η έκδοση, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2015

Πίνακας 8- Φορολογία μερισμάτων

	Εισόδημα που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων	Εισόδημα από μερίσματα που θα δοθεί	Ποσοστό παρακράτησης φόρου μερισμάτων
A.E	Προμερίσματα	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	15%
A.E.	Μερίσματα κλειόμενης χρήσης 2015	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
ΕΠΕ-ΙΚΕ	Προσωρινές απολήψεις κερδών	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	15%
ΕΠΕ-ΙΚΕ	Μερίσματα εταίρων κλειόμενης χρήσης 2015	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
ΟΕ-ΕΕ	Προσωρινές απολήψεις κερδών	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	10%
ΟΕ-ΕΕ	Μερίσματα εταίρων	από 1.1.2016 έως 31.12.2016	15%

Τδια Επεξεργασία

3.6.2 Τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.2190/1920 «ετησίως αφαιρείται το 5 τοις εκατό των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαίρεση παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτο του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση πριν την διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών».

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό, τυγχάνει υποχρεωτική με την έννοια ότι επιβάλλεται από το νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρείας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει ζημία, καμία υποχρέωση της εταιρείας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που υπάρχουν στην εταιρεία.

Η υποχρέωση της εταιρείας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει έστω κι αν, με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών της χρήσης δε διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών της χρήσης διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

Το τακτικό αποθεματικό «χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση πριν από τη διανομή του μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών» (άρθρο 44 εδαφ. 3 ν.2190/1920). Η παραπάνω διάταξη είναι αναγκαστικής εφαρμογής με την έννοια ότι ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το Δ.Σ. μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από εκείνη που ορίζει ο νόμος. Προορίζεται να καλύψει μόνο τη ζημία που προκύπτει με τη σύνταξη, κατά το τέλος της χρήσης, του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και την οποία, εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού.

Έκτακτη ζημία που προέκυψε π.χ. από πυρκαγιά στο εργοστάσιο της εταιρείας ή από σεισμό κλπ., δεν είναι δυνατό να καλυφθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημία αυτή είναι δυνατό να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσης.

Οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής τους στη διάταξη του άρθρου 44 εδαφ. 3, δηλαδή και οι εκούσιες αυτές προσθήκες προορίζονται, αρχικά, για να χρησιμοποιηθούν «προς εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών». Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως, μπορεί, με νεότερη απόφασή της, να διαθέσει, κατά την ελεύθερη κρίση της τις εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό. Έτσι, το πέρα από το υποχρεωτικό όριο τακτικό αποθεματικό είναι δυνατό, με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, να κεφαλαιοποιηθεί, να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμη δε και να διανεμηθεί στους μετόχους.

3.6.3 Το πρόβλημα της διάθεσης αποθεματικών/κερδών προηγούμενων χρήσεων

Με δύο αποφάσεις (ΝΣΚ 356/1976 - ΝΣΚ 950/1977) το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ότι η τακτική Γενική Συνέλευση είναι η μόνη υπεύθυνη κατά τον νόμο για την έγκριση του ισολογισμού και κατά συνέπεια της διάθεσης των κερδών. Στη γνωμοδότησή του (950/1977) το Ν.Σ.Κ. αναφέρει τα ακόλουθα:

«Η έκτακτος γενική συνέλευσις των μετόχων δεν δύναται νομίμως να αποφασίσει περί τροποποιήσεως του ισολογισμού, διότι συνέρχεται καθ' όν χρόνον ούτος έχει καταστή

πλέον οριστικός και εν πάση περιπτώσει στερείται τοιαύτης εξουσίας. Επί τη αποδοχή της αντιθέτου εκδοχής θα καθίστατο δυνατή η τροποποιήσις του ισολογισμού πολλάκις εντός του αυτού έτους, όπερ όμως αντίκειται είς τον προορισμόν τούτου περί εμφανίσεως και διά της υποχρεωτικής δημοσιεύσεως του έτι εις το κοινόν της εν γένει οικονομικής καταστάσεως της εταιρείας».

Σύμφωνα λοιπόν με τις δύο ως άνω γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ., η έκτακτη γενική συνέλευση δεν δύναται να αποφανθεί νόμιμα περί διανομής στους εταίρους εκτάκτου αποθεματικού προηγουμένων εταιρικών χρήσεως, εφ' όσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του υπό της τακτικής γενικής συνελεύσεως εγκριθέντος και οριστικοποιηθέντος ήδη ισολογισμού.

Στη συνέχεια το Ν.Σ.Κ. με τη γνωμοδότηση 7/1993 ερμήνευσε ότι, η γνωμοδότηση 356/1976 αφορά τροποποίηση της πρότασης διάθεσης των κερδών της κλειόμενης χρήσεως, που εγκρίθηκε από την τακτική γενική συνέλευση, από έκτακτη γενική συνέλευση η οποία συνέρχεται εντός της ίδιας χρήσεως με την τακτική γενική συνέλευση. Αντιθέτως, η διάθεση κερδών ή αποθεματικών παλαιότερων χρήσεων μπορεί να γίνει είτε από την τακτική είτε από την έκτακτη γενική συνέλευση. Την γνωμοδότηση αυτή δέχθηκε και το υπ. Οικονομικών με την απόφαση (σ.σ. ΠΟΛ.1193/5.8.2013). Σημειώνεται βέβαια ότι σε αρκετές αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών υπάρχουν αντικρουόμενες απόψεις σχετικά με το θέμα αυτό. (ΠΟΛ.1129/6.6.2011-ΠΟΛ.1134/6.6.2013-ΠΟΛ.1042/26.1.2015-ΠΟΛ.1042/26.1.2015) Η σχετική ΠΟΛ.1193/5.8.2013 αναφέρει τα ακόλουθα:

"[...] Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Αντίθετα, η έκτακτη γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγουμένων χρήσεων, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνελεύσεως, η οποία αποφάσισε τη

διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διάθεσης ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων (αριθ. 356/1976 (ΝΣΚ 356/1976) γνωμοδότηση της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., αριθ. 7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου).[...]".

3.7 Παραδείγματα φορολογικής επιβάρυνσης εταιριών την τριετία 2014-2016

Παράδειγμα 1ο (ΕΠΕ με κέρδη 40.000,00 ευρώ / Θεωρούμε ότι τα λογιστικά κέρδη είναι ίσα με τα φορολογητέα. Επιπλέον θεωρούμε ότι δεν υπάρχει υποχρέωση κράτησης τακτικού αποθεματικού και ότι τα κέρδη διανέμονται στους εταίρους στο σύνολό τους.)

	Χρήση 2014	Χρήση 2015	Χρήση 2016
Κέρδη	40.000,00	40.000,00	40.000,00
Φόρος εισοδήματος	10.400,00(26%)	11.600,00(29%)	11.600,00(29%)
Υπόλοιπο	29.600,00	28.400,00	28.400,00
Φόρος διανεμομένων	2.960,00(10%)	2.840,00(10%)	4.260,00(15%)
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Συνολική επιβάρυνση	14.360,00	15.440,00	16.860,00

Παράδειγμα 2ο (ΕΠΕ με κέρδη 100.000,00 ευρώ/ ισχύουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις.)

	Χρήση 2014	Χρήση 2015	Χρήση 2016
Κέρδη	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Φόρος εισοδήματος	26.000,00(26%)	29.000,00(29%)	29.000,00(29%)
Υπόλοιπο	74.000,00	71.000,00	71.000,00
Φόρος διανεμομένων	7.400,00(10%)	7.100,00(10%)	10.650,00(15%)
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Συνολική επιβάρυνση	34.400,00	37.100,00	40.650,00

Παράδειγμα 3ο (ΟΕ με διπλογραφικά βιβλία και κέρδη 40.000,00 ευρώ./ Θεωρούμε ότι τα λογιστικά κέρδη είναι ίσα με τα φορολογητέα. Τα κέρδη διανέμονται στους εταίρους στο σύνολό τους.)

	Χρήση 2014	Χρήση 2015	Χρήση 2016
Κέρδη	40.000,00	40.000,00	40.000,00
Φόρος εισοδήματος	10.400,00	11.600,00	11.600,00
Υπόλοιπο	29.600,00	28.400,00	28.400,00
Φόρος διανεμομένων	2.960,00(10%)	2.840,00(10%)	4.260,00(15%)
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Συνολική επιβάρυνση	14.360,00	15.440,00	16.860,00

Παράδειγμα 4ο (ΟΕ με απλογραφικά βιβλία και κέρδη 100.000,00 ευρώ/ ισχύουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις.)

	Χρήση 2014	Χρήση 2015	Χρήση 2016
Κέρδη	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Φόρος εισοδήματος	29.500,00	29.500,00	29.000,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Συνολική επιβάρυνση	30.500,00	30.500,00	30.000,00

3.8 Παράδειγμα φορολόγησης εισοδήματος εταιρών Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)

Η Ο.Ε. ΑΛΦΑ και Σία, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, έχει τους ακόλουθους εταίρους με τα αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής:

- Ο «Φ» με ποσοστό 50%,
- Ο «Χ» με ποσοστό 10%,
- Ο «Ψ» με ποσοστό 20%
- Ο «Ω» με ποσοστό 20%

Τα κέρδη βάσει ισολογισμού στη χρήση 31-12-2015 ανήλθαν σε 80 χιλιάδες ευρώ από τα οποία 50 χιλιάδες αφορούν απαλλασσόμενα από τη φορολογία κέρδη (ενδοομιλικά μερίσματα), ενώ υπάρχουν μη εκπιπτόμενες δαπάνες οι οποίες ανήλθαν σε 30 χιλιάδες ευρώ. Η εταιρεία συμμετέχει από το 2012 στην ΒΗΤΑ ΕΠΕ με ποσοστό συμμετοχής 35%. Ζητείται να υπολογισθεί ο φόρος επ' ονόματι της Ο.Ε. ΑΛΦΑ και Σία για τη χρήση του 2015. Η εταιρεία στη συνέχεια διανέμει τα κέρδη στους εταίρους. Να υπολογισθεί ο φόρος των διανεμόμενων κερδών. Επίσης να υπολογισθεί ο φόρος στην περίπτωση που η εταιρεία τηρεί απλογραφικά βιβλία. Επαναλαμβάνουμε τη διαδικασία για το φορολογικό έτος 2016 θεωρώντας ότι ισχύουν τα ίδια δεδομένα.

Περίπτωση 1η

Η εταιρεία για το φορολογικό έτος που ξεκινά από 1/1/2015, με την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων υποβάλλεται σε φορολογία 29% καθώς επίσης και 10% για τα διανεμόμενα κέρδη. Το ποσό των 80.000,00 € που είναι κέρδη βάσει ισολογισμού είναι πραγματικά ή λογιστικά κέρδη. Για να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη πρέπει να γίνει φορολογική αναμόρφωση κερδών:

Λογιστικά κέρδη	80.000,00
+ Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	30.000,00
1η Φορολογική Αναμόρφωση ως Προς τα Έξοδα	110.000,00
- Ένδοομιλικά μερίσματα	50.000,00
Φορολογητέα κέρδη	60.000,00

Ο κύριος φόρος είναι: $60.000,00 \times 29\% = 17.400,00$

Η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να πληρώσει από τα λογιστικά της κέρδη για τα διανεμόμενα κέρδη.

Επομένως: $80.000,00 - 17.400,00 = 62.600,00$

Ο φόρος των διανεμομένων κερδών είναι: $62.600,00 \times 10\% = 6.260,00$

Αναλυτικά για κάθε εταίρο η διαδικασία έχει ως εξής:

$62.600,00 \times 50\% \times 10\% = 3.130,00$

$62.600,00 \times 10\% \times 10\% = 626,00$

$62.600,00 \times 20\% \times 10\% = 1.252,00$

$62.600,00 \times 20\% \times 10\% = 1.252,00$

Εταίρος	Ποσοστό συμμετοχής	Αναλογούντα κέρδη	Φόρος διανεμομένων	Καθαρό ποσό κερδών
«Φ»	50%	31.300,00	3.130,00	28.170,00
«Χ»	10%	6.260,00	626,00	5.634,00
«Ψ»	20%	12.520,00	1.252,00	11.268,00
«Ω»	20%	12.520,00	1.252,00	11.268,00
ΣΥΝΟΛΟ	100%	62.600,00	6.260,00	56.340,00

Το σύνολο του φόρου ανέρχεται στο ποσό των: $17.400,00 + 6.260,00 = 23.660,00$

Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι:

Συνολικός φόρος/ λογιστικά κέρδη= $23.660,00/80.000,00=29,57\%$

Περίπτωση 2η

Αν η Ο.Ε τηρούσε απλογραφικά βιβλία, ο φορολογικός συντελεστής είναι 26% για τις πρώτες πενήντα χιλιάδες (50.000,00) ευρώ και 33% για ποσό μεγαλύτερο των πενήντα χιλιάδων (50.000,00) ευρώ. Συγκεκριμένα:

Για τις πρώτες 50.000 €: $50.000,00 \times 26\% = 13.000,00$

Για ποσό μεγαλύτερο των 50.000,00 €: $10.000 \times 33\% = 3.300,00$

Επομένως, ο **κύριος φόρος** σε περίπτωση που τηρεί απλογραφικά βιβλία ανέρχεται στο ποσό των: $13.000,00 + 3.300,00 = 16.300,00$

Συμπερασματικά, από το παράδειγμα αυτό προκύπτει το γεγονός ότι τα διπλογραφικά βιβλία έχουν μεγαλύτερο φόρο. Αυτό συμβαίνει γιατί η εταιρεία έχει να πληρώσει φόρο και για τα διανεμόμενα κέρδη.

Με τα ίδια αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2016, στην περίπτωση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία το συνολικό ποσό του φόρου θα είναι 26.790,00 καθώς έχει μεταβληθεί ο συντελεστής φορολογίας μερισμάτων που πλέον ανέρχεται στο 15%. Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής πλέον ανέρχεται σε 33,48%. Στην περίπτωση που τηρεί απλογραφικά βιβλία όμως, τα κέρδη 60.000,00 θα φορολογηθούν ενιαία με συντελεστή 29% άρα ο κύριος φόρος ανέρχεται στο ποσό των 17.400,000 που είναι και πάλι μικρότερο καθώς δεν υπάρχει η επιπρόσθετη φορολογία του 15% για τα διανεμόμενα κέρδη.

3.9 Χρόνος κτήσης εισοδήματος από μετόχους και χρόνος παρακράτησης

Με βάση τις ανωτέρω αποφάσεις, αλλά και τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ που ισχύουν πλέον, ο χρόνος κτήσης εισοδήματος από μερίσματα, προμερίσματα, κ.λπ., για τους μετόχους των ανωνύμων εταιρειών, των ΟΕ,ΕΕ και ΕΠΕ και ο χρόνος παρακράτησης περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω.

3.9.1 Ανώνυμες εταιρείες

Προμερίσματα

Όσο αφορά τα προμερίσματα για τις ανώνυμες εταιρείες, ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο, δηλαδή από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Επί της διανομής των προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο, ήτοι μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση του Δ.Σ ή της έκτακτης Γ.Σ που αποφασίζει τη διανομή προμερισμάτων.

Μερίσματα-Διανομή

Ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους. Την απόφαση αυτή λαμβάνει η αρμόδια τακτική γενική συνέλευση που εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσης.

Η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα, ήτοι ένα μήνα μετά την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων

Ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση.

Η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα, ήτοι μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης που αποφασίζει την διανομή των κερδών ή των αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων.

3.9.2 Ο.Ε-Ε.Ε με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

Μερίσματα-Διανομή

Ο χρόνος κτήσης εισοδήματος από εταίρους είναι η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Απολήψεις κερδών

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος σε περιπτώσεις προσωρινής απόληψης κερδών θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη αυτών (πίστωση ή καταβολή).

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη.

Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων

Στη διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή).

Δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009) εφόσον διανεμηθούν μετά την 1.1.2014

Διενεργείται παρακράτηση φόρου για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μετά την 1.1.2013 -Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

3.9.3 Ο.Ε-Ε.Ε με απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Μερίσματα-Διανομή

Χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

Απολήψεις κερδών κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος σε περιπτώσεις προσωρινής απόληψης κερδών θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη αυτών (πίστωση ή καταβολή).

Πρέπει να τονιστεί ότι στις προσωπικές εταιρείες με απλογραφικό λογιστικό σύστημα, δεν υφίσταται παρακράτηση στην διανομή κερδών καθώς αυτά φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας με συντελεστή 29% από το φορολογικό έτος 2016 και έπειτα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε

3.9.4 ΕΠΕ

Προμερίσματα

Δεν υφίσταται η έννοια του προμερίσματος στις Ε.Π.Ε

Μερίσματα-Διανομή

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής, ήτοι η αρμόδια τακτική γενική συνέλευση που εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσης.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα, ήτοι ένα μήνα μετά την απόφαση της Τακτικής γενικής συνέλευσης.

Διανομή αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων ή κερδών προηγούμενων χρήσεων

Χρόνος κτήσης εισοδήματος είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση. Δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10% για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009), εφόσον διανεμηθούν μετά την 1.1.2014.

Διενεργείται παρακράτηση φόρου 10% για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία έχουν σχηματισθεί μετά την 1.1.2011. - Μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα, ήτοι μέσα σε ένα μήνα από την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης που αποφασίζει την διανομή των κερδών ή των αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων.

3.10 Παράδειγμα φορολογίας και διάθεσης αποτελεσμάτων Α.Ε

Ανώνυμη εταιρεία (πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(α) του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 έχει τα εξής δεδομένα:

α.) Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων(λογιστικό αποτέλεσμα)	250.000,00
β.) Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	30.000,00
γ.) Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση φορολογικού έτους 2014)	45.000,00

Το Διοικητικό Συμβούλιο που συνήλθε στις 10/4/2016 με πρότασή του προς την τακτική γενική συνέλευση καταγράφει στο πρακτικό την εξής πρόταση διάθεσης των κερδών:

- α.) να σχηματισθεί το εκ του νόμου τακτικό αποθεματικό,
- β.) να διανεμηθούν ως πρώτο μέρισμα το ποσό των 70.000,00 και
- γ.) να δοθούν ως αμοιβές από τα κέρδη της περιόδου στα μέλη του Δ.Σ. 35.000,00.

Με τα ανωτέρω να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος το αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, το τακτικό αποθεματικό, τα διανεμόμενα κέρδη, να συνταχθεί ο πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και να γίνουν όλες οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

1.) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος) περιόδου προ φόρων	250.000,00
Πλέον	
Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	<u>30.000,00</u>
<u>Σύνολο φορολογητέων κερδών</u> (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)	<u>280.000,00</u>

2.) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύνολο φορολογητέων κερδών 280.000,00

Επί Συντελεστής Φορολογίας Εισοδήματος 29%

Φόρος εισοδήματος περιόδου **81.200,00**

Μείον Φόρος Εισοδήματος που προκαταβλήθηκε 45.000,00

Χρεωστικό Ποσό **36.200,00**

3.) Λογισμός του τρέχοντος φόρου εισοδήματος (έξοδου) περιόδου και του τέλους επιτηδεύματος

Ο φόρος εισοδήματος αναγνωρίζεται ως έξοδο και υποχρέωση στο τέλος της περιόδου που αφορά, καθώς έχει ήδη προκύψει με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (αρχή δουλευμένου).

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
69.01.00.00 Τρέχων Φόρος(έξοδο) περιόδου	81.200,00	
54.01.01.00 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		81.200,00

Το ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 81.200,00 ευρώ θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών» έτσι ώστε να προκύψει το αποτέλεσμα της περιόδου μετά φόρων, το οποίο με τη σειρά του θα μεταφερθεί στον κατ είδος λογαριασμό «Καθαρό κέρδος περιόδου μετά από φόρους»

4.) Πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
A. Αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων			250.000,000
Πλέον: Προσωρινές (αντιστρέψιμες) διαφορές			
B. Σύνολο Προσωρινών Διαφορών			
Πλέον: Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες διαφορές)			
Δαπάνες ψυχαγωγίας	-8.000		8.000,00
Φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις	-2.000		2.000,00
Λοιπές μη εκπεστέες δαπάνες	-20.000		20.000,00
Γ. Σύνολο Μόνιμων διαφορών			30.000,00
Δ. Φορολογητέα Κέρδη(A+B+Γ)			280.000,00
Φόρος Εισοδήματος και τέλος επιτηδεύματος			-82.200,00
<u>Αποτέλεσμα περιόδου μετά φόρων</u>			<u>167.800,00</u>

5.) Συμψηφισμός της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα του 2015.

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
54.01.01.00 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης	45.000,00	
54.01.03.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος(αντίθετος)		45.000,00

6.) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα του 2016.

Φόρος Εισοδήματος περιόδου		81.200,00
Επί Συντελεστή προκαταβολής 100%		
Αρχικό ποσό		81.200,00
Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	<u>0,00</u>	
<u>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος</u>		<u>81.200,00</u>

7.) Προσδιορισμός συνολικού ποσού φόρων και τελών για καταβολή

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		36.200,00
Πλέον Τέλος επιτηδεύματος	<u>1.000,00</u>	
Πλέον Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	<u>81.200,00</u>	<u>82.200,00</u>
<u>Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</u>		<u>118.400,00</u>

8.) Προσδιορισμός Τακτικού Αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος

8.1.) Προσδιορισμός Τακτικού αποθεματικού

Καθαρό αποτέλεσμα(κέρδος) περιόδου προ φόρων		250.000,00
Μείον Φόρος Εισοδήματος	<u>81.200,00</u>	
<u>Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος) περιόδου μετά φόρων</u>		<u>168.800,00</u>
Επί Συντελεστή 5%		
<u>Τακτικό Αποθεματικό</u>		<u>8.440,00</u>

8.2.) Προσδιορισμός ελάχιστου πρώτου μερίσματος

Καθαρό αποτέλεσμα(κέρδος) περιόδου προ φόρων		250.000,00
Μείον Φόρος Εισοδήματος	<u>81.200,00</u>	
Μείον Τακτικό Αποθεματικό	<u>8.440,00</u>	
<u>Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος</u>		<u>160.360,00</u>
Επί συντελεστή 35%		
<u>Ελάχιστο πρώτο μέρισμα¹⁶</u>		<u>56.126,00</u>

¹⁶Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Α.Ν 148/1967 οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν εις μετρητά, κατά έτος εις τους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση μόνον του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή μεγαλύτερη του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας. Δεν μπορεί να διανεμηθεί ποσό μικρότερο από 55.793,50 εκτός αν εφαρμοστούν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Α.Ν 148/1967(σχετική και η περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν 2190/1920). Το προτεινόμενο από το Δ.Σ ποσό για διανομή ύψους 70.000 ευρώ είναι μεγαλύτερο από το ανωτέρω ελάχιστο πρώτο μέρισμα , άρα μπορεί να διανεμηθεί εφόσον εγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

9.) Απόφαση γενικής συνέλευσης των μετόχων της 30^{ης} Ιουνίου 2016

Η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων που συνήλθε στις 30 Ιουνίου 2016 ενέκρινε την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου και αποφάσισε:

- α.) να σχηματιστεί το τακτικό αποθεματικό των 8.440,00
- β.) να διανεμηθεί ως μέρισμα στους μετόχους το ποσό των 70.000,00 ευρώ και
- γ.) να δοθούν ως αμοιβές από κέρδη της περιόδου στα μέλη του Δ.Σ 35.000,00 ευρώ.

30.6.2016

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
49.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέον	8.440,00	
48.01.00.00 Τακτικό Αποθεματικό		8.440,00
49.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέον	70.000,00	
53.05.00.00 Μερίσματα Πληρωτέα		70.000,00
60.10.00.00 Αμοιβές από τα κέρδη στα μέλη Δ.Σ	35.000,00	
53.04.00.00 Αμοιβές από τα μέλη του Δ.Σ πληρωτέες		35.000,00

10.) Προσδιορισμός και καταβολή του παρακρατούμενου φόρου των διανεμόμενων κερδών(μερισμάτων)

Μερίσματα		70.000,00
Πλέον Αμοιβές από κέρδη μελών Δ.Σ	<u>35.000,00</u>	
<u>Σύνολο</u>		<u>105.000,00</u>
Επί συντελεστή φορολογίας 10%		
<u>Φόρος διανεμόμενων κερδών</u>		<u>10.500,00</u>

Εισόδημα	Μικτό ποσό	Φόρος	Καθαρό Ποσό
Μερίσματα	70.000,00	7.000,00	63.000,00
Αμοιβές Μελών Δ.Σ	35.000,00	3.500,00	31.500,00
Σύνολο	105.000,00	10.500,00	94.500,00

11.) Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής(χρόνος παρακράτησης)

Για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

31.7.2016

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
53.05.00.00 Μερίσματα πληρωτέα	7.000,00	
53.04.00.00 Αμοιβές από τα κέρδη μελών Δ.Σ πληρωτέες	3.500,00	
54.03.03.00 Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων μερισμάτων		10.500,00

12.) Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατούμενου φόρου

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1011/2.1.2014 ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

30.9.2016

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
54.03.03.00 Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων μερισμάτων	10.500,00	
38.02.00.00 Καταθέσεις όψεως		10.500,00

13.)Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καταβολή φόρου και αναγνώριση της προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 η δήλωση των νομικών προσώπων υποβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

30.6.2016

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
54.01.01.00 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης	36.200,00	
54.01.01.01 Τέλος επιτηδεύματος ετήσια δήλωσης	1.000,00	
54.01.03.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος(αντίθετος)	81.200,00	
38.02.00.00 Καταθέσεις Όψεως		118.400,00

14.) Καταβολή των μερισμάτων στους μετόχους και των αμοιβών από τα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ

31.7.2016

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
53.05.00.00 Μερίσματα πληρωτέα	63.000,00	
53.04.00.00 Αμοιβές από τα κέρδη μελών Δ.Σ πληρωτέες	31.500,00	
38.02.00.00 Καταθέσεις Όψεως		94.500,00

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη

4.1 Γενικές αρχές και ευρήματα

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλύσουμε τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στην φορολογική πολιτική που εφαρμόζεται στην Ελλάδα και στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας, εστιάζοντας στη φορολογία των νομικών προσώπων, θα πραγματοποιηθεί σύγκριση της φορολογίας των νομικών προσώπων με τις υπόλοιπες χώρες της ΕΕ και τέλος θα παρουσιαστούν προτάσεις που θα μπορούσαν να ωθήσουν την ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα της χώρας.

Ξεκινώντας το κεφάλαιο αυτό, αξίζει να τονίσουμε ότι το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας και οι αναπτυξιακοί της μηχανισμοί επηρεάζουν άμεσα την οικονομία της και κατά συνέπεια τη δομή και τη λειτουργία του φορολογικού της συστήματος, ως μέρος της οικονομικής πολιτικής της. Αντίστροφα η εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής προκαλεί μεταβολές στην κατανομή των πόρων, του πλούτου και του εισοδήματος και ενεργοποιεί μια σειρά εξελίξεων, οι οποίες απαιτούν ανάλογη προσαρμογή του φορολογικού συστήματος.

Η φορολογική πολιτική μιας χώρας επηρεάζει το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης μέσω της επίδρασης που ασκούν τα φορολογικά έσοδα στις δημόσιες δαπάνες και ιδιαίτερα στις δαπάνες για έργα υποδομής (Τάτσος, 2012)¹⁷. Επιπλέον, επιμέρους φορολογικές ρυθμίσεις, όπως είναι η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των δαπανών για εκπαίδευση/κατάρτιση, η παροχή φορολογικών κινήτρων στις επιχειρήσεις για έρευνα και καινοτομία, επιδρούν θετικά στο επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης. Αλλά, και η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος μπορεί να επηρεάσει το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης μέσω της επίδρασης που ασκεί σε μεγέθη που την επηρεάζουν, όπως είναι η απασχόληση, η προσφορά εργασίας και η παραγωγικότητα της εργασίας. Η φορολογία επηρεάζει επίσης την παραγωγικότητα της εργασίας μέσω της επίδρασης που ασκεί στην επενδυτική δραστηριότητα, στην προσέλκυση ξένων επενδυτικών κεφαλαίων, στην καινοτομία, στην εκπαίδευση κλπ. καθώς και μέσω της επίδρασης που ασκεί στις αποταμιεύσεις. Τέλος, μια άλλη επίδραση της φορολογίας στην οικονομική ανάπτυξη είναι μέσω του κόστους συμμόρφωσης που προκαλεί στις επιχειρήσεις.

¹⁷Τάτσος, Ν., (2012), Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική, Εκδόσεις Κριτική

Αν η φορολογική νομοθεσία είναι πολύπλοκη και οι διαδικασίες που απαιτούνται για τη συμμόρφωση με αυτές είναι υπέρμετρα γραφειοκρατικές, το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων θα είναι αρκετά υψηλό και θα απορροφά πόρους που θα μπορούσαν να διοχετευθούν σε περισσότερο παραγωγικές δραστηριότητες με συνέπεια να επηρεάζεται αρνητικά η ανάπτυξη, φαινόμενο το οποίο είναι ιδιαίτερα έντονο στην Ελλάδα.

Στην Ελλάδα, έπειτα από την χρηματοοικονομική κρίση που ξέσπασε το 2008, έγινε πιο έντονο το ερώτημα για το κατά πόσο η φορολογική πολιτική θα μπορούσε να συμβάλει στην ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας. Η ανάγκη μεταρρύθμισης του φορολογικού μας συστήματος είναι ένα θέμα που υποστηρίζουν όλα τα πολιτικά κόμματα εδώ και δεκαετίες, δίχως να υπάρχουν συγκεκριμένες προτάσεις. Προτού όμως εξετάσουμε τη δυνατότητα το φορολογικό μας σύστημα να συμβάλει στην προσπάθεια οικονομικής ανάπτυξης, παρακάτω παρουσιάζονται συμπεράσματα που μας παραθέτει η διεθνής εμπειρία.

Ένα πρώτο συμπέρασμα των εργασιών αυτών είναι ότι η αντίστροφη σχέση μεταξύ ισότητας και αποτελεσματικότητας είναι σημαντική και ισχυρή. Δηλαδή ένα φορολογικό σύστημα που προωθεί την οικονομική μεγέθυνση μπορεί να έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στη διανομή του εισοδήματος και την κοινωνική δικαιοσύνη¹⁸. Σχετικά με την επίδραση των φόρων στην αναπτυξιακή διαδικασία, θα αναφέρουμε τα **βασικά ευρήματα μιας σειράς πρόσφατων εργασιών του ΟΟΣΑ** που μπορούν να συνοψιστούν ως εξής¹⁹

- ✓ Από τις εμπειρικές εργασίες δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι, σε συνολικό επίπεδο, ο ρυθμός οικονομικής μεγέθυνσης επηρεάζεται από το επίπεδο της φορολογίας.

¹⁸Institute for Fiscal Studies, (2010), Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press.

¹⁹Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., Schwellnus, C. and Vartia, L., (2011), “Tax policy for economic recovery and growth”, Economic Journal, vol. 121, pp. F59-F80.

Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B. and Vartia, L., (2008). ‘Tax and economic growth.’ OECD Economics Department Working Papers, No. 620

.Myles, G., (2009), “Economic growth and the role of taxation” , OECD Economics Department Working Papers, No 713, No 714, No 715.

✓ Οι ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία και ιδιαίτερα στις κατοικίες θεωρούνται ότι ευνοούν την ανάπτυξη. Στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ υπάρχουν ρυθμίσεις που ευνοούν την ιδιοκατοίκηση και αυτό δημιουργεί αναποτελεσματικότητα, επειδή προκαλεί προσέλκυση κεφαλαίων στην κατοικία, τα οποία θα μπορούσαν να κατευθυνθούν σε πιο παραγωγικές επενδύσεις. Οι εργασίες αυτές στηρίζονται στην παραδοχή ότι, η αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας θα είναι δημοσιονομικά ουδέτερη, επειδή θα μειώσει άλλους φόρους που είναι πιο στρεβλωτικοί, όπως ο φόρος εισοδήματος, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, κ.ά.

✓ Οι φόροι στις συναλλαγές περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν σημαντικό έσοδο από φόρους περιουσίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βοηθούν επίσης στη μετάθεση πόρων από τις οικοδομές σε πιο παραγωγικές επενδύσεις, αλλά ταυτόχρονα θεωρούνται ότι αποθαρρύνουν την ανακατανομή των κατοικιών και την κινητικότητα των εργαζομένων. Γι' αυτό και τελικά θεωρούνται ότι εμποδίζουν την οικονομική μεγέθυνση. Οι λοιποί φόροι επί της περιουσίας, όπως φόροι κληρονομιάς και καθαρού πλούτου, θεωρούνται ότι στρεβλώνουν την κατανομή του κεφαλαίου και/ή τα κίνητρα για αποταμίευση και γι' αυτό δεν ευνοούν την ανάπτυξη.

✓ Οι φόροι στην κατανάλωση ευνοούν τη μεγέθυνση, καθώς δεν επηρεάζουν αρνητικά την αποταμίευση και τις επενδύσεις. Επιπλέον οι φόροι αυτοί, όπως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), δεν επιβαρύνουν τις εξαγωγές και επομένως δεν επηρεάζουν αρνητικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Οι άλλοι έμμεσοι φόροι όμως, όπως οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης σε καύσιμα, κ.ά., προκαλούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα αφού δεν εκπίπτουν, όπως ο ΦΠΑ.

✓ Οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων θεωρούνται περισσότερο επιβλαβείς στην οικονομική μεγέθυνση, από ό,τι οι φόροι στην κατανάλωση. Ένας λόγος είναι ότι αποθαρρύνουν την επιχειρηματικότητα, κυρίως λόγω της προοδευτικότητάς τους. Αν με τη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται και οι

αποδόσεις των αποταμιεύσεων, όπως γίνεται σε πολλές χώρες, τότε ο φόρος αυτός αποθαρρύνει τις αποταμιεύσεις και τις επενδύσεις.

✓ Η φορολογία εταιρικών κερδών κρίνεται ως η πλέον επιβλαβής στην οικονομική μεγέθυνση, καθώς αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε επενδύσεις και βελτίωση της παραγωγικότητάς τους. Ο φόρος αυτός μπορεί να επηρεάσει και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, *ceteris paribus*, στον βαθμό που και άλλες χώρες δεν προχωρήσουν σε ανταγωνιστικές μειώσεις φορολογικών συντελεστών.

Τα πιο πάνω συμπεράσματα, που στηρίζονται σε εμπειρικές μελέτες, δεν είναι ομόφωνα αποδεκτά. Υπάρχουν ερευνητές που θεωρούν ότι πέρα από αμφισβητήσεις σε θεωρητικό επίπεδο και σε εμπειρικό επίπεδο τα πιο πάνω ευρήματα είναι ευαίσθητα στον τρόπο που διεξάγεται η οικονομετρική εκτίμηση των θεμάτων αυτών. Το θέμα της επίδρασης του ύψους των φορολογικών εσόδων, αλλά και των δημόσιων δαπανών εντάσσεται στο γενικότερο πλαίσιο του πιθανού ρόλου του μεγέθους του κράτους στις οικονομικές επιδόσεις μιας χώρας (Ράπανος-Καπλανόγλου,2014)²⁰.

4.2 Η φορολογική πολιτική στην Ελλάδα

Όσο αφορά το ελληνικό φορολογικό σύστημα, σύμφωνα με έρευνα της PwC Ελλάδας (PWC,2015)²¹ αυτό χαρακτηρίζεται από υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι δεν συνοδεύονται από αντίστοιχα υψηλά φορολογικά έσοδα. Παράλληλα, ενώ έχει περίπου σταθερά συνολικά ετήσια έσοδα εμφανίζει υψηλή μεταβλητότητα των φορολογικών παραμέτρων και διάφορες παραμορφώσεις.

Συγκεκριμένα παρουσιάζονται 7 μεταβολές συντελεστή εταιρικών κερδών από το 2005, αφορολόγητο εισόδημα δύο φορές το όριο φτώχειας και ελάχιστο αφορολόγητο και μικρό ανώτατο εισόδημα για μέγιστο συντελεστή που τιμωρεί τα μεσαία εισοδήματα.

Τα κύρια συμπεράσματα της μελέτης είναι:

²⁰Βασιλίας Θ. Ράπανος- Γεωργία Καπλανόγλου, Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη- Η περίπτωση της Ελλάδας 2014

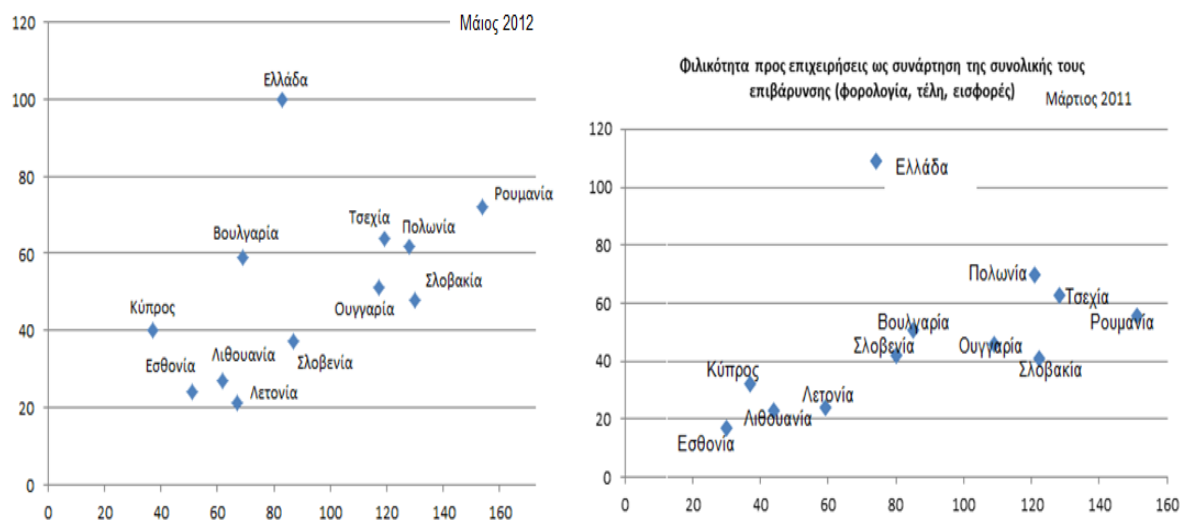
²¹ PwC, Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2015/16– Η φορολογία στην Ελλάδα

- ✓ Τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα στηρίζονται κατά μέγιστο λόγο (94%) στους φόρους κατανάλωσης (ΦΠΑ, έμμεσοι φόροι), στους φόρους φυσικών προσώπων (φόρος εισοδήματος, ειδική εισφορά αλληλεγγύης, φόρος πολυτελείας), αλλά και στους φόρους ακίνητης περιουσίας.
- ✓ Γενικά δεν υπάρχουν ενδείξεις υπερφορολόγησης στην Ελλάδα σε σχέση με άλλες χώρες, με εξαίρεση τους έμμεσους φόρους και τους φόρους ακίνητης περιουσίας.
- ✓ Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα ήταν έντονη την τελευταία πενταετία και τα έσοδα εκτοξεύθηκαν κατά €2,5-3 δισ., συμβάλλοντας στην πτώση των τιμών κατοικιών και την αποεπένδυση της αγοράς.
- ✓ Τα έσοδα από το ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους δεν είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στις μεταβολές του ΑΕΠ σε σχέση με τα έσοδα από τη φορολόγηση ακίνητης περιουσίας και από τη φορολόγηση των επιχειρήσεων.
- ✓ Το φορολογικό σύστημα είναι παραμετροποιημένο κατά τέτοιο τρόπο που δεν διευκολύνει τη συλλογή φόρων. Τιμωρεί τα μεσαία εισοδήματα και διογκώνει τα αδήλωτα εισοδήματα.
- ✓ Τα απόλυτα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα μειώνονται με τον χρόνο, αν και αυξάνονται ως ποσοστό του ΑΕΠ, υποδηλώνοντας την αδυναμία άντλησης πρόσθετων φόρων σε συνθήκες παρατεταμένης κρίσης.
- ✓ Το έλλειμμα ΦΠΑ στην Ελλάδα εκτιμάται σε 34% καταδεικνύοντας την σημαντική απώλεια εσόδων, εξαιτίας της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής αλλά και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών.

4.3 Η επίδραση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων

Τον Μάρτιο του 2011, το EBEA, παρουσίασε πόρισμα σχετικά με την φορολόγηση των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Το πόρισμα περιείχε δέσμη προτάσεων τόσο οικονομικού όσο και διοικητικού, πειθαρχικού και θεσμικού χαρακτήρα σχετικά με τη φορολόγηση των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Το πόρισμα αυτό επικαιροποιήθηκε το 2012, με τα παρακάτω διαγράμματα²² να απεικονίζουν τις κατατάξεις των νέων χωρών της ΕΕ σύμφωνα με τις εκθέσεις της Παγκόσμιας Τράπεζας για το 2012 και το 2011 ως προς τον συντελεστή συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης της αντιπροσωπευτικής επιχείρησης (ο οριζόντιος άξονας) και ως προς το πόσο εχθρικό είναι το περιβάλλον για τις επιχειρήσεις (ο κάθετος άξονας).

Διάγραμμα 1- Κατατάξεις χωρών ΕΕ με βάση τη συνολική φορολογική επιβάρυνση



Με βάση νεότερα στοιχεία της παγκόσμιας τράπεζας που παρουσιάζονται παρακάτω²³ η Ελλάδα το 2015 δεν έχει βελτιώσει τη θέση της στην κατάταξη των ευρωπαϊκών χωρών σε ό,τι αφορά τη φιλικότητα του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Όσο πιο χαμηλά βρίσκεται μια χώρα τόσο πιο εχθρικό το περιβάλλον για την επιχειρηματικότητα.

²² Κατατάξεις της παγκόσμιας τράπεζας, χώρες της ΕΕ 2011-2012

²³ World Bank-Ease of doing business Index 2015

Πίνακας 9-Κατάταξη χωρών της ΕΕ ως προς τη φιλικότητα στο επιχειρείν

ΧΩΡΑ	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ
1. Δανία	3
2. Ην. Βασίλειο	6
3. Σουηδία	8
4. Φινλανδία	10
5. Γερμανία	15
6. Εσθονία	16
7. Ιρλανδία	17
8. Λιθουανία	20
9. Αυστρία	21
10. Λετονία	22
11. Πορτογαλία	23
12. Πολωνία	25
13. Γαλλία	27
14. Ολλανδία	28
15. Σλοβακία	29
16. Σλοβενία	29
17. Ισπανία	33
18. Τσεχία	36
19. Ρουμανία	37
20. Βουλγαρία	38
21. Κροατία	40
22. Ουγγαρία	42
23. Βέλγιο	43
24. Ιταλία	45
25. Κύπρος	47
26. Ελλάδα	60
27. Λουξεμβούργο	61
28. Μάλτα	80

Στα αποτελέσματα που προκύπτουν εκτός από τους φορολογικούς συντελεστές, δυσχεραίνουν τη θέση της χώρας επιπλέον εμπόδια όπως η γραφειοκρατία, η διαφθορά, οι συχνές αλλαγές των νόμων που προαναφέρθηκαν στην τρίτη ενότητα, οι

καθυστερήσεις στις εξοφλήσεις των οφειλών του δημοσίου κ.ο.κ, παράγοντες που θα σχολιασθούν εκτενέστερα παρακάτω.

4.4 Πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές (Effective Tax Rate)

Έχει υποστηριχθεί συχνά σε θεωρητικό επίπεδο ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, με δεδομένη τη μεγάλη κινητικότητα των κεφαλαίων μεταξύ χωρών και του ανταγωνισμού στη φορολόγηση κερδών, για την προσέλκυση επενδύσεων, φαίνεται να είναι ανασχετικός παράγοντας στη διαδικασία της οικονομικής μεγέθυνσης. Επιπλέον, η μη ενιαία φορολόγηση διαφόρων δραστηριοτήτων προκαλεί στρεβλώσεις στην κατανομή του κεφαλαίου μεταξύ διαφόρων χρήσεων, πράγμα που μειώνει την αποδοτικότητα των κεφαλαίων²⁴.

Οι οικονομολόγοι όμως θεωρούν ότι το σωστό μέτρο φορολογικής επιβάρυνσης είναι αυτό που αποκαλούν πραγματικό φορολογικό συντελεστή (effective tax rate). Ο δείκτης αυτός, εκτός από τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, λαμβάνει υπόψη του και άλλα στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, όπως εκπτώσεις και απαλλαγές, μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων, σύστημα αποσβέσεων, κ.ά., και τα οποία επηρεάζουν την πραγματική φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομολόγοι χρησιμοποιούν δύο δείκτες πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης, τον πραγματικό μέσο φορολογικό συντελεστή (ΠΜΦΣ) και τον πραγματικό οριακό φορολογικό συντελεστή (ΠΟΦΣ).

Μπορούμε να πούμε ότι ο ΠΜΦΣ ορίζεται ως ο λόγος της παρούσας αξίας των φόρων προς την παρούσα αξία των κερδών μιας επένδυσης χωρίς τους φόρους. Ο ΠΟΦΣ ορίζεται ως η μεταβολή στο κόστος του κεφαλαίου που προκύπτει από την εισαγωγή του φόρου και εκφράζεται ως ποσοστό του κόστους του κεφαλαίου χωρίς τον φόρο. Ο δεύτερος δείκτης θεωρείται και ως ο πιο σημαντικός στην περίπτωση που θέλουμε να δούμε ποιο είναι το πραγματικό φορολογικό βάρος σε μια νέα επένδυση.

²⁴Djankov, S., T. Ganser, C. McLiesh, Rita Ramalho and A. Shleifer, (2010), “The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship”, American Economic Journal: Macroeconomics, pp. 31-64.
Fatica, S., (2013), “Do corporate taxes distort capital allocation? Cross-country evidence from industry-level data”, European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers 503.

Για να καλύτερη κατανόηση, παραθέτουμε σχετικό πίνακα (ZEW,2014)²⁵ που παρουσιάζει τους πραγματικούς μέσους όρους φορολογικών συντελεστών (μη χρηματοπιστωτικού τομέα) για τα έτη 2000-2014.

Effective average tax rates, non-financial sector, 2000 and 2005–14

Πίνακας 10-Πραγματικοί Φορολογικοί Συντελεστές στις χώρες της ΕΕ

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Difference 2005–14	Ranking 2014
Belgium	34.5	29.5	25.7	25.4	24.9	24.7	25.3	25.9	26.3	26.5	26.7	-7.8	6
Bulgaria	28.1	13.2	13.2	8.8	8.9	8.8	8.8	9.0	9.0	9.0	9.0	-19.1	28
Czech Republic	23.6	22.7	21.0	21.0	18.4	17.5	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	-6.9	19
Denmark	28.3	25.1	25.1	22.5	22.6	22.6	22.6	22.6	22.0	22.0	22.2	-6.1	13
Germany	40.4	35.8	35.5	35.5	28.2	28.0	28.0	28.2	28.2	28.2	28.2	-12.2	4
Estonia	20.4	18.8	18.1	17.3	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	-3.9	20
Ireland	9.4	14.3	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	5.0	25
Greece	30.4	27.8	25.2	21.7	21.8	30.5	21.0	17.5	17.5	24.1	24.1	-6.3	8
Spain	36.5	36.5	36.5	34.5	32.8	32.8	32.8	31.9	32.4	33.7	32.6	-3.9	2
France	36.6	34.8	34.4	34.6	34.6	34.7	32.8	32.8	34.3	35.4	39.4	2.8	1
Croatia	23.6	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	-7.1	20
Italy	31.3	31.8	31.8	31.8	27.3	27.5	27.5	24.9	25.1	25.1	24.0	-7.3	9
Cyprus	27.5	10.6	10.6	10.6	10.6	10.6	11.6	11.6	11.9	15.2	15.2	-12.3	23
Latvia	22.7	14.3	14.3	14.3	13.8	13.8	11.8	12.2	12.2	12.1	14.3	-8.4	26
Lithuania	19.1	12.7	16.0	15.2	12.7	16.8	12.7	12.7	12.7	13.6	13.6	-5.5	27
Luxembourg	32.6	26.5	25.9	25.9	25.9	25.0	25.0	24.9	24.9	25.5	25.5	-7.1	7
Hungary	19.7	16.6	16.3	19.5	19.5	19.5	19.1	19.3	19.3	19.3	19.3	-0.4	16
Malta	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	0.0	3
Netherlands	32.3	28.4	26.7	23.1	23.1	22.2	22.2	21.8	22.6	21.6	22.6	-9.7	11
Austria	29.7	23.0	23.0	23.0	23.0	22.7	22.7	23.0	23.0	23.0	23.0	-6.7	10
Poland	27.1	17.1	17.1	17.4	17.4	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	-9.6	18
Portugal	31.5	24.6	24.6	23.7	23.7	23.7	24.8	24.8	27.1	27.1	27.1	-4.4	5
Romania	22.7	14.7	14.7	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	-7.9	24
Slovenia	20.9	22.1	22.3	20.9	20.0	19.1	18.2	18.2	16.4	15.5	15.5	-5.4	22
Slovakia	25.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	20.3	19.4	-6.4	14
Finland	27.2	24.5	24.5	24.5	24.5	23.6	23.8	24.7	23.3	22.3	18.4	-8.8	17
Sweden	23.8	24.6	24.6	24.6	24.6	23.2	23.2	23.2	23.2	19.4	19.4	-4.4	14
United Kingdom	28.7	29.3	29.2	29.3	28.0	28.3	28.4	26.9	25.2	24.3	22.4	-6.3	12
Simple averages													
EU-28	27.4	23.0	22.7	22.1	21.3	21.6	21.0	20.8	20.8	21.1	21.1	-6.3	
EA-19	28.5	24.5	24.1	23.4	22.5	22.9	22.1	21.8	22.0	22.8	22.8	-5.7	

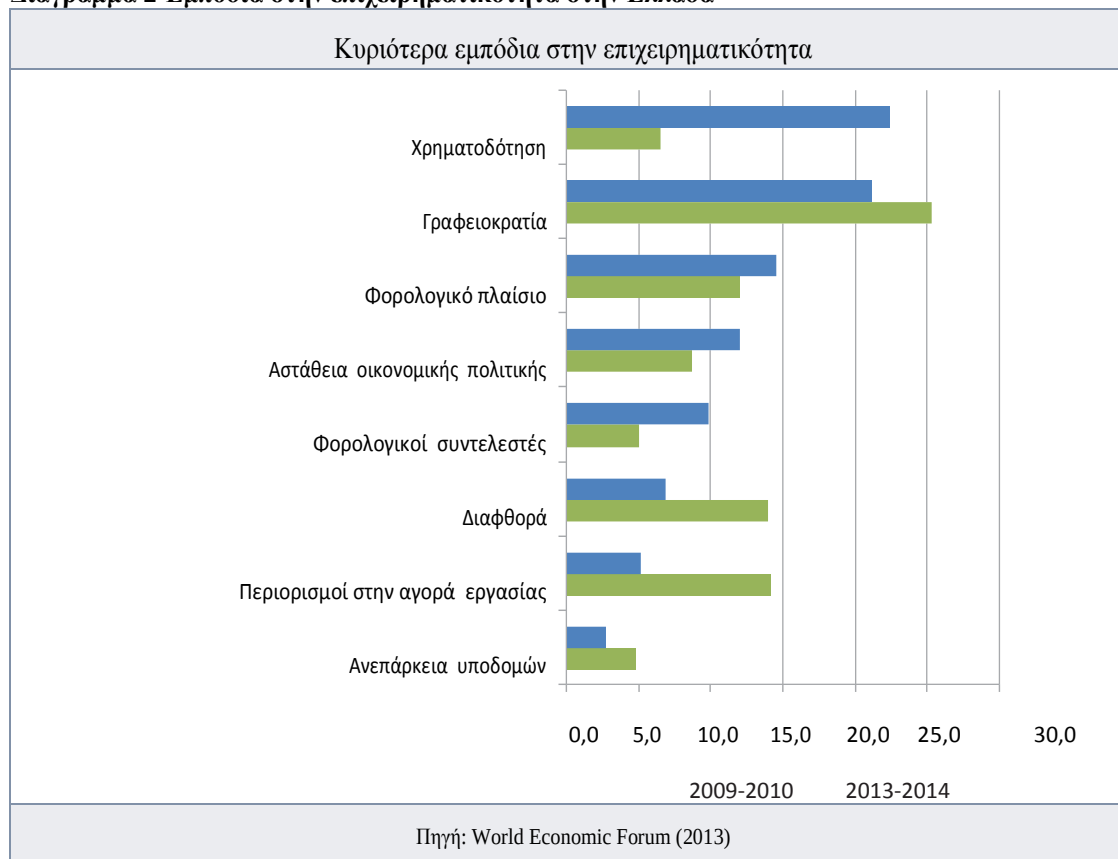
²⁵Source and methodology: ZEW (2014), Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology — Final report 2014, project for EU Commission TAXUD/2013/ CC/120, Mannheim.

Στην Ελλάδα το 2012, όπως παρατηρούμε από το παραπάνω διάγραμμα, η πραγματική μέση φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων είναι από τις χαμηλότερες στην ΕΕ-19 που σημαίνει ότι μέχρι τότε το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης στη χώρα μας δεν φαίνεται να αποτελούσε ισχυρό ανασχετικό παράγοντα της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά αντίθετα υπήρχαν και άλλοι λόγοι που οδηγούσαν σε μειωμένη επενδυτική δραστηριότητα. Στη συνέχεια με την αύξηση του φορολογικού συντελεστή το 2013 στο 26% φαίνεται ότι αυξήθηκε η τιμή του πραγματικού μέσου φορολογικού συντελεστή. Το ίδιο συνέβη και μετά την αύξηση του φορολογικού συντελεστή στο 29% συνδυαστικά και με άλλους παράγοντες. Το 2014 μάλιστα φαίνεται ότι υπάρχουν χώρες όπως η Ισπανία, η Γερμανία, η Γαλλία με υψηλότερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή, στις οποίες χώρες επικρατούσε ευνοϊκότερο επενδυτικό κλίμα. Άρα εκτός από το ύψος των φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα αυτήν την περίοδο, γίνεται φανερό ότι βρισκόμαστε αντιμέτωποι με κάποιες διαχρονικές στρεβλώσεις οι οποίες επηρεάζουν αρνητικά πιθανότατα περισσότερο, από τους φορολογικούς συντελεστές που ίσχυαν διαχρονικά και που επηρεάζουν και την κατάταξη της Ελλάδας όσο αφορά την φιλικότητα του επενδυτικού περιβάλλοντος όπως αναφέρθηκε νωρίτερα.

4.5 Βασικές αδυναμίες του φορολογικού μας συστήματος

Μια πρώτη εικόνα για τα θέματα που επηρεάζουν αρνητικά την οικονομική δραστηριότητα στη χώρα μας δίνουν τα ευρήματα των εκθέσεων για την ανταγωνιστικότητα του World Economic Forum (2013). Από το διάγραμμα που ακολουθεί είναι φανερό ότι, ενώ πριν την κρίση το κυριότερο πρόβλημα ήταν η γραφειοκρατία, το 2013 το κυριότερο εμπόδιο είναι η δυσκολία χρηματοδότησης. Είναι επίσης ενδιαφέρον ότι το φορολογικό πλαίσιο είναι το τρίτο σημαντικότερο εμπόδιο και αυξήθηκε στην περίοδο της κρίσης. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών είναι πέμπτο εμπόδιο στη σειρά και αυτό αυξήθηκε το 2013.

Διάγραμμα 2-Εμπόδια στην επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα



Τα στοιχεία αυτά επιβεβαιώνουν τη διαπίστωση που κάναμε προηγουμένως, ότι το ύψος των φορολογικών συντελεστών δεν ήταν το κυριότερο εμπόδιο στην επιχειρηματικότητα, αλλά το όλο φορολογικό πλαίσιο.

4.6 Προτάσεις για τη βελτίωση της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα

Λόγω της δύσκολης κατάστασης που επικρατεί στην χώρα μας τα τελευταία χρόνια, απαιτούνται μέτρα τόνωσης της επιχειρηματικότητας η οποία και έχει πληγεί και μέτρα στήριξης υγιών επιχειρήσεων και των πρωτοβουλιών τους. Παρακάτω παρουσιάζονται προτάσεις φορολογικού αλλά και θεσμικού περιεχομένου που μπορούν να οδηγήσουν σε θετικά αποτελέσματα.

✓ Μείωση συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης

Σύμφωνα με την τελευταία έκθεση, ο βασικός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα τοποθετείται πάνω από το μέσο όρο του αντίστοιχου συντελεστή στις χώρες του ΟΟΣΑ (OECD,2016)²⁶.

²⁶OECD (2016), OECD Economic Surveys: Greece 2016, OECD Publishing, σελ. 93.

Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές οδηγούν σε απώλεια εσόδων λόγω και των επιπρόσθετων βαρών στα οποία πλέον είναι δύσκολο να ανταποκριθούν οι επιχειρήσεις καθώς και λόγω των αντικινήτρων που προκαλούν για την ακρίβεια των φορολογικών τους δηλώσεων (IMF,2013)²⁷.

Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε την καλή πρακτική του Ηνωμένου Βασιλείου που το 2016 εισήγαγε το λεγόμενο Φορολογικό Χάρτη των Επιχειρήσεων (Business Tax Roadmap - BTR), μια δράση που αποσκοπεί στην προσέλκυση επενδύσεων και επιχειρήσεων. Με τη δράση αυτή, επιχειρούνται η απλοποίηση και ο εκσυγχρονισμός του φορολογικού καθεστώτος, καθώς και η μείωση των φορολογικών συντελεστών. Συγκεκριμένα, βασική επιδίωξη αποτελεί η σταδιακή μείωση του φορολογικού συντελεστή στα εισοδήματα των νομικών προσώπων, από 20% (όπως θα δούμε αναλυτικότερα στην υποενότητα 4.7), που βρίσκεται σήμερα, σε 17% έως το 2020, ενώ μείωση αναμένεται και στους συντελεστές επί της υπεραξίας, από 18% και 28% σε 10% και 20% αντίστοιχα (ΕΥ,2016)²⁸. Όσον αφορά το ελληνικό φορολογικό σύστημα υπάρχουν μάλιστα προτάσεις για φορολογικό συντελεστή 15% με 20% και τη διατήρηση αυτού για μια πενταετία, ώστε να δοθεί η συνέχεια της φορολογικής πολιτικής ανεξαρτήτως κυβερνητικών επιλογών (Ε.Β.Ε.Α,2010)²⁹, όπως επίσης και προτάσεις για ύπαρξη μειωμένου συντελεστή μόνο για το επιπλέον εισόδημα που θα δηλώσουν οι επιχειρήσεις σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά (ΕΕΝΕ,2015)³⁰ με σκοπό την τόνωση των επενδύσεων.

Βασική επισήμανση, είναι ότι δεν αρκεί απλά η μείωση του εταιρικού φόρου αλλά η μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων που προκύπτει από το ύψος του εταιρικού φόρου, από τη φορολογία στα διανεμόμενα κέρδη αλλά και από το τέλος επιτηδεύματος (σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 αποτελεί έναν ελάχιστο φόρο εισοδήματος) το οποίο σε καμία περίπτωση δεν είναι ανταποδοτικό.

²⁷ IMF (2013), Greece, selected issues (country report No. 13/155), σελ. 23.

²⁸ΕΥ (18 March 2016) UK Budget includes Business Tax Roadmap and other business tax changes, Global Tax Alert, σσ. 1-2.

²⁹Ε.Β.Ε.Α-Η φορολόγηση των επιχειρήσεων εν μέσω κρίσης – Επικαιροποιημένο πόρισμα 2015, ΕΣΑ για φορολόγηση επιχειρήσεων,2010

³⁰ ΕΕΝΕ-πλαίσιο προτάσεων φορολογικής πολιτικής,2015

✓ *Μείωση συντελεστή προκαταβολής φόρου*

Για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις συνεταιρισμών, τις κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες και τις λοιπές νομικές οντότητες ο συντελεστής προκαταβολής αυξήθηκε στο 100% για τα εισοδήματα του 2016 και επομένων ετών. Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι για ταμειακούς λόγους, μια μείωση της προκαταβολής φόρου (ΕΣΑ,2010)³¹ τόσο για τις ατομικές και προσωπικές εταιρείες όσο και για τις κεφαλαιουχικές, θα οδηγούσε σε τόνωση της ρευστότητας τους, σε μια περίοδο μάλιστα στην οποία οι τράπεζες αδυνατούν να χρηματοδοτήσουν ακόμα και τις υγιείς επιχειρήσεις.

✓ *Αναμόρφωση θεσμικού πλαισίου*

Όσο αφορά το πώς αξιοποιώντας τα φορολογικά κίνητρα έρευνας και ανάπτυξης, τελικά η φορολογία δύναται να λειτουργήσει ως εργαλείο ανάπτυξης έχουν παρουσιαστεί προτάσεις (Deloitte,2016)³² όπως :

- α.) η ύπαρξη επενδυτικού νόμου με σαφώς απλοποιημένα φορολογικά κίνητρα τα οποία θα συνδέονται με τη διατήρηση νέων θέσεων εργασίας,
- β.) ο εκσυγχρονισμός της νομοθεσίας για τα «γραφεία του Ν.89» ώστε να διευκολύνει φορολογικά την εγκατάσταση «κεντροποιημένων» υπηρεσιών ομίλων επιχειρήσεων,
- γ.) η ύπαρξη φορολογικών κινήτρων για έρευνα και ανάπτυξη.
- δ.) η ύπαρξη φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνίας για την οριστική εξαίρεση από το φόρο των εσόδων από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- ε.) η βελτίωση του νόμου fast track

Βάσει των παραπάνω, θα μπορούσε να υπάρξει ειδικός αναπτυξιακός νόμος που να απευθύνεται σε επιχειρήσεις δευτερογενούς τομέα παραγωγής π.χ. για τις βιοτεχνικές, μεταποιητικές επιχειρήσεις με έμφαση σε θέματα για την περιφέρεια. Θα πρέπει να παρέχονται κίνητρα φορολογικού και ασφαλιστικού χαρακτήρα ώστε να δημιουργηθεί ένα ευνοϊκό κλίμα για επενδύσεις.

³¹ΕΣΑ για φορολόγηση επιχειρήσεων,2010

³² Deloitte (23 April 2016)-Athens Tax Forum 2015-H φορολογία μπορεί να λειτουργήσει ως εργαλείο ανάπτυξης

✓ Έλεγχος στην κορυφή της πυραμίδας φορολογικής συμμόρφωσης

Ο φορολογικός έλεγχος των ανέλεγκτων χρήσεων έχει βρεθεί στο επίκεντρο προτάσεων, με σκοπό την είσπραξη εσόδων από το δημόσιο (ΣΕΒ,2016)³³. Επειδή η πρόταση αυτή είναι χρονοβόρα και απαιτεί πόρους π.χ. πρόσληψη ελεγκτών καθώς και ενδέχεται να αποπροσανατολίσει από τα πραγματικά προβλήματα, σημαντική τομή θα ήταν ο εντοπισμός της σκοπούμενης φορολογικής απάτης π.χ. για εικονικά φορολογικά στοιχεία, βάσει των δεδομένων που έχει το δημόσιο από το ELENXIS.

✓ Τερματισμός των παρατάσεων του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου

Ενδεικτικά παρουσιάζονται οι νόμοι με τους οποίους δόθηκαν αλληπάλληλες παρατάσεις: Αρ. 5 παρ. 1 Ν. 2892/2001, Αρ. 19 παρ. 19 Ν. 3091/2002, Αρ. 22 Ν. 3212/2003, Αρ. 5 παρ. 10 Ν. 3296/2004, Αρ. 11 Ν. 3513/2006, Αρ. 29 Ν. 3697/2008, Αρ. 10 Ν. 3790/2009, Αρ. 82 Ν. 3842/2010, Αρ. 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010, Αρ. 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011, Αρ. 2 Ν. 4098/2011, Αρ. 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013, Αρ. 22 Ν. 4203/2013, Αρ. 87 Ν. 4316/2014, Αρ. 2 Ν. 4336/2015. Αξίζει να σημειωθεί ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο δίνονται επτά χρόνια για την παραγραφή, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να επιλέξει τις υποθέσεις που χρήζουν ιδιαίτερης μεταχείρισης.

✓ Βελτίωση της διαδικασίας ενδικοφανούς προσφυγής

Η ζητούμενη βελτίωση θα επιτευχθεί μέσω της μη γενίκευσης των ενδικοφανών προσφυγών, της μη ενοποίησης του νομικού καθεστώτος τους αναγνωρίζοντας ότι οι υποθέσεις διαφέρουν και μέσω της αρτιότερης και επιμελέστερης διατύπωσης των διατάξεων που τις διέπουν.

✓ Φορολογική σταθερότητα και ασφάλεια δικαίου

Αφορά στη θεσμική κατοχύρωση της διάρκειας του πραγματικού φορολογικού συντελεστή με αποκλεισμό των έκτακτων εισφορών προκειμένου να δημιουργηθεί σταθερό φορολογικό πλαίσιο.

³³ ΣΕΒ (Μάιος 2016) Προτάσεις πολιτικής για ενθάρρυνση παραγωγικών επενδύσεων

4.7 Φορολογία νομικών προσώπων συγκριτικά με τις χώρες της ΕΕ.

Παρουσιάζονται αναλυτικά οι συντελεστές φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων καθώς και των μερισμάτων στις χώρες της ΕΕ³⁴, που θα βοηθήσουν να αποκτήσουμε μια πληρέστερη εικόνα.

Πίνακας 11- Συντελεστές φορολογίας κερδών στις χώρες της ΕΕ

ΧΩΡΑ	Συντελεστής	Μικρομεσαίες επιχειρήσεις	Παρατηρήσεις
Αυστρία	25%	--	
Βέλγιο	33%	24,98% 31,93% 35,54%	
Βουλγαρία	10%	--	
Γαλλία	33,33 %	15%	
Γερμανία	15%		
Δανία	23,50 %		
Ελλάδα	29%		
Εσθονία	20%		
Ιρλανδία	12,5 %		
Ισλανδία	20%		
Ισπανία	28%	25%	
Ιταλία	27,50 %		
Κροατία	20%		
Κύπρος	12,50 %		
Λετονία	15%	9%	
Λιθουανία	15%	5%	
Λουξεμβούργο	21%		
Μάλτα	35%		
Μεγάλη Βρετανία	20%	20%	
Ολλανδία	20 % και 25 %		25 % (> 200.000ευρώ)
Ουγγαρία	19%	16%	19% > 1.609.889,93 - 10% < 1.609.889,93 ευρώ
Πολωνία	19%		
Πορτογαλία	21%	17%	
Ρουμανία	16%		
Σλοβακία	22%		
Σλοβενία	17%		
Σουηδία	22%		
Τσεχία	19%		
Φιλανδία	20%		

³⁴ Eurostat-Συγκριτικοί πίνακες

Εκτός από τον βασικό συντελεστή για την φορολογία νομικών προσώπων, σε ορισμένες χώρες επιβάλλονται και άλλοι πρόσθετοι φόροι. Κατά συνέπεια ο πραγματικός συντελεστής φορολόγησης νομικών προσώπων αυξάνεται όπως φαίνεται στον επόμενο πίνακα³⁵

Πίνακας 12-Πρόσθετοι Φόροι στις χώρες της ΕΕ

ΧΩΡΑ	Συντελεστής	(CIT) Ανώτατος Συντελεστής με Λοιπές επιβαρύνσεις
Αυστρία	25.00%	
Βέλγιο	33.00%	33.99%
Βουλγαρία	10.00%	
Γαλλία	33.33%	
Γερμανία	15.00%	15.83%
Δανία	23.50%	
Ελλάδα	29.00%	
Εσθονία	20.00%	
Ιρλανδία	12.50%	
Ισλανδία	20.00%	
Ισπανία	28.00%	
Ιταλία	27.50%	31.40%
Κροατία	20.00%	
Κύπρος	12.50%	
Λετονία	15.00%	
Λιθουανία	15.00%	
Λουξεμβούργο	21.00%	29.22%
Μάλτα	35.00%	
Μεγάλη Βρετανία	20.00%	
Ολλανδία	25.00%	
Ουγγαρία	19.00%	20.60%
Πολωνία	19.00%	
Πορτογαλία	21.00%	29.50%
Ρουμανία	16.00%	
Σλοβακία	22.00%	
Σλοβενία	17.00%	
Σουηδία	22.00%	
Τσεχία	19.00%	
Φιλανδία	20.00%	

³⁵ www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203

Και οι αντίστοιχοι συντελεστές παρακράτησης στα μερίσματα είναι:

Πίνακας 13- Συντελεστές Φορολογίας Μερισμάτων στις χώρες της ΕΕ

ΧΩΡΑ	Συντελεστής παρακράτησης	Παρατηρήσεις
Αυστρία	25%	
Βέλγιο	25%	Μερικές εξαιρέσεις π.χ. 15 % για εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα που επενδύουν σε «κατοικίες»
Βουλγαρία	5%	
Γαλλία	21%	
Γερμανία	25%	
Δανία	27%	42 % για > DKK 49.899 (6.687 ευρώ περίπου)
Ελλάδα	10%	
Εσθονία		Περιλαμβάνεται στο παγκόσμιο εισόδημα που φορολογείται με 20%
Ιρλανδία	20%	
Ισλανδία	20%	
Ισπανία	20%	
Ιταλία	26%	Το μέρισμα από εισηγμένες υπόκειται στον Φ.Ε. ΦΠ σε ποσοστό 49,72% (το 50,28% απαλλάσσεται)
Κροατία	12%	
Κύπρος	17%	
Λετονία	10%	
Λιθουανία	15%	Συγκεκριμένες απαλλαγές
Λουξεμβούργο	15%	
Μάλτα	35%	
Μεγάλη Βρετανία	10%	Προοδευτικός συντελεστής
	37,50 %	
	και 42,50 %	
Ολλανδία	15%	
Ουγγαρία	16%	
Πολωνία	19%	
Πορτογαλία	28%	
Ρουμανία	16%	
Σλοβακία	--	
Σλοβενία	25%	
Σουηδία		Περιλαμβάνεται στο εισόδημα από κεφάλαιο που φορολογείται με 30%
Τσεχία	15%	
Φιλανδία	7,50 % έως 27 %	7, 5 % για μη εισηγμένες,
		25,50 % για εισηγμένες ,
		27 % για μερίσματα > 150.000 ευρώ

Επισημάνσεις

Όσο αφορά το συντελεστή φορολόγησης των κερδών, οι επιβαρύνσεις του βασικού συντελεστή αφορούν τις εξής χώρες:

- ✓ *Λουξεμβούργο*: Φόρος κεντρικής κυβέρνησης 7% και τοπικός φόρος 6,25%
- ✓ *Βέλγιο*: Φόρος κεντρικής κυβέρνησης 3%
- ✓ *Πορτογαλία*: Φόρος κεντρικής κυβέρνησης 7% και τοπικός φόρος 1,5%
- ✓ *Ουγγαρία*: Τοπικός φόρος μέγιστο 2% στο καθαρό κέρδος
- ✓ *Γερμανία*: Φόρος κεντρικής κυβέρνησης 0.825%
- ✓ *Ιταλία*: Ο ανώτατος συντελεστή φτάνει το 31.4 %, με τον τοπικό φόρο να είναι 3,90%

Όσο αφορά τη φορολογία των μερισμάτων, εκτός από τις προοδευτικές κλίμακες που παρατηρήσαμε στον παραπάνω πίνακα και αφορούν την Φινλανδία, τη Δανία και τη Βρετανία αξίζει να σημειώσουμε τι ακριβώς ισχύει στις παρακάτω χώρες.

- ✓ *Σουηδία*: Τα μερίσματα προστίθενται στο εισόδημα από κεφάλαιο και φορολογούνται με 30%
- ✓ *Εσθονία*: Τα μερίσματα προστίθενται στο παγκόσμιο εισόδημα και φορολογούνται με 20%
- ✓ *Μάλτα*: Δεν επιβάλλεται φόρος μερισμάτων για όσους δεν είναι κάτοικοι της χώρας
- ✓ *Ολλανδία*: Ο φόρος μερισμάτων αθροιζόμενος με τον φόρο εισοδήματος φυσικού προσώπου υπόκειται στον περιορισμό του ανώτατου ορίου (52%)

Οι παραπάνω τρεις πίνακες μας δείχνουν πως οι συντελεστές δεν παίζουν τον πιο καθοριστικό ρόλο, για αυτό και πολλές χώρες μέλη της ΕΕ με χαμηλό συντελεστή³⁶ φορολογίας των εταιρειών, έχουν και χαμηλό βιοτικό επίπεδο, και χαμηλούς μισθούς και λίγες επενδύσεις. Ένα άλλο συμπέρασμα είναι πως σε όλες τις χώρες γίνονται συνεχώς αλλαγές στο φορολογικό και δεν συμβαίνει αυτό μόνο στην Ελλάδα.

³⁶ Taxation trends in the European Union, Collection Statistical Books, European Union 2010 European Commission Walter Deffaa Walter Radermacher

Θα παρατηρούσαμε επίσης ότι ο χαμηλός συντελεστής φορολογίας των νομικών προσώπων όταν συνδυαστεί με τον φόρο μερισμάτων συνολικά, ανατρέπει την αρχική εικόνα χαμηλής φορολογίας σε πολλές χώρες.

Για τις παρακάτω χώρες παρουσιάζεται η συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων για κέρδη ίσα με 100 μονάδες και θεωρώντας ότι τα λογιστικά κέρδη ίσα με τα φορολογικά.

Για παράδειγμα:

Στην Ελλάδα ο συνολικός συντελεστής ανέρχεται στο 39,65% έναντι 36,10% πέρυσι

Στην Ιρλανδία ομοίως στο 30%

Στη Γερμανία στο 36,87%,

Στο Λουξεμβούργο στο 39,84%,

Στη Φινλανδία στο 41,6%,

Στην Αυστρία στο 43,75%,

Στην Ολλανδία στο 43,75%,

Στη Σουηδία 45,4%,

Στη Γαλλία στο 47,33%,

Στην Πορτογαλία στο 49,24%,

Στην Ιταλία στο 49,24%,

Στο Βέλγιο στο 50,49% ,

Στη Δανία στο 55,63%.

Από τις παραπάνω χώρες μόνο η Ιρλανδία και η Γερμανία έχουν μικρότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση από την Ελλάδα. Άρα και σε αυτήν την περίπτωση επιβεβαιώνεται η υπόθεση ότι χώρες με υψηλή φορολογική επιβάρυνση προσελκύουν επενδύσεις καθώς προσφέρουν στις επιχειρήσεις σταθερότητα, ασφάλεια, φορολογική δικαιοσύνη και ανταποδοτικότητα, αρχές που στην Ελλάδα όπως έχει προαναφερθεί συχνά παραβιάζονται.

Συνεχίζουμε την ανάλυσή μας, εστιάζοντας και στις γειτονικές και ανταγωνίστριες χώρες και πιο συγκεκριμένα στην Κύπρο, στην Βουλγαρία και στην Τουρκία, ώστε να δούμε τα κύρια χαρακτηριστικά της δικής τους φορολογίας νομικών προσώπων.

4.7.1 Φορολογία νομικών προσώπων στην Κύπρο

✓ *Επιβολή φόρου*

Εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος της Κυπριακής Δημοκρατίας (δηλαδή εταιρεία της οποίας ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκείται στην Κυπριακή Δημοκρατία), φορολογείται πάνω στο εισόδημα που αποκτάται ή προκύπτει από πηγές τόσο εντός όσο και εκτός της Δημοκρατίας. Ενώ, εταιρεία που δεν είναι φορολογικός κάτοικος της Δημοκρατίας, φορολογείται πάνω στο εισόδημα που αποκτάται ή προκύπτει από πηγές μόνο εντός της Κυπριακής Δημοκρατίας.

✓ *Συντελεστής εταιρικού φόρου*

Το βασικό φορολογικό ποσοστό για την Κύπρο που αφορά τα νομικά πρόσωπα το 2016 είναι 12,50%, ενώ υπάρχει έκτακτη αμυντική εισφορά 17% στα μερίσματα, για τους φορολογικούς κατοίκους της Δημοκρατίας.

✓ *Απαλλαγές³⁷*

Πίνακας 14-Απαλλαγές από Φορολογία Νομικών Προσώπων στην Κύπρο

Μερίσματα	όλα
Τόκοι³⁸	όλοι
Κέρδη που προκύπτουν από συναλλαγματικές διαφορές εκτός από συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από εμπορία συναλλάγματος και σχετικών παραγώγων	όλα
Κέρδη που προκύπτουν από διάθεση τίτλων	όλα
Όφελος, πλεόνασμα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από αναδιάρθρωση	όλο
Κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση που διατηρείται στο εξωτερικό (με προϋποθέσεις)	όλα
Ενοίκια από διατηρητέα οικοδομή (με προϋποθέσεις)	όλα

³⁷ Deloitte –Κύπρος Φορολογικές πληροφορίες 2016, αφορά απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος

³⁸ Τόκοι που αποκτούνται από τη συνήθη διεξαγωγή μιας επιχείρησης περιλαμβανομένων τόκων που συνδέονται στενά με τη συνήθη διεξαγωγή της επιχείρησης και τόκοι που αποκτούνται από συλλογικά επενδυτικά σχέδια δεν θεωρούνται τόκοι αλλά κέρδη και δεν απαλλάσσονται.

✓ Εκπιπόμενες δαπάνες

Έξοδα που έγιναν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση εισοδήματος αφαιρούνται για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

Πίνακας 15- Εκπιπόμενες δαπάνες από Φορολογία Νομικών Προσώπων στην Κύπρο

Τόκοι για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση	όλοι
Νοητός τόκος επί νέων κεφαλαίων	Μέχρι 80% του φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτει από περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρηματοδοτήθηκαν από τα νέα κεφάλαια
Δαπάνες για συντήρηση διατηρητέας οικοδομής εμβαδόν (με προϋποθέσεις)	Ανάλογα με το εμβαδόν της οικοδομής
Δωρεές σε εγκεκριμένα φιλανθρωπικά ιδρύματα με αποδείξεις	όλες
Κέρδη που προκύπτουν από εκμετάλλευση ή/και διάθεση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας	80%
Εισφορές εργοδότη σε εγκεκριμένα ταμεία πάνω στους μισθούς των εργοδοτούμενων	όλες
Έκτακτη εισφορά σε μισθούς	όλη
Δαπάνες για αγορά μετοχών σε καινοτόμο επιχείρηση	όλες

✓ Ζημιές

Για εταιρείες οι οποίες έχουν υποχρέωση ετοιμασίας ελεγμένων λογαριασμών, η φορολογητέα ζημιά οποιουδήποτε φορολογικού έτους μπορεί να μεταφερθεί στα επόμενα πέντε έτη και να συμψηφιστεί με φορολογητέα κέρδη.

Ο συμψηφισμός φορολογητέων ζημιών επιτρέπεται μεταξύ εταιρειών φορολογικών κατοίκων της Δημοκρατίας που είναι μέλη του ιδίου συγκροτήματος.

Εταιρεία μέλος συγκροτήματος που είναι φορολογικός κάτοικος σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ μπορεί να εκχωρήσει φορολογητέες ζημιές σε εταιρεία φορολογικό κάτοικο της Δημοκρατίας, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω εκχωρούσα εταιρεία έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες συμψηφισμού ή μεταφοράς των φορολογητέων ζημιών στο κράτος της φορολογικής της κατοικίας ή σε άλλο κράτος μέλος όπου δυνατό να εδρεύει ενδιάμεση ιθύνουσα εταιρεία.

Ο συμψηφισμός φορολογητέων ζημιών μεταξύ εταιρειών θα παραχωρείται στην περίπτωση όπου η εκχωρούσα εταιρεία και η αιτούσα εταιρεία είναι μέλη του ίδιου συγκροτήματος για ολόκληρο το φορολογικό έτος. Στην περίπτωση εταιρείας που ιδρύθηκε από τη μητρική της κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, θα θεωρείται ότι ανήκει στο ίδιο συγκρότημα με την μητρική της για ολόκληρο το υπό αναφορά φορολογικό έτος.

✓ ***Πίστωση για φόρο που πληρώθηκε στο εξωτερικό***

Οποιοσδήποτε φόρος εξωτερικού που καταβλήθηκε πάνω σε εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στη Δημοκρατία, θα παραχωρείται ως πίστωση έναντι του πληρωτέου φόρου στη Δημοκρατία ανεξάρτητα από την ύπαρξη συμφωνίας για αποφυγή διπλής φορολογίας.

4.7.2 Φορολογία νομικών προσώπων στην Βουλγαρία

Μια χώρα για την οποία έχει γίνει ιδιαίτερη αναφορά τον τελευταίο καιρό είναι η γειτονική μας χώρα Βουλγαρία. Μέλος της Ε.Ε έχει αποτελέσει φορολογικό παράδεισο (Lozev,2007)³⁹ για μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων οι οποίες μη αντέχοντας το φορολογικό καθεστώς στη χώρα μας στρέφονται εκεί.

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνται για όλα τα κέρδη και εισοδήματα τους⁴⁰ ανεξάρτητα του που πραγματοποιήθηκαν ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για την επιχείρησή τους στη Βουλγαρία.

Πολύ σημαντικός παράγοντας για τις επιχειρήσεις με έδρα τη Βουλγαρία είναι:

- ✓ Η αποφυγή διπλής φορολογίας, καθώς η Βουλγαρία υπέγραψε συμφωνίες για αποφυγή διπλής φορολογίας με 53 μη offshore κράτη
- ✓ Η φορολογία των εταιρικών κερδών είναι 10% και μερισμάτων 5%.
- ✓ Οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στη Βουλγαρία δεν είναι offshore αλλά αποτελούν επιχειρήσεις κράτους μέλους της Ε.Ε

³⁹ Lozev K.(2007) “EU Accession and the Bulgarian tax system” European Taxation Vol 47 p.p 193

⁴⁰ The PRS Group, Inc.,(2009),Bulgaria: Country Report

- ✓ Υπάρχει εξαίρεση του ΦΠΑ 20% σε εισαγωγές προϊόντων ή σε εκπόνηση project αξίας άνω των 5 εκατομμυρίων ευρώ
- ✓ Υπάρχει αγγλόφωνο εργατικό δυναμικό με μέσο μηνιαίο μισθό (350€ /μήνα)

Για μια ελληνική επιχείρηση τα βασικά πλεονεκτήματα είναι:

- ✓ Μειώνεται ο φόρος βάσει τεκμήριων διαβίωσης ως φυσικό πρόσωπο στην Ελλάδα
- ✓ Μειώνεται ο φορολογικός συντελεστής από τα κέρδη της εταιρείας
- ✓ Μειώνεται η ανησυχία της οικονομικής-πολιτικής κατάστασης που επικρατεί στην Ελλάδα
- ✓ Αποκτά η επιχείρηση ένα παγκόσμιο επιχειρηματικό προφίλ

4.7.3 Φορολογία νομικών προσώπων στην Τουρκία

Μια γειτονική χώρα με επίσης ανταγωνιστικό χαρακτήρα προς την Ελλάδα έχοντας ήδη στο δυναμικό της βιομηχανίες και εργοστάσια μεγάλων εταιρειών είναι η Τουρκία⁴¹. Εταιρείες και νομικά πρόσωπα που ορίζονται από το νόμο ως φορολογούμενοι σε σχέση με την φορολογία των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

- Κεφαλαιουχικές εταιρίες
- Συνεταιρισμοί
- Δημόσιες επιχειρήσεις
- Οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε ιδρύματα αλληλασφάλισης και των ενώσεων
- Κοινοπραξίες

Και στην Τουρκία τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνται για όλα τα κέρδη και εισοδήματα τους ανεξάρτητα του που πραγματοποιήθηκαν ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για την επιχείρησή τους σε αυτή.

⁴¹ Reza Moghadam –Ashoka Mody and Martin Schindler (2005) “Turkey at the crossroads-From crisis resolution to EU Accession”-Occasional Paper, International Monetary Fund, Washington DC, PP 3-9

Βασικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων με δραστηριότητα που λαμβάνει χώρα στην Τουρκία είναι τα εξής :

- ✓ Η φορολογία των εταιρικών κερδών είναι με συντελεστή 20%
- ✓ Αποφυγή διπλής φορολόγησης με τα περισσότερα Ευρωπαϊκά Κράτη.
- ✓ Οι εταιρείες καταβάλλουν τριμηνιαίως τις προκαταβολές του φόρου εισοδήματος κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Η κάθε δόση ισοδυναμεί με το 20% του φορολογητέου εισοδήματος του τριμήνου. Η προκαταβολή φόρου δύναται να συμψηφιστεί με τον φόρο που δηλώνεται στην ετήσια φορολογική δήλωση. Ωστόσο όταν η προκαταβολή φόρου υπερβαίνει τον οριστικό πληρωτέο φόρο, το υπερβάλλον ποσό συμψηφίζεται με τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας ή επιστρέφεται.
- ✓ Η διανομή μερίσματος σε μετόχους υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με ποσοστό 15%.Οι αλλοδαποί δικαιούχοι των μερισμάτων είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο σύμφωνα με τις προβλέψεις των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας κατά περίπτωση.
- ✓ Πενθήμερη πλήρη απασχόληση στις 9 ώρες ανά ημέρα
- ✓ Βασικό μισθό στα 490,00 €

4.7.4 Σύγκριση φορολογίας εταιρειών στην Ελλάδα με τις γειτονικές χώρες

Ακολουθεί παράδειγμα συνολικής επιβάρυνσης για ομόρρυθμη εταιρεία με κέρδη 100.000,00 ευρώ στο τέλος του φορολογικού έτους 2017 (θεωρούμε ότι τα λογιστικά κέρδη είναι ίσα με τα φορολογικά) για την Ελλάδα και τις άμεσα ανταγωνίστριες γειτονικές χώρες Βουλγαρία, Κύπρο, Τουρκία, ώστε να δούμε αν όντως οι φορολογικοί τους συντελεστές ευνοούν τη μετανάστευση των επιχειρήσεων από την Ελλάδα στις χώρες αυτές.

Στην Ελλάδα, για ομόρρυθμη εταιρεία με κέρδη 100.000,00 ευρώ ο κύριος φόρος είναι: $100.000,00 \times 29\% = 29.000$.

Επομένως: $100.000,00 - 29.000,00 = 71.000,00$ και ο φόρος στα διανεμόμενα υπολογίζεται ως εξής: $71.000,00 \times 15\% = 10.650,00$

Άρα η συνολική φορολογική επιβάρυνση είναι $29.000,00 + 10.650,00 = 39.650,00$ ή 40.650,00 (αν συνυπολογιστεί και το τέλος επιτηδεύματος 1.000,00 ευρώ) και ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι $39.650,00 / 100.000,00 = 39,65\%$ ή $40.650,00 / 100.000,00 = 40,65\%$.

Αξίζει να επισημάνουμε ότι αν στο συγκεκριμένο παράδειγμα, υπήρχαν μη εκπιπόμενες δαπάνες 10.000,00 ευρώ γεγονός που θα διαφοροποιούσε τα λογιστικά από τα φορολογικά κέρδη, ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής θα αυξανόταν στο 42,39%

Αντίστοιχα, **στην Κύπρο**, για μια ομόρρυθμη με κέρδη 100.000,00 ευρώ ο κύριος φόρος είναι $100.000,00 \times 12,5\% = 12.500,00$

Επομένως $100.000,00 - 12.500,00 = 87.500,00$

Ο φόρος στα διανεμόμενα λόγω της έκτακτης αμυντικής εισφοράς (για εταιρείες φορολογικούς κατοίκους της Κυπριακής Δημοκρατίας) υπολογίζεται ως εξής:
 $87.500,00 \times 17\% = 14.875,00$

Αξίζει βέβαια να σημειωθεί ότι η απαλλαγή από τον εταιρικό φόρο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση όπου τα μερίσματα που διανέμονται από μία εταιρεία σε εταιρεία φορολογικό κάτοικο στη Δημοκρατία, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας που πληρώνει το μέρισμα. Μερίσματα στα οποία δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή από τον εταιρικό φόρο δεν θεωρούνται μερίσματα για σκοπούς έκτακτης αμυντικής εισφοράς.

Άρα η συνολική φορολογική επιβάρυνση στο εν λόγω παράδειγμα είναι:
 $12.500,00 + 14.875,00 = 27.375,00$

Και ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι $27.375,00/100.000,00=27,35\%$

Στην Βουλγαρία, ο κύριος φόρος είναι $100.000,00 \times 10\%=10.000,00$

Επομένως $100.000,00-10.000,00=90.000,00$ και ο φόρος στα διανεμόμενα είναι $90.000,00 \times 5\%=4.500,00$

και άρα η συνολική φορολογική επιβάρυνση είναι $10.000,00+4.500,00=14.500,00$

και ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι $14.500,00/100.000,00=14,5\%$

Τέλος στην Τουρκία, ο κύριος φόρος είναι $100.000,00 \times 20\%=20.000,00$

Επομένως $100.000,00-20.000,00=80.000,00$

Ο φόρος στα διανεμόμενα είναι $:80.000,00 \times 15\%=12.000,00$

και άρα η συνολική φορολογική επιβάρυνση είναι $20.000,00+12.000,00=32.000,00$

και ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι $32.000,00/100.000,00=32\%$

Ακολουθεί ενδεικτικά ο ακόλουθος πίνακας

Χώρα	Φόρος Συνόλου Κερδών	Φόρος διανεμομένων	Συνολική επιβάρυνση	Πραγματικός φορολογικός συντελεστής
Ελλάδα	29.000,00	10.650,00	39.650,00 ή 40.650,00	39,65% ή 40,65%
Κύπρος	12.500,00	14.875,00	27.375,00	27,35%
Βουλγαρία	10.000,00	4.500,00	14.500,00	14,5%
Τουρκία	20.000,00	12.000,00	32.000,00	32%

Συμπερασματικά, από την συνολική ανωτέρω ανάλυση προκύπτει ότι η Ελλάδα έχει τις μεγαλύτερες φορολογικές επιβαρύνσεις και κατά συνέπεια συγκεντρώνει τα

λιγότερα φορολογικά κίνητρα σε σχέση με τις λοιπές χώρες. Για τις επενδύσεις στην Ελλάδα επιπρόσθετα οι πιθανοί επενδυτές οφείλουν να συνυπολογίσουν και τις αστάθειες στο φορολογικό και οικονομικό περιβάλλον, καθώς και την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας παράγοντες οι οποίοι προαναφέρθηκαν εκτενώς σε προηγούμενες παραγράφους, σε αντίθεση με τις λοιπές υπό εξέταση χώρες οι οποίες παρουσιάζουν ένα σταθερότερο φορολογικό πλαίσιο.

Η Βουλγαρία έχει τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση ανάμεσα στις εν συγκρίσει χώρες με τα τιμολόγια που εκδίδουν οι βουλγαρικές επιχειρήσεις να αναγνωρίζονται κανονικά σε όλες τις χώρες της Ε.Ε, παράγοντας που δρα θετικά στην μετεγκατάσταση ελληνικών επιχειρήσεων στη γειτόνα χώρα. Η Κύπρος έχει επίσης χαμηλές φορολογικές επιβαρύνσεις με χαμηλούς ή σε μερικές περιπτώσεις μηδενικούς συντελεστές φορολόγησης (π.χ. στα μερίσματα σε μη φορολογικούς κατοίκους της Κυπριακής Δημοκρατίας). Συνεπώς με μόνο κριτήριο την φορολογία, αποτελεί ευνοϊκό τόπο επένδυσης, βέβαια λαμβανομένων υπόψη και των συγκυριών λόγω του ότι ήταν και η Κύπρος σε μνημόνιο, που μάλιστα υπήρξε και κούρεμα καταθέσεων που έπληξε τη ρευστότητα των κυπριακών εταιρειών. Τέλος, η Τουρκία έχει και αυτή πιο χαμηλή συνολική επιβάρυνση, αλλά η γενικότερη κατάσταση που επικρατεί στην εν λόγω χώρα το τελευταίο χρονικό διάστημα αποθαρρύνει την μετεγκατάσταση ελληνικών επιχειρήσεων εκεί, γεγονός που είχε παρατηρηθεί με πιο έντονο τρόπο παλαιότερα.

4.7.5 Ο φορολογικός παράδεισος της Μάλτας

Η Μάλτα αποτελεί μία στρατηγικής σημασίας χώρα στον τομέα των επενδύσεων και των διεθνών επιχειρήσεων. Το 2004 έγινε μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το 2008 υιοθέτησε το ενιαίο ευρωπαϊκό νόμισμα. Σύμφωνα με τον Διεθνή Νομισματικό Ταμείο (IMF) η Μάλτα αποτελεί μία προηγμένη οικονομία. Η μαλτέζικη δικαιοδοσία προσφέρει σημαντικά φορολογικά πλεονεκτήματα. Στη χώρα επικρατεί ένα σταθερό επενδυτικό κλίμα που συντελεί στη διατήρηση ενός ευυπόληπτου επιχειρηματικού κέντρου. Το διοικητικό και φορολογικό σύστημα προσφέρει ελκυστικές επιχειρηματικές λύσεις τόσο σε ιδιώτες όσο και σε διεθνείς εταιρείες.

Πέρα από τα πιο πάνω πλεονεκτήματα, η Μαλτέζικη δικαιοδοσία παρέχει και τα ακόλουθα κίνητρα προς τους επιχειρηματίες και επενδυτές:

- ✓ Δυνατότητα σύστασης εταιρείας σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα (2-5 εργάσιμες μέρες), από τη στιγμή που όλα τα νομιμοποιητικά έγγραφα προσκομίζονται από τον πελάτη,
- ✓ Χαμηλό κόστος σύστασης της εταιρείας,
- ✓ Η εταιρεία μπορεί να διευθύνεται από ένα μόνο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, χωρίς να απαιτείται να είναι κάτοικος Μάλτας.
- ✓ Δεν απαιτείται επίσκεψη στην Μάλτα για να ολοκληρωθεί η σύσταση της εταιρείας,
- ✓ Μια εταιρεία μπορεί να συσταθεί ακόμα και αν δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά εντός της Μάλτας.

Είναι δυνατή τόσο η σύσταση ιδιωτικής όσο και δημόσιας εταιρείας. Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης από την ημερομηνία σύστασης της αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα από τους μετόχους της. Ως αποτέλεσμα, απολαμβάνει όλα τα δικαιώματα που απολαμβάνει και ένα φυσικό πρόσωπο, καθώς και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις. Κατ' αυτό τον τρόπο ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας φέρει η ίδια η εταιρεία και όχι οι μέτοχοι της.

Παρά τις πρόσφατες φορολογικές αναμορφώσεις στο ενωσιακό περιβάλλον, η Μάλτα κατάφερε να διατηρήσει ορισμένες φορολογικές διατάξεις που ευνοούν την επενδυτική επέκταση στο έδαφός της μειώνοντας τον επιχειρηματικό κίνδυνο. Πιο αναλυτικά, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων προσδιορίζεται σήμερα με συντελεστή ύψους 35%⁴². Μία πρώτη εκτίμηση της εν λόγω φορολογικής επιλογής φαίνεται να καθιστά τη Μάλτα απρόσιτη σε νέες επενδύσεις. Ωστόσο, η άποψη αυτή δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα καθώς η νησιωτική αυτή χώρα είναι το μόνο κράτος μέλος που έχει προβλέψει ένα πλήρες σύστημα καταλογισμού έτσι ώστε να εξαλείφει τη διπλή φορολογία των εταιρικών κερδών. Ως εκ τούτου, ο φόρος που βαρύνει την εταιρεία καταλογίζεται στον μέτοχο σε περίπτωση διανομής μερίσματος.

Παράλληλα, αξίζει να τονιστεί ότι οι εταίροι των εταιρειών με έδρα τη Μάλτα δεν επιβαρύνονται με πρόσθετους φόρους κατά τη λήψη των μερισμάτων. Επίσης, πολύ συχνά οι εταίροι λαμβάνουν επιστροφή φόρου όταν τα εισοδήματά τους πρέπει να

⁴²Taxation trends in the European Union, Eurostat, Statistical Books, 2015 edition

φορολογηθούν με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από τον προαναφερθέντα, ο οποίος επιβάλλεται στα εισοδήματα των νομικών προσώπων.

Ένας ακόμα σπουδαίο πλεονέκτημα που προσφέρει το φορολογικό περιβάλλον της Μάλτας είναι ότι προβλέπει ένα σύστημα φόρων αναφορικά με τα διανεμόμενα μερίσματα. Συγκεκριμένα, ανάλογα με τη φύση του φορολογητέου κέρδους, επιστροφή φόρου ύψους 6/7, 5/6 ή 2/3 εκ του πληρωθέντος φόρου από την εταιρεία δύναται να επιστραφεί στον εταίρο. Επομένως, ο αποτελεσματικός δείκτης φόρου μειώνεται στο 5%.

Δεν θα μπορούσαμε να παραλείψουμε ότι χορηγείται πλήρης απαλλαγή φορολογικής συμμετοχής σε σχέση με τα έσοδα από μερίσματα που προέρχονται από μια συμμετέχουσα εκμετάλλευση και την υπεραξία που προέρχεται από τη μεταβίβαση της εν λόγω holding εταιρείας. Βέβαια, προκειμένου να κριθεί μία εταιρεία ως participating holding, θα πρέπει να πληρείται μία σειρά από προϋποθέσεις, οι οποίες παρεμποδίζουν την καταχρηστική συμπεριφορά σε σχέση με την υπό κρίση νομοθετική επιλογή.

Πέραν όλων των ανωτέρω, έχουν τεθεί σε ισχύ αναπτυξιακοί νόμοι, οι οποίοι παρέχουν κίνητρα για τη σύσταση ή ενίσχυση εταιρειών που ασχολούνται με συγκεκριμένους επιχειρηματικούς κλάδους. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η Κυβέρνηση της Μάλτας προωθεί αναπτυξιακές δράσεις για τους τομείς της παραγωγής υλικών, μηχανικών κατασκευών και εξοπλισμών και παράλληλα ιδιαίτερη μέριμνα λαμβάνεται για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την αγροτική παραγωγή και την αλιεία. Σαφώς, ο κατάλογος των κλάδων επιχειρηματικότητας για τους οποίους προωθούνται ευνοϊκά μέτρα δεν περιορίζεται στους ανωτέρω αλλά είναι πολύ πιο εκτενής.

Εκτός από τους προαναφερθέντες αναπτυξιακούς νόμους αξίζει να σταθούμε και στην «φιλική» φορολογική πολιτική προς τα υποκαταστήματα των ξένων εταιρειών-branches of overseas companies-, τα οποία βρίσκονται στο έδαφος της Μάλτας. Η ευνοϊκή αυτή πολιτική συνίσταται στο γεγονός ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που αποκτώνται στη Μάλτα. Επιπλέον, οι εταίροι, οι οποίοι δεν είναι κάτοικοι της, απολαμβάνουν τα ίδια ακριβώς πλεονεκτήματα με τους εταίρους

κατοίκους της Μάλτας, όπως είναι η επιστροφή μέρους των καταβληθέντων φόρων, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις. Ακόμα, δεν επιβάλλεται φόρος παρακράτησης στα κέρδη του υποκαταστήματος κατά τη διανομή τους στους εταίρους μη κατοίκους της Μάλτας.

Επιπροσθέτως, στην περίπτωση των υποκαταστημάτων εξωχώριων εταιρειών εφαρμόζονται οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Μάλτα με πληθώρα χωρών, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας. Εν κατακλείδι, συμπεραίνουμε ότι η ίδρυση ενός υποκαταστήματος στη Μάλτα συγκεντρώνει δύο σημαντικά πλεονεκτήματα: αφενός δύναται να έχει εμπορική δράση μεγάλης εμβέλειας εκτεινόμενη σε ένα ευρύτατο χωρικό και διατομεακό φάσμα και αφετέρου έχει όχι απλά την ίδια αντιμετώπιση με τις εγχώριες επιχειρήσεις –φορολογούμενη με το ίδιο σύστημα και δείκτες φορολογίας με τις τελευταίες- αλλά πολύ περισσότερο απολαμβάνει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ως «φιλοξενούμενο επιχειρηματικό μόρφωμα» στο έδαφος της Δημοκρατίας της Μάλτας.

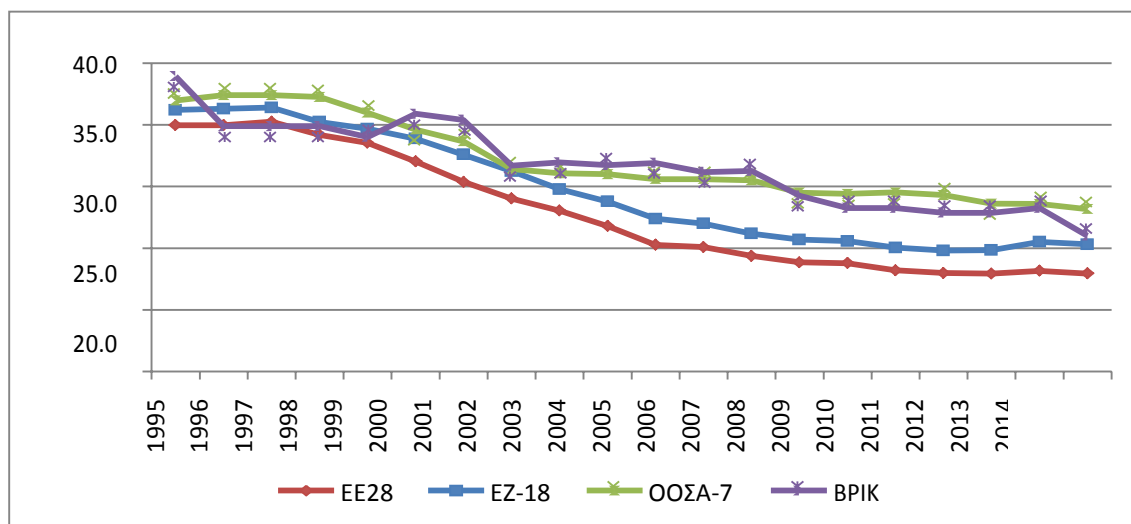
4.8 Αναθεώρηση της εταιρικής φορολογίας στην ΕΕ

Προτεραιότητα της Ευρώπης πάντοτε αποτελούσε η προώθηση της βιώσιμης ανάπτυξης και των επενδύσεων στο πλαίσιο μιας βαθύτερης και δικαιότερης ενιαίας αγοράς. Οι ισχύοντες κανόνες όμως για τη φορολόγηση των εταιρειών δεν είναι πλέον κατάλληλοι για το σύγχρονο πλαίσιο. Ορισμένες εταιρείες εκμεταλλεύονται την κατάσταση για να μεταφέρουν τεχνητά τα κέρδη τους στην περιοχή δικαιοδοσίας με τον χαμηλότερο φόρο και να ελαχιστοποιήσουν τη συνολική φορολογική εισφορά τους. Άλλες εταιρείες εξακολουθούν να υπόκεινται σε διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων τους από περισσότερα από ένα κράτη μέλη. Η τρέχουσα έλλειψη συντονισμού μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών, δημιουργεί εμπόδια στις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ενιαία αγορά, καθώς έχουν να αντιμετωπίσουν 28 διαφορετικές φορολογικές βάσεις, με διαφορετικούς συντελεστές φορολόγησης των εταιρειών γεγονός που δημιουργεί μεγάλο κόστος συμμόρφωσης και διοικητικό φόρτο επιζήμιο για την ευρωπαϊκή ανταγωνιστικότητα.

Δίνει επιπλέον τη δυνατότητα στις εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις ασυμφωνίες. Ο έντονος ανταγωνισμός για τις κινητές φορολογικές βάσεις δημιούργησε νέες ευκαιρίες επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ενώ άλλες εταιρείες εξακολουθούν να

αντιμετωπίζουν διπλή φορολόγηση. Το παρακάτω διάγραμμα που αφορά τους θεσμοθετημένους συντελεστές φορολογίας εταιρειών για τα έτη 1995-2014 αποδεικνύει ότι η γενική μείωση των εκ του νόμου προβλεπόμενων φορολογικών συντελεστών είναι ιδιαίτερα έντονη στη ζώνη του ευρώ και σε ολόκληρη την ΕΕ, ενώ οι αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας στην ενιαία αγορά επιτρέπουν ακόμη μεγαλύτερη κινητικότητα φορολογικών βάσεων και κερδών.

Θεσμοθετημένοι συντελεστές φορολογίας εταιρειών 1995-2014⁴³



Όπως αναφέρεται στην Ετήσια Επισκόπηση της Ανάπτυξης για το 2015, των φορολογικών βάσεων, η απλούστευση και η ενισχυμένη διαφάνεια μπορούν να συμβάλουν στην αύξηση της αποδοτικότητας του φορολογικού συστήματος και στη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης, καθώς και στην καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού⁴⁴.

Αν και οι περισσότερες κυβερνήσεις έχουν διευρύνει τη φορολογική βάση ώστε να αντισταθμίσουν τουλάχιστον εν μέρει τους χαμηλότερους συντελεστές, ορισμένες εξ αυτών παρέχουν στοχευμένα καθεστώτα ή αποφάσεις που προβλέπουν σημαντικά χαμηλότερους συντελεστές για ορισμένους τύπους εισοδημάτων ή επιχειρήσεων.

⁴³COM(2015) 302 final: Ένα δικαιότερο και αποδοτικότερο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών στην ευρωπαϊκή ένωση, 5 νευραλγικοί τομείς δράσης

⁴⁴COM(2014) 902 final της 28.11.2014, σ. 15

Επίσης, η πλειονότητα των συστημάτων φορολογίας εταιρικών εισοδημάτων ευνοούν την προσφυγή στον δανεισμό σε βάρος των ιδίων κεφαλαίων, επιτρέποντας την έκπτωση των τόκων από τον φόρο ενώ δεν παρέχουν παρόμοια μεταχείριση στα ίδια κεφάλαια. Αυτό ενδέχεται να οδηγήσει σε υπερβολική εξάρτηση των επιχειρήσεων από το χρέος, γεγονός που μπορεί να περιορίσει τις επενδύσεις.

Σε διεθνές επίπεδο, ο ΟΟΣΑ επεξεργάζεται ένα σχέδιο σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (BEPS) σκοπός του οποίου είναι να κλείσουν τα νομοθετικά κενά που διευκολύνουν την φοροαποφυγή και να εξευρεθούν λύσεις στα σημερινά φορολογικά προβλήματα. Η ΕΕ μπορεί να αξιοποιήσει τις διεθνείς αυτές μεταρρυθμίσεις και πρέπει να εξετάσει τον καλύτερο τρόπο ενσωμάτωσης των αποτελεσμάτων του σχεδίου BEPS σε επίπεδο ΕΕ.

4.9 Ο κρίσιμος ρόλος της ΚΕΒΦΕ

Η κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιρειών (ΚΕΒΦΕ), την οποία πρότεινε η Επιτροπή το 2011, θα μπορούσε να αποτελέσει ένα εξαιρετικά αποτελεσματικό εργαλείο για την επίτευξη του στόχου για δικαιότερη και αποδοτικότερη φορολόγηση. Μάλιστα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με ανακοίνωση της στις 25/10/2016 έκανε λόγο για ριζική αλλαγή του τρόπου με τον οποίο φορολογούνται οι εταιρείες στην ενιαία αγορά, προκειμένου να επιτευχθεί ένα πιο δίκαιο και ευνοϊκό για την ανάπτυξη σύστημα φορολόγησης των εταιρειών.

Βάσει του νέου τρόπου θα είναι η προσαρμοσμένη Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας των Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ), χαρακτηριστικό που εκτιμάται ότι θα απλουστεύσει την ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ενιαία αγορά και θα μειώσει το κόστος της, ενώ ταυτόχρονα θα αποτελέσει ισχυρό εργαλείο για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Η ΚΕΒΦΕ αναμένεται να μειώσει την πολυπλοκότητα και το κόστος συμμόρφωσης των διασυννοριακών επιχειρήσεων, οι οποίες θα πρέπει να τηρούν ένα μόνο σύνολο κανόνων για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους, αντί να αντιμετωπίζουν 28 διαφορετικά συστήματα. Επιπλέον, η ενοποίηση παρέχει στους ομίλους το σημαντικό πλεονέκτημα να μπορούν να αντισταθμίζουν τη ζημία σε ένα κράτος μέλος με τα κέρδη σε ένα άλλο.

Παράλληλα, η ΚΕΒΦΕ θα μπορούσε να αποδειχθεί ιδιαίτερα αποτελεσματική στην αντιμετώπιση της μεταφοράς των κερδών και των εταιρικών φορολογικών

καταχρήσεων στην ΕΕ. Η κοινή βάση θα εξαλείψει τις ασυμφωνίες μεταξύ των εθνικών συστημάτων, τα οποία συχνά εκμεταλλεύονται οι εταιρείες επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, και θα καταργήσει τη δυνατότητα χρήσης προτιμησιακών καθεστώτων για τη μεταφορά κερδών. Η δυνατότητα παραποίησης των τιμών μεταβίβασης θα εξαλειφθεί, εφόσον δεν θα λαμβάνονται υπόψη οι ενδοομιλικές συναλλαγές. Η ΚΕΒΦΕ θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει χρήσιμο μέσο για την αντιμετώπιση της ευνοϊκής μεταχείρισης του χρέους. Επιπλέον, η κοινή βάση θα εισαγάγει πλήρη διαφάνεια όσον αφορά τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή κάθε περιοχής δικαιοδοσίας, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό το πεδίο για την άσκηση επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Σε σύγκριση με την προηγούμενη πρόταση του 2011, το νέο σύστημα φορολόγησης των εταιριών:

- ✓ θα είναι υποχρεωτικό για τους μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους, οι οποίοι επιδίδονται περισσότερο σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, καθιστώντας σαφές ότι οι εταιρείες με συνολικά έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ ετησίως θα φορολογούνται εκεί όπου πραγματοποιούν τα κέρδη τους
- ✓ θα αντιμετωπίσει τα νομικά κενά που υφίστανται επί του παρόντος σε σχέση με τη μετατόπιση κερδών για φορολογικούς σκοπούς
- ✓ θα ενθαρρύνει τις εταιρείες να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητές τους με ίδια κεφάλαια και να αξιοποιούν τις αγορές αντί να προσφεύγουν στον δανεισμό
- ✓ θα ενθαρρύνει την καινοτομία μέσω φορολογικών κινήτρων για δράσεις έρευνας και ανάπτυξης (R&D) που συνδέονται με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

Ο αντιπρόεδρος της Ευρωπαϊκής επιτροπής Βάλντις Ντομπρόβσκις δήλωσε: «[...] Η φορολογική πολιτική πρέπει να στηρίζει τους στόχους της ΕΕ για οικονομική ανάπτυξη και κοινωνική δικαιοσύνη. Οι σημερινές προτάσεις στοχεύουν στην τόνωση της ανάπτυξης και των επενδύσεων, στη στήριξη των επιχειρήσεων και στη διασφάλιση της

δικαιοσύνης. Το υφιστάμενο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών ευνοεί περισσότερο τη χρηματοδότηση των εταιρειών μέσω δανειακών αντί ιδίων κεφαλαίων. Ο περιορισμός της ευνοϊκής μεταχείρισης των δανειακών έναντι των ιδίων κεφαλαίων στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος αποτελεί σημαντικό στοιχείο του σχεδίου δράσης για την Ένωση Κεφαλαιαγορών και υπογραμμίζει τη δέσμευσή μας να υλοποιήσουμε αυτό το σχέδιο.»

Η ΚΕΒΦΕ πρέπει να σημειωθεί ότι δεν καλύπτει τους φορολογικούς συντελεστές των εταιρειών, δεδομένου ότι αυτοί εξακολουθούν να εμπίπτουν στην εθνική δικαιοδοσία. Ωστόσο, η ΚΕΒΦΕ θα δημιουργήσει ένα πιο διαφανές, αποτελεσματικό και δίκαιο σύστημα υπολογισμού της φορολογικής βάσης των διασυνοριακών εταιρειών, το οποίο θα συμβάλει στη ριζική μεταρρύθμιση της φορολογίας των εταιρειών σε όλη την ΕΕ.

Επιπλέον η ΚΕΒΦΕ:

- ✓ θα βελτιώσει την ενιαία αγορά για τις επιχειρήσεις. Οι εταιρείες θα έχουν πλέον τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν ένα ενιαίο σύνολο κανόνων και να υποβάλλουν φορολογική δήλωση σε μία μόνο φορολογική αρχή για όλες τις δραστηριότητές τους στην ΕΕ. Θα δίνονται κίνητρα σε δραστηριότητες που ευνοούν την ανάπτυξη, όπως οι επενδύσεις σε Εξαγορές & Συγχωνεύσεις και η χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια, στηρίζοντας έτσι τους ευρύτερους στόχους της τόνωσης της ανάπτυξης, της απασχόλησης και των επενδύσεων. Οι εταιρείες θα μπορούν να αντισταθμίζουν τα κέρδη που πραγματοποιούν σε ένα κράτος μέλος με τις ζημίες που υφίστανται σε άλλο.
- ✓ θα συμβάλει στην πάταξη της φοροαποφυγής, εξαλείφοντας τις αναντιστοιχίες μεταξύ των εθνικών συστημάτων, τις οποίες εκμεταλλεύονται σήμερα οι εταιρείες που επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Θα καταργήσει επίσης τις τιμές μεταβίβασης και τα προτιμησιακά καθεστώτα, που αποτελούν σήμερα τα κυριότερα μέσα φοροαποφυγής. Προβλέπει επίσης αυστηρά μέτρα κατά των καταχρήσεων, προκειμένου να τεθεί τέλος στην πρακτική των εταιρειών να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες εκτός ΕΕ.
- ✓ θα στηρίζει την ανάπτυξη, την απασχόληση και τις επενδύσεις στην ΕΕ. Θα προσφέρει στις εταιρείες σταθερούς και προβλέψιμους κανόνες, συνθήκες

δίκαιου και θεμιτού ανταγωνισμού, καθώς και μείωση των δαπανών και του διοικητικού φόρτου. Οι εταιρείες θα έχουν μεγάλες φορολογικές ελαφρύνσεις όσον αφορά τις δαπάνες τους για την έρευνα και την ανάπτυξη, κάτι που θα ωφελήσει ιδιαίτερα τις νέες και καινοτόμες επιχειρήσεις που θα επιλέξουν να ενταχθούν στο νέο σύστημα.

4.9.1 Φορολογία στον τόπο που πραγματοποιούνται τα κέρδη

Οι εταιρείες που επωφελούνται από την ενιαία αγορά και παράγουν κέρδη θα πρέπει να καταβάλλουν φόρο επί των κερδών αυτών εντός της ΕΕ, στον τόπο δραστηριότητας. Ωστόσο, ορισμένες εταιρείες εκμεταλλεύονται τις διαφορές των εθνικών φορολογικών διατάξεων για τη μεταφορά κερδών. Μεταφέρουν τα κέρδη από τον τόπο όπου προκύπτουν σε κράτη μέλη που παρέχουν χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και προτιμησιακά καθεστώτα, καθώς και σε τρίτες χώρες, χωρίς να υπάρχει καμία σύνδεση με τον τόπο όπου παράγεται η αξία.

Η πλήρης εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ θα διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην ενίσχυση της σύνδεσης μεταξύ της φορολογίας και του τόπου στον οποίο πραγματοποιούνται κέρδη. Ταυτόχρονα, συνεχίζονται οι εργασίες στο πλαίσιο της πρότασης, η οποία εξετάζεται από το Συμβούλιο, σχετικά με ορισμένες διεθνείς πτυχές της κοινής βάσης που συνδέονται με το σχέδιο BEPS. Για παράδειγμα, η κοινή βάση θα περιλαμβάνει την προσαρμογή του ορισμού της «μόνιμης εγκατάστασης» έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να μην μπορούν με τεχνητό τρόπο να αποφεύγουν να έχουν φορολογητέα παρουσία στα κράτη μέλη στα οποία ασκούν οικονομική δραστηριότητα⁴⁵, καθώς και τη βελτίωση της νομοθεσίας περί ελεγμένων αλλοδαπών εταιρειών⁴⁶, η οποία εξασφαλίζει την ουσιαστική φορολόγηση των κερδών που μεταφέρονται σε χώρες με χαμηλό ή μηδενικό φόρο.

⁴⁵Σε διεθνές επίπεδο πραγματοποιούνται αλλαγές στον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης (ΜΕ), ώστε να αποτρέπεται η τεχνητή αποφυγή του καθεστώτος ΜΕ σε σχέση με το σχέδιο BEPS, μεταξύ άλλων μέσω της χρήσης μεσιτικών διακανονισμών και εξαιρέσεων για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

⁴⁶Σε διεθνές επίπεδο, καταβάλλονται προσπάθειες για την εξέταση της BEPS με τη χρήση νομοθεσίας για τις ελεγμένες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ). Πολλές χώρες έχουν ήδη θεσπίσει κανόνες για τις ΕΑΕ, αλλά οι εν λόγω κανόνες δεν αντιμετωπίζουν πάντα την BEPS με σφαιρικό τρόπο.

4.9.2 Βελτίωση του πλαισίου τιμών μεταβίβασης στην Ε.Ε

Οι κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης έχουν στόχο να διασφαλίσουν ότι η τιμή των συναλλαγών στο εσωτερικό του ομίλου είναι συγκρίσιμη με τις αγοραίες τιμές και ότι τα κέρδη κατανομούνται με δίκαιο τρόπο μεταξύ περιοχών δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται μια πολυεθνική επιχείρηση. Ωστόσο, είναι σαφές ότι το ισχύον σύστημα τιμών μεταβίβασης δεν είναι πλέον αποτελεσματικό στη σύγχρονη οικονομία. Τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι φορολογικές διοικήσεις θεωρούν ότι το ισχύον σύστημα είναι πολύπλοκο. Επιπλέον, το σύστημα μπορεί να παραποιηθεί από τις επιχειρήσεις για να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε περιοχές δικαιοδοσίας με χαμηλό ή μηδενικό φόρο.

Στο πλαίσιο του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ, διατυπώθηκαν κατευθυντήριες γραμμές με στόχο να εξασφαλιστεί ότι το αποτέλεσμα της εφαρμογής των κανόνων σε θέματα τιμών μεταβίβασης αντικατοπτρίζει τη δημιουργία αξίας. Συνεπώς, η Επιτροπή θα αρχίσει εργασίες με τα κράτη μέλη και τις επιχειρήσεις για την αξιοποίηση των εν λόγω κανόνων και την ανάπτυξη συντονισμένης και πιο συγκεκριμένης εφαρμογής τους στο εσωτερικό της ΕΕ, η οποία θα αντικατοπτρίζει την οικονομική πραγματικότητα της ενιαίας αγοράς. Οι πρόσφατες προτάσεις του ΟΟΣΑ και της ΕΕ με στόχο την αύξηση της διαφάνειας θα παρέχουν νέα στοιχεία που μπορούν να δώσουν στις φορολογικές διοικήσεις τη δυνατότητα να εντοπίζουν ενδοομιλικές συναλλαγές που απαιτούν περαιτέρω διερεύνηση.

4.10 Πρόσθετα μέτρα για βελτίωση του φορολογικού περιβάλλοντος

Κάθε αναθεώρηση του πλαισίου εταιρικής φορολογίας στην ΕΕ θα πρέπει να επικεντρωθεί στη δημιουργία ενός περιβάλλοντος που ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις και δίνει ώθηση για την ανάπτυξη και τη δημιουργία θέσεων εργασίας στην ενιαία αγορά. Ο άκρατος φορολογικός ανταγωνισμός, που διευκολύνει τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό ορισμένων επιχειρήσεων, δημιουργεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις, παρεμποδίζει την ευνοϊκή για την ανάπτυξη φορολογία και κατακερματίζει την ενιαία αγορά

Για τη δημιουργία ευνοϊκότερου επιχειρηματικού περιβάλλοντος στην ΕΕ, πρέπει να υπάρχει μεγαλύτερος συντονισμός μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα της φορολογικής πολιτικής, και να ληφθούν μέτρα για τη μείωση της διοικητικής

επιβάρυνσης, του κόστους συμμόρφωσης και των φορολογικών εμποδίων στην ενιαία αγορά.

4.10.1 Αντιστάθμιση ζημιών σε διασυνοριακό επίπεδο

Ένα σημαντικό μέτρο έως την πλήρη ενοποίηση της ΚΕΒΦΕ είναι να μπορούν οι οντότητες του ομίλου να αντισταθμίζουν κέρδη και ζημίες που πραγματοποιούν σε διαφορετικά κράτη μέλη. Με τον τρόπο αυτό θα αρθεί ένα σημαντικό φορολογικό εμπόδιο στην ενιαία αγορά για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι θα έχουν προσωρινή διασυνοριακή φορολογική ελάφρυνση λόγω ζημιών, ούτως ώστε να πληρώνουν φόρο επί των καθαρών κερδών τους στην ΕΕ.

Για να εξασφαλιστεί ότι ένα κράτος μέλος δεν φέρει το βάρος ζημιών που έχουν προκύψει σε άλλο κράτος μέλος, θα υπάρχει μηχανισμός για την ανάκτηση των χαμένων εσόδων μόλις η οντότητα του ομίλου πραγματοποιήσει νέα κέρδη. Η Επιτροπή σχεδιάζει να συμπεριλάβει την πρωτοβουλία αυτή ως ένα από τα στάδια στην αναθεωρημένη της πρόταση για την ΚΕΒΦΕ.

4.10.2 Βελτίωση μηχανισμών επίλυσης διαφορών διπλής φορολόγησης

Διπλή φορολόγηση υπάρχει όταν περισσότερα του ενός κράτη μέλη φορολογούν τα ίδια εισοδήματα. Αυτό μπορεί να αποτελέσει σοβαρό φορολογικό εμπόδιο για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται άσκοπες δαπάνες και διοικητικές επιβαρύνσεις για τις επιχειρήσεις. Η διπλή φορολόγηση στην ενιαία αγορά έχει αρνητικές συνέπειες στις διασυνοριακές επενδύσεις και οδηγεί σε οικονομικές στρεβλώσεις. Τα περισσότερα κράτη μέλη έχουν συνάψει διμερείς φορολογικές συμφωνίες μεταξύ τους για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, και, όταν προκύπτουν διαφορές, υπάρχουν διαδικασίες επίλυσής τους. Οι διαδικασίες αυτές είναι ωστόσο χρονοβόρες, δαπανηρές και δεν καταλήγουν πάντοτε σε συμφωνία. Η πολυμερής σύμβαση διαιτησίας μεταξύ των κρατών μελών για την επίλυση διαφορών μεταξύ των κρατών μελών προβλέπει κάποιες απαλλαγές. Το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διαιτησίας περιορίζεται στις διαφορές των τιμών μεταβίβασης και δεν υπάρχει τρόπος άσκησης προσφυγής κατά της ερμηνείας των κανόνων.

4.11 Πρόοδος στον τομέα της φορολογικής διαφάνειας

Η διαφάνεια είναι ζωτικής σημασίας για τη διασφάλιση δικαιότερης φορολόγησης, τόσο στην ΕΕ όσο και διεθνώς. Είναι σημαντική για την καταπολέμηση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών και για να εξασφαλιστεί ότι η φορολογία ανταποκρίνεται στον τομέα της οικονομικής δραστηριότητας. Η Επιτροπή δίνει προτεραιότητα στη βελτίωση της φορολογικής διαφάνειας στην ενιαία αγορά και έχει ήδη προωθήσει ορισμένες σημαντικές πρωτοβουλίες προς αυτή την κατεύθυνση. Πιο συγκεκριμένα, η πρόταση για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις διασυννοριακές φορολογικές συμφωνίες, που υποβλήθηκε τον Μάρτιο του 2015, θα εξασφαλίσει μεγαλύτερη διαφάνεια και συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών και καλύτερη προστασία των φορολογικών βάσεων από τις κυβερνήσεις.

Από το 2012, η Επιτροπή εξέδωσε συστάσεις⁴⁷ σχετικά με την εφαρμογή μέτρων για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την ενθάρρυνση τρίτων χωρών να εφαρμόζουν ελάχιστα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης σε φορολογικά θέματα. Στόχος των συστάσεων ήταν να δημιουργηθεί μια κοινή προσέγγιση για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας, ούτως ώστε να δημιουργηθεί ισχυρή στάση της ΕΕ έναντι αυτών.

Η εφαρμογή των εν λόγω συστάσεων παρακολουθείται μέσω της πλατφόρμας για τη χρηστή διακυβέρνηση στον φορολογικό τομέα, η οποία δημιουργήθηκε για τον σκοπό αυτό.

Η Επιτροπή προέβη άμεσα στη δημοσίευση ενός πανευρωπαϊκού καταλόγου μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας τρίτων χωρών, με βάση τον οποίο θα γίνεται η εξέταση των τρίτων χωρών για εκτίμηση της συμμόρφωσης με τα πρότυπα χρηστής διακυβέρνησης στον φορολογικό τομέα.

Ως δεύτερο βήμα, η Επιτροπή είναι διατεθειμένη να συντονίσει πιθανά αντίμετρα έναντι μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας για την αντιμετώπιση περιπτώσεων έλλειψης συμμόρφωσης με την αρχή της χρηστής διακυβέρνησης σε φορολογικά θέματα.

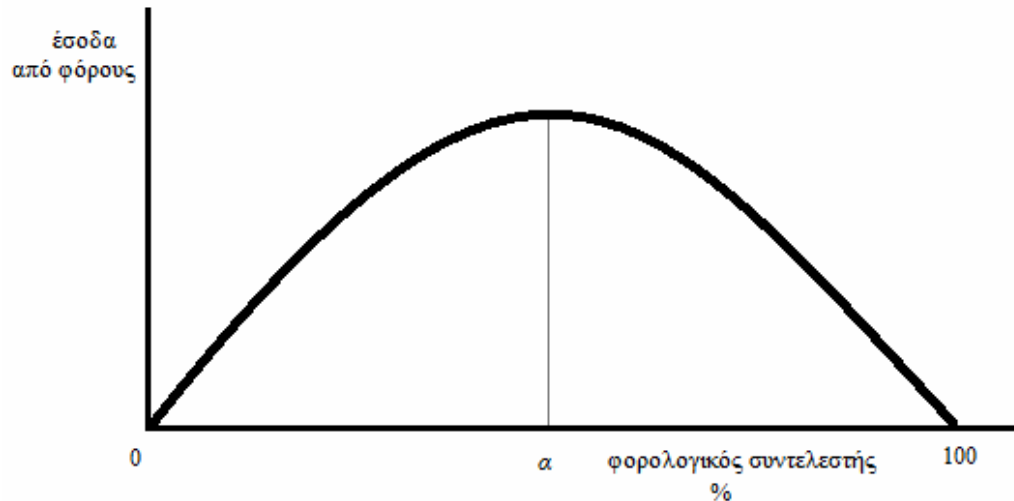
⁴⁷C(2012)8806 και C(2012)8805

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Φορολογία και δημόσια έσοδα

5.1 Η καμπύλη Laffer

Η εύρεση του ιδανικού ύψους των φορολογικών συντελεστών, σε ότι αφορά την αύξηση των δημοσίων εσόδων, μπορεί να γίνει (σε καθαρά θεωρητική προσέγγιση), με τη χρήση της καμπύλης Laffer.

Διάγραμμα 3- Η καμπύλη Laffer



Όπου $\alpha\%$ = Ιδανικός συντελεστής

Η βασική ιδέα πίσω από τη σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και τα φορολογικά έσοδα είναι ότι οι αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές έχουν δύο επιπτώσεις επί των εσόδων: την αριθμητική επίδραση και την οικονομική επίδραση.

Η **αριθμητική επίδραση**, έχει ως αποτέλεσμα ότι αν οι φορολογικοί συντελεστές μειωθούν, τα φορολογικά έσοδα (ανά ευρώ της φορολογικής βάσης) θα μειωθούν κατά το ποσό της μείωσης του ποσοστού. Ενώ με την αύξηση των φορολογικών συντελεστών ισχύει το αντίθετο, δηλαδή θα αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα.

Η **οικονομική επίδραση**, ωστόσο, αναγνωρίζει τον θετικό αντίκτυπο που έχουν οι χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές για την εργασία, την παραγωγή και την απασχόληση και συνεπώς, για τη φορολογική βάση, με την παροχή κινήτρων για την αύξηση των δραστηριοτήτων αυτών. Αντιθέτως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών έχει την αντίθετη οικονομική επίδραση γιατί στην ουσία είναι σαν να τιμωρεί τις ανωτέρω φορολογητέες δραστηριότητες.

Η αριθμητική επίδραση λειτουργεί πάντα προς την αντίθετη κατεύθυνση από την οικονομική επίδραση. Ως αποτέλεσμα, όταν συνδυάζονται η οικονομική επίδραση και

η αριθμητική επίδραση στη μεταβολή των φορολογικών συντελεστών, οι συνέπειες της αλλαγής των φορολογικών συντελεστών επί του συνόλου των φορολογικών εσόδων δεν είναι πάντα προφανείς. Ισχύουν δύο βασικές υποθέσεις:

- ✓ Αν ο φορολογικός συντελεστής είναι μηδενικός τότε και τα δημόσια έσοδα θα είναι μηδενικά.
- ✓ Αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 100% τα δημόσια έσοδα θα είναι πάλι μηδενικά.

Οι ανωτέρω δύο υποθέσεις στηρίζονται στο γεγονός ότι η καμπύλη των δημοσίων εσόδων τέμνει τον άξονα όπου καταγράφεται ο φορολογικός συντελεστής στα σημεία εκείνα όπου ο φορολογικός συντελεστής ισούται αντίστοιχα με 0% και 100%. Άρα, όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι 0% ή 100% τότε τα δημόσια έσοδα εκμηδενίζονται. Μεταξύ αυτών των δύο άκρων υπάρχουν δύο φορολογικοί συντελεστές όπου θα εισπραχθεί το ίδιο ποσό των εσόδων:

- ✓ ένας υψηλός φορολογικός συντελεστής σε μια μικρή φορολογική βάση
- ✓ ένας χαμηλός φορολογικός συντελεστής σε μια μεγάλη φορολογική βάση.

Η ίδια καμπύλη του Laffer δεν αναφέρει αν μια φορολογική περικοπή θα αυξήσει ή θα μειώσει τα έσοδα. Οι αντιδράσεις των εσόδων σε μια αλλαγή των φορολογικών συντελεστών θα εξαρτώνται από το φορολογικό σύστημα που είναι σε ισχύ, τη χρονική περίοδο της αλλαγής, το ύψος των φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται ήδη, τα παραθυράκια των νόμων για φοροαποφυγή, και τις ροπές των παραγωγικών συντελεστών. Εάν οι υπάρχοντες φορολογικοί συντελεστές είναι πολύ υψηλοί, δηλαδή δεξιά του α%, τότε η μείωση των φορολογικών συντελεστών θα οδηγήσει σίγουρα σε αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Επιπρόσθετα, εκτός από την αριθμητική και οικονομική επίδραση που προαναφέρθηκαν, υπάρχει και η επίδραση της μείωσης των φορολογικών συντελεστών στις δαπάνες του προϋπολογισμού. Οι φορολογικές ελαφρύνσεις δημιουργούν κίνητρο για να αυξηθεί η παραγωγή, η απασχόληση και η παραγωγή και με αυτόν τον τρόπο βοηθούν στην εξισορρόπηση του προϋπολογισμού μειώνοντας κάποιους πόρους από το σκέλος των δαπανών. Αυτό επιτυγχάνεται λόγω του ότι η

ταχύτερα αναπτυσσόμενη οικονομία οδηγεί σε μείωση της ανεργίας και σε υψηλότερα εισοδήματα, με αποτέλεσμα τη μείωση του αριθμού των επιδομάτων ανεργίας και των άλλων προγραμμάτων κοινωνικής πρόνοιας.

Με δεδομένα τα ανωτέρω τίθεται ίσως το πιο κρίσιμο ερώτημα, ήτοι «Αν μειωθεί ο φορολογικός συντελεστής θα έχουμε αύξηση ή μείωση των δημοσίων εσόδων;».

Για να απαντηθεί το ερώτημα αυτό χρειάζεται να απαντηθεί ένα άλλο ερώτημα, ήτοι «ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει σήμερα είναι μικρότερος ή μεγαλύτερος του α%;». Αν η απάντηση είναι ότι ο ισχύων συντελεστής είναι μεγαλύτερος του α% τότε μια μείωσή του θα αυξήσει τα δημόσια έσοδα. Διαφορετικά αν είναι μικρότερος ή ίσος του α% τότε η μείωσή του θα μειώσει τα δημόσια έσοδα. Βέβαια για να ολοκληρωθεί η προσέγγιση θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη ότι ο α% δεν μπορεί να εκτιμηθεί με ακρίβεια συνεπώς δεν μπορεί να πει κανείς με σιγουριά αν βρισκόμαστε, ανά φορολογικό αντικείμενο, δεξιά (μεγαλύτερος συντελεστής) ή αριστερά (μικρότερος συντελεστής) του σημείου α% ειδικά σήμερα που βιώνουμε μια πρωτόγνωρη κατάσταση.

Παρακάτω παρουσιάζονται τρία σημαντικά μεγέθη⁴⁸ που αναφέρονται στο μέγεθος, τη χρονική στιγμή και τον τόπο των φορολογικών περικοπών.

✓ *Το μέγεθος φορολογικών περικοπών*

Οι άνθρωποι δεν εργάζονται, καταναλώνουν, ή επενδύουν για να πληρώνουν φόρους. Αντίθετα, εργάζονται και επενδύουν για να κερδίσουν εισόδημα μετά τον φόρο, και καταναλώνουν για να αποκτήσουν τις καλύτερες μετά φόρων αγορές. Συνεπώς, οι άνθρωποι δεν ενδιαφέρονται για το προ φόρων εισόδημα, αλλά για το εισόδημα που απομένει μετά φόρων.

Για παράδειγμα χρησιμοποιώντας τις φορολογικές περικοπές του προέδρου Kennedy στα μέσα της δεκαετίας του 1960, είναι εύκολο να δείξουμε ότι όμοια ποσοστά φορολογικών περικοπών, όταν και όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί, έχουν μεγαλύτερη επίδραση από όταν και όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί.

⁴⁸Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris Yagan, 2009, Optimal taxation in theory and practice. Journal of Economic Perspectives

Όταν ο Πρόεδρος John F. Kennedy ανέλαβε τα καθήκοντά του το 1961, ο υψηλότερος ομοσπονδιακός **οριακός φορολογικός συντελεστής** ήταν 91 τοις εκατό και ο χαμηλότερος ήταν 20 τοις εκατό. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι με την απόκτηση 1,00 δολαρίου προ φόρων, το υψηλότερο κλιμάκιο εισοδήματος θα λάμβανε 0,09 δολάρια μετά φόρων, ενώ το χαμηλότερο κλιμάκιο εισοδήματος θα λάμβανε 0,80 δολάρια μετά τους φόρους. Ως το 1965, και αφού οι φορολογικές περικοπές του Kennedy ήταν σε πλήρη ισχύ, ο υψηλότερος ομοσπονδιακός οριακός φορολογικός συντελεστής είχε μειωθεί στο 70 τοις εκατό (μείωση 21 τοις εκατό σε σχέση με το 1961) και ο χαμηλότερος οριακός φορολογικός συντελεστής έχει μειωθεί σε 14 τοις εκατό (δηλαδή 6 τοις εκατό χαμηλότερο). Έτσι, κερδίζοντας 1,00 δολάριο προ φόρων, ένα άτομο στην υψηλότερη φορολογική κλίμακα θα λάμβανε 0,30 δολάρια μετά φόρων, δηλαδή έχουμε μια αύξηση 233 τοις εκατό από τα 0,09 δολάρια μετά φόρων που ήταν το αντίστοιχο ποσό πριν αναλάβει τη θητεία του. Αντίστοιχα, ένα άτομο στη χαμηλότερη φορολογική κλίμακα θα λάμβανε 0,86 δολάρια μετά φόρων από 0,80 δολάρια που ήταν το αντίστοιχο ποσό (διαφορετικά η αύξηση στο μετά φόρων εισόδημα για κάποιον εργαζόμενο στο χαμηλότερο κλιμάκιο εισοδήματος είναι της τάξης του 7,5 τοις εκατό).

Το συμπέρασμα που μπορούμε με ευκολία να εξάγουμε από τα παραπάνω είναι ότι όσο μεγαλύτεροι είναι οι φορολογικοί συντελεστές, τόσο μεγαλύτερος θα είναι ο οικονομικός αντίκτυπος για ένα δεδομένο ποσοστού μείωσης των φορολογικών συντελεστών. Ομοίως, σύμφωνα με μια προοδευτική φορολογική δομή, ίσο ποσοστό μείωσης σε όλη την κλίμακα των φορολογικών συντελεστών θα έχει μεγαλύτερη επίπτωση στην υψηλότερη φορολογική κλίμακα και λιγότερο σε χαμηλότερες κλίμακες.

✓ *Χρονική στιγμή των φορολογικών περικοπών*

Η δεύτερη εξίσου σημαντική έννοια των φορολογικών περικοπών αφορά το χρονοδιάγραμμα αυτών των περικοπών. Στην προσπάθειά τους να κερδίσουν μετά φόρων εισόδημα, οι άνθρωποι μπορούν να αλλάξουν όχι μόνο το πόσο εργάζονται, αλλά το πότε θα εργάζονται, πότε θα επενδύουν, και πότε θα ξοδεύουν. Μικρότεροι αναμενόμενοι φορολογικοί συντελεστές στο μέλλον θα μειώσουν τη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα στην παρούσα χρονική περίοδο, καθώς οι άνθρωποι θα προσπαθήσουν να μετατοπίσουν τη δραστηριότητα έξω από τα όρια της σχετικά

υψηλότερης παρούσας φορολόγησης στη σχετικά χαμηλότερη φορολόγηση στο μέλλον. Ένα απλό παράδειγμα είναι το ότι οι άνθρωποι έχουν την τάση να μην κάνουν τα ψώνια τους σε ένα κατάστημα μια εβδομάδα πριν τη διαφημιζόμενη από το κατάστημα περίοδο εκπτώσεων. Με παρόμοιο τρόπο, για τις περιόδους πριν οι νομοθετημένες φορολογικές περικοπές τεθούν σε ισχύ, οι άνθρωποι θα προσπαθήσουν να αναβάλουν τυχόν εισόδημα και στη συνέχεια θα αποκτήσουν το συγκεκριμένο εισόδημα όταν οι φορολογικοί συντελεστές έχουν μειωθεί. Εκτιμώντας τις επιπτώσεις της φορολογικής νομοθεσίας, είναι επιτακτική ανάγκη να ξεκινήσει η μέτρηση της περιόδου φορολογικών περικοπών αφού έχουν τεθεί σε ισχύ.

✓ *Τοποθεσία φορολογικών περικοπών*

Οι άνθρωποι μπορούν επίσης να επιλέξουν το που κερδίζουν το μετά φόρων εισόδημά τους, το που επενδύουν τα χρήματά τους, και το που ξοδεύουν τα χρήματα αυτά. Οι φορολογικοί συντελεστές μπορεί να διαφέρουν σε περιφερειακό και εθνικό επίπεδο.

Σε συνέχεια των παραπάνω, αξίζει να σημειωθεί ότι την δεκαετία του 1980 αναπτύχθηκε στις ΗΠΑ μια έντονη αντιπαράθεση ως προς τον καλύτερο τρόπο να μειωθούν τα κρατικά ελλείμματα. Οι οπαδοί της μείωσης της φορολογίας επιχειρηματολογούσαν ότι η μείωση των συντελεστών φορολόγησης αυξάνει τα φορολογικά έσοδα του κράτους καθώς:

1. μειώνει το κίνητρο των φυσικών και νομικών προσώπων να φοροδιαφεύγουν,
2. ενισχύει την επιχειρηματική δραστηριότητα οδηγώντας σε μεγαλύτερους τζίρους που με την σειρά τους αυξάνουν την φορολογική βάση τόσο που το σύνολο των φορολογικών εσόδων του κράτους αυξάνονται,
3. αναιρούν το κίνητρο μετανάστευσης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία.

Για το ιστορικό της υπόθεσης, παραθέτουμε τα αποτελέσματα της πολιτικής Kennedy.

Στα τέσσερα χρόνια που προηγούνται των φορολογικών περικοπών του 1965, τα έσοδα των φόρων για την ομοσπονδιακή κυβέρνηση (προσαρμοσμένα στον πληθωρισμό) αυξάνονταν με μέσο ετήσιο ρυθμό 2,1 τοις εκατό, ενώ το σύνολο των κρατικών

εσόδων του φόρου εισοδήματος (ομοσπονδιακός, κρατικός και τοπικός) αυξάνονταν κατά 2,6 τοις εκατό ανά έτος.

Στα τέσσερα χρόνια μετά τη μείωση της φορολογίας, τα έσοδα των φόρων για την ομοσπονδιακή κυβέρνηση αυξάνονταν με ετήσιο ρυθμό 8,6 τοις εκατό σε ετήσια βάση ενώ το σύνολο των κρατικών εσόδων του φόρου εισοδήματος αυξάνονταν κατά 9,0 τοις εκατό σε ετήσια βάση. Τα κυβερνητικά έσοδα του φόρου εισοδήματος όχι μόνο αυξήθηκαν στα χρόνια που ακολούθησαν τη μείωση της φορολογίας, αλλά αυξάνονταν και με πολύ ταχύτερο ρυθμό.

Η μείωση του φόρου από τον Kennedy θέτει το παράδειγμα για τον πρόεδρο Ronald Reagan που θα ακολουθήσει περίπου 17 χρόνια αργότερα. Ο Reagan υποστήριζε ότι η μείωση της φορολογίας, θα αύξανε τα έσοδα από φόρους, και ότι η αρχή των μειωμένων συντελεστών φόρου εισοδήματος, που θα οδηγήσουν σε αυξημένα έσοδα, θα είχε ως αποτέλεσμα έναν κύκλο διαρκούς μείωσης της φορολόγησης, με επακόλουθο τις ολοένα και μεγαλύτερες εισπράξεις φόρων. Στην πραγματικότητα όμως οι ομοσπονδιακές εισπράξεις φόρων, υπό το Reagan, αυξήθηκαν με πολύ χαμηλό ρυθμό και ο διάδοχος του Τζώρτζ Μπους οδηγήθηκε στο να αυξήσει τους φόρους, έτσι ώστε να αποτρέψει μία ολική καταστροφή στον προϋπολογισμό.

Η πιο φανερή αλλαγή κατά τη διάρκεια της προεδρίας του Reagan ήταν οι δραματικές αλλαγές στους οριακούς φορολογικούς συντελεστές. Ο Reagan πίεσε, και πήρε από το Δημοκρατικό Κογκρέσο, σημαντικές μειώσεις στη φορολογία του κεφαλαιακού κέρδους και τους οριακούς συντελεστές στους φόρους των μισθών. Την ίδια στιγμή οδήγησε σε σημαντικές αυξήσεις στους φόρους για την κοινωνική ασφάλιση και περίθαλψη και σε άλλους χαμηλούς φόρους. Αυτή η πολιτική υποστηρίχθηκε από το Reagan, ως ένα μέσο διεύρυνσης της φορολογικής βάσης γνωστή και ως Reaganomics. Η συγκεκριμένη φορολογική μεταρρύθμιση επιτεύχθηκε, μέσα από μια σειρά από διαδοχικά νομοσχέδια από το 1981 μέχρι το 1987, η οποία επέτρεψε στον συντελεστή της ανώτερης φορολογικής κλίμακας εισοδήματος να πέσει από το 70% το 1980 στο 28%, ενώ οι φόροι στο κατώτατο 80% της χώρας, έμειναν οι ίδιοι ή αυξήθηκαν ελαφρώς.

Ενώ ο οριακός ομοσπονδιακός συντελεστής φόρου εισοδήματος ήταν 70% το 1980, υπήρχε ένας αριθμός παραθύρων στη φορολογική νομοθεσία, που επέτρεπε στα υψηλά εισοδήματα, να πληρώνουν σημαντικά λιγότερο από 70% φόρο στο οριακό τους εισόδημα, καθώς οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις της κυβέρνησης, οδήγησαν σε ακόμα χαμηλότερες φορολογικές υποχρεώσεις για τους πλούσιους.

Ως αποτέλεσμα, η πολιτική του Reagan οδήγησε σε τεράστιες αυξήσεις του ομοσπονδιακού χρέους, ενώ το χρέος των νοικοκυριών αυξήθηκε επίσης, αφού οι προσωπικές αποταμιεύσεις μειώθηκαν. Αξίζει ακόμα να σημειωθεί, ότι οι μειώσεις των φορολογικών συντελεστών που ακολούθησαν μετά την επικράτηση αυτής της άποψης, ήταν τόσο μεγάλες που η αύξηση της οικονομικής δραστηριότητας δεν κατάφερε να υποκαταστήσει την απώλεια φόρων, με αποτέλεσμα τα ελλείμματα του αμερικανικού κράτους να αυξηθούν εντυπωσιακά. Αυτό όμως δεν απορρίπτει την γενικότερη υπόθεση ότι μια μείωση των φορολογικών συντελεστών μπορεί όντως να οδηγήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων, ιδίως σε χώρες όπως η δική μας με έντονο το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της γραφειοκρατίας (E.B.E.A,2011)⁴⁹. Μάλιστα, η εξέταση μιας τέτοιας πολιτικής είναι κρίσιμη καθώς η φορολογική πολιτική που θέλει να εφαρμόσει ο Donald Trump φαίνεται ότι θα είναι στα βήματα που είχε χαράξει ο Reagan.

5.2 Οι θεωρητικές και εμπειρικές αδυναμίες της καμπύλης Laffer

Πριν προβούμε σε κάποιες εκτιμήσεις για την σχέση φορολογικών συντελεστών και δημοσίων εσόδων στην Ελλάδα, παρουσιάζοντας την εξέλιξη της πορείας των φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων στην χώρα μας, σε συνάρτηση με τα αντίστοιχα φορολογικά έσοδα, είναι σημαντικό να σταθούμε στις αδυναμίες που, αναπόφευκτα, χαρακτηρίζουν κάθε θεωρητική προσέγγιση όπως είναι η συγκεκριμένη που εξετάζουμε. Έστω οι εξής δύο προτάσεις (E.B.E.A,2011)⁵⁰:

1η. Εάν ο φορολογικός συντελεστής των νομικών προσώπων ήταν 20%, αντί για 29% που είναι σήμερα, τα δημόσια έσοδα θα ήταν X% μεγαλύτερα

2η. Εάν ο φορολογικός συντελεστής των νομικών προσώπων μειωθεί στο 20% από 29% που είναι σήμερα, τα δημόσια έσοδα θα αυξηθούν κατά X%.

^{49,50}Κέντρο Μελετών και Έρευνας E.B.E.A., Η φορολόγηση των επιχειρήσεων εν μέσω κρίσης, Αθήνα, Μάρτιος 2011, σελίδα 27,28 και 29

Παρόλο που οι παραπάνω δύο προτάσεις μοιάζουν, δεν είναι σε καμία περίπτωση ταυτόσημες. Η πρώτη πρόταση αφορά το ποια θα ήταν τα έσοδα αν είχαμε χαμηλότερο συντελεστή ενώ η δεύτερη αναφέρεται στο πόσο θα αυξηθούν τα έσοδα αν μειωθεί ο συντελεστής. Η πρώτη πρόταση είναι στατική ενώ η δεύτερη είναι δυναμική. Ακόμα κι αν είμαστε σίγουροι ότι η πρώτη είναι αληθινή αυτό δεν σημαίνει ότι η δεύτερη μπορεί σίγουρα να επιβεβαιωθεί. Συνεπώς, η καμπύλη Laffer μετακινείται η ίδια κάθε φορά που αλλάζει το φορολογικό καθεστώς, κάτι που καθιστά δύσκολη την πρόβλεψη ως προς το ύψος των δημόσιων εσόδων για κάθε αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.

Επιπρόσθετα, όταν προσπαθούμε να προχωρήσουμε σε εκτίμηση με χρήση της καμπύλης Laffer μιας χώρας, πρέπει πάντα να έχουμε υπόψη μας, ότι κατά την χρονική περίοδο αυξομείωσης των φορολογικών συντελεστών πολλά άλλα γεγονότα συμβαίνουν παράλληλα που ενδέχεται να έχουν σημαντική επίδραση στα έσοδα. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα της Ιρλανδίας όπου το 1985, ο φόρος εισοδημάτων των επιχειρήσεων ήταν 50%, ενώ τα αντίστοιχα έσοδα, ως ποσοστό του ΑΕΠ, ήταν περίπου 1,1%. Τα επόμενα χρόνια, καθώς ο φορολογικός συντελεστής μειωνόταν, τα έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ αυξάνονταν: το 2004, με συντελεστή 12,5% , τα έσοδα ξεπέρασαν το 3,5% του ΑΕΠ (το οποίο, μάλιστα, ήταν 3 φορές μεγαλύτερο το 2004 από ότι ήταν το 1985). Θα ήταν όμως εσφαλμένο να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι η αύξηση των δημόσιων εσόδων οφείλεται εξ ολοκλήρου στην μείωση των συντελεστών, καθώς στην ίδια περίοδο είχαμε σημαντικές αλλαγές σε άλλους τομείς (π.χ. βελτίωση του ανθρώπινου κεφαλαίου, ανάπτυξη της Νέας Οικονομίας στις αγγλοκελτικές χώρες, χρηματοοικονομική επέκταση στην ίδια την Ιρλανδία, αύξηση του πληθυσμού και των μεταναστών).

Παρ' όλες τις θεωρητικές αδυναμίες και εμπειρικές δυσκολίες εκτίμησης της καμπύλης Laffer, η βασική της ιδέα είναι χρήσιμη στην προσπάθειά μας να αποφανθούμε για την σχέση φορολογικών συντελεστών και δημόσιων εσόδων, ιδίως σε μια δύσκολη καμπή για την χώρα.

5.3 Η σχέση φορολογικών συντελεστών και δημοσίων εσόδων από τα νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα 1981-2000

Παρακάτω παρουσιάζεται πίνακας με τους φορολογικούς συντελεστές που επιβλήθηκαν στις επιχειρήσεις στην Ελλάδα το χρονικό διάστημα 1981-2000 και τα αντίστοιχα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος, κερδών και μερισμάτων τόσο σε απόλυτους αριθμούς⁵¹ όσο και ως ποσοστό του ΑΕΠ⁵², όπως μπορούμε να δούμε αναλυτικά στο παράρτημα.

Πίνακας 16- Εικόνα φορολογικών εσόδων και φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα 1981-2000

Έτος (tax year)	Φορολογικός συντελεστής (tax rate)	Έσοδα από φορολογία εισοδήματος, κερδών και μερισμάτων (12.00 revenues from taxes or income, profits & capital gains)- euro-millions	Έσοδα από φορολογία εισοδήματος, κερδών και μερισμάτων ποσοστό του ΑΕΠ (12.00 revenues from taxes on income, profits & capital gains %GDP)
1981	45%	67.000.000	0.8
1982	45%	97.000.000	0.9
1983	45%	73.000.000	0.6
1984	45%	99.000.000	0.6
1985	49%	130.000.000	0.7
1986	49%	237.000.000	1.0
1987	49%	309.000.000	1.2
1988	49%	305.000.000	1.0
1989	46%	397.000.000	1.0
1990	46%	631.000.000	1.4
1991	46%	652.000.000	1.2
1992	46%	810.000.000	1.2
1993	35%	1.009.000.000	1.4
1994	35%	1.337.000.000	1.6
1995	35%	1.635.000.000	1.8
1996	35%	1.756.000.000	1.7
1997	35%	2.060.000.000	1.8
1998	40%	3.312.000.000	2.6
1999	40%	3.974.000.000	3.0
2000	40%	5.642.000.000	4.0

Ίδια επεξεργασία

⁵¹OECD dataset-details of tax revenue-Greece

⁵²OECD-Countries, Revenue Statistics, Comparative Tables

Αρχικά, πρέπει να σημειωθεί ότι μια μεταβολή στο ύψος της φορολογίας δεν έχει μόνο επίπτωση στα έσοδα της συγκεκριμένης χρονιάς, αλλά και σε βάθος χρόνου, καθώς λίγες επιχειρήσεις αντιδρούν άμεσα στη νέα πραγματικότητα. Μια σημαντική μείωση του φορολογικού συντελεστή από το 40% στο 35% όπως εκείνη που έγινε το 1993 και διήρκησε έως το 1997 μεταβάλλει τις συνθήκες του επιχειρείν. Σε συνδυασμό με άλλους παράγοντες ενδέχεται να οδηγήσει σε αύξηση των επενδύσεων το οποίο αντικατοπτρίζεται στα αυξημένα έσοδα του κράτους, με αντίκτυπο που διαρκεί αρκετά χρόνια. Παρατηρούμε μάλιστα από τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα ότι έπειτα από τη συγκεκριμένη κίνηση, τα φορολογικά έσοδα των επομένων χρόνων αυξήθηκαν σημαντικά.

Εκ πρώτης τουλάχιστον όψεως, επιβεβαιώνεται η εμπειρική υπόθεση μιας αρνητικής σχέσης μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και των φορολογικών εσόδων. Σε περιόδους υψηλών φορολογικών συντελεστών όπως τη δεκαετία '80, με συντελεστές που ξεπερνούσαν το 45%, τα έσοδα από τη φορολογία των επιχειρήσεων ήταν γύρω στο 1% του ΑΕΠ, ενώ ξεκίνησαν ανοδική πορεία μέσα στη δεκαετία του '90 όταν ο συντελεστής άρχισε να μειώνεται.

Οι συγκεκριμένες αυξήσεις στα δημόσια έσοδα, βέβαια, οφείλονται και σε μια σειρά άλλων παραγόντων και κινήσεων και δεν είναι αποκλειστικό επακόλουθο των μεταβολών του φορολογικού συντελεστή. Ένα κομμάτι της αύξησης αυτής σαφώς οφείλεται και στο ότι η σημαντική μείωση του συντελεστή από 46% που ήταν έως το 1992 σε 35% βελτίωσε το επιχειρηματικό κλίμα και τόνωσε την παραγωγικότητα, όπως ακριβώς, προβλέπει και το υπόδειγμα της καμπύλης Laffer. Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι η αύξηση των εσόδων που παρουσιάζεται από τα μέσα της δεκαετίας του '90 και έπειτα, είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας των ελληνικών αρχών για να εκπληρώσει τους στόχους για ένταξη στην ΟΝΕ. Επίσης, θα μπορούσε να επιχειρηματολογήσει κάποιος ότι η εκτίναξη των φορολογικών εσόδων στα τέλη της δεκαετίας του '90 έχει να κάνει με την ίδρυση του ΣΔΟΕ και την πιο αποτελεσματική λειτουργία των μηχανισμών της εφορίας.

Επιπλέον, αξίζει να σχολιάσουμε και τις γενικότερες επιδόσεις της ελληνικής οικονομίας στο χρονικό διάστημα που εξετάζουμε. Πιο συγκεκριμένα, στη διάρκεια της 14ετίας 1981-94, υπήρχε η φάση της σχεδόν πλήρους στασιμότητας. Ο μέσος

ρυθμός αύξησης του ΑΕΠ διαμορφώθηκε στο 0,8% το χρόνο, ενώ ο ρυθμός ανόδου του ΑΕΠ κατά κεφαλή περίπου ήταν στο 0,2% το χρόνο. Επρόκειτο για περίοδο παρατεταμένης αναπτυξιακής καχεξίας που χαρακτηρίζονταν από τη συχνή εμφάνιση αρνητικών ρυθμών μεταβολής του ΑΕΠ (το πραγματικό ΑΕΠ μειώθηκε ως απόλυτο μέγεθος τα έτη 1981, 82, 83, 87 και 1993) που έτειναν να ακολουθούνται από ασθενείς και βραχύβιες ανακάμψεις. Στη φάση αυτή οι ρυθμοί ανάπτυξης της χώρας ήταν χαμηλότεροι από τους ρυθμούς σχεδόν όλων των χωρών του ΟΟΣΑ και η ελληνική οικονομία (ή τουλάχιστον το επίσημα καταγεγραμμένο μέρος της) άρχισε να αποκλίνει από τις οικονομίες των αναπτυγμένων χωρών. Αν σκεφτεί κανείς τη συνολική κατάσταση της ελληνικής οικονομίας, σε συνδυασμό με τους ιδιαίτερα υψηλούς φορολογικούς συντελεστές στις επιχειρήσεις που υπερέβαιναν το 45%, μπορούμε ευκολότερα να αντιληφθούμε τον λόγο για τον οποίο τα έσοδα τη δεκαετία του '80 ήταν περίπου στο 1% του ΑΕΠ.

Όσο αφορά στη διάρκεια της εξαετίας 1995-2000 οι επενδύσεις αυξάνονταν συστηματικά και με ρυθμούς ταχύτερους από αυτούς του ΑΕΠ (7,3% το χρόνο). Η ανάκαμψή τους μάλιστα ήταν ο κύριος κινητήρας της ανάκαμψης ολόκληρης της οικονομίας. Οι μεν δημόσιες επενδύσεις αυξάνονταν με μέσο ρυθμό 9,4% το χρόνο, οι οποίες είναι βέβαιο πως πέραν των άλλων επιδράσεων τους, είχαν θετική συνεισφορά στην αύξηση των εσόδων από επιχειρήσεις, αφού συνέβαλε στη δημιουργία ευνοϊκού κλίματος. Το καίριας σημασίας γεγονός όμως ήταν ότι η ανάκαμψη των δημόσιων επενδύσεων ακολουθήθηκε από την άνοδο και των ιδιωτικών (που κατέγραψαν στη διάρκεια της εξαετίας μέσο ετήσιο ρυθμό της τάξης του 7%). Εξ ίσου σημαντικό όμως ήταν και το γεγονός ότι η άνοδος τόσο των ιδιωτικών όσο και των δημόσιων επενδύσεων πήρε κυρίως τη μορφή επενδύσεων σε εξοπλισμό.

Επομένως, η καμπύλη Laffer παρατηρούμε ότι μας δίνει μια καλή εικόνα για το πώς η αυξομείωση των συντελεστών μεταβάλλει τα έσοδα, λαμβανομένων πάντα υπόψη και των υπόλοιπων παραγόντων, καθώς η οικονομία είναι δυναμικό σύστημα που επηρεάζεται από σειρά παραγόντων.

5.4 Η σχέση φορολογικών συντελεστών και δημοσίων εσόδων από τα νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα 2000-2013

Συνεχίζουμε την ανάλυση μας, παρουσιάζοντας τους φορολογικούς συντελεστές και τα αντίστοιχα φορολογικά έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, κερδών και μερισμάτων στην Ελλάδα τη χρονική περίοδο 2000-2013, βάσει των παρακάτω επίσημων στοιχείων του ΟΟΣΑ, τα οποία παρουσιάζονται στο παράρτημα.

Πίνακας 17-Εικόνα φορολογικών εσόδων και φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα 2000-2013

Έτος (tax year)	Φορολογικός συντελεστής (tax rate)	Έσοδα από φορολογία εισοδήματος, κερδών και μερισμάτων (12.00 revenues from taxes on income, profits & capital gains)- euro-millions	Έσοδα από φορολογία εισοδήματος, κερδών και μερισμάτων ως ποσοστό του ΑΕΠ(12.00 revenues from taxes on income, profits & capital gains %GDP)
2000	40%	5.642.000.000	4.0
2001	37,5%	4.932.000.000	3.2
2002	35%	5.295.000.000	3.3
2003	35%	5.016.000.000	2.8
2004	35%	5.556.000.000	2.9
2005	32%	6.402.000.000	3.2
2006	29%	5.689.000.000	2.6
2007	25%	5.704.000.000	2.5
2008	25%	5.875.000.000	2.4
2009	25%	5.960.000.000	2.5
2010	24%	5.706.000.000	2.5
2011	20%	4.589.000.000	2.2
2012	20%	2.314.000.000	1.2
2013	26%	2.429.000.000	1.3

Ίδια επεξεργασία

Αν κοιτάξει κανείς τη συνολική εικόνα, παρατηρεί ότι την δεκαετία 2000-2010 τα έσοδα είναι σταθερά πάνω από το 2,5% του ΑΕΠ καθώς οι φορολογικοί συντελεστές είναι σταθερά κάτω από 35%. Παρόλα αυτά, για τη συγκεκριμένη δεκαετία παρατηρούμε ότι ενώ μειώνονται οι φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων, ταυτόχρονα μειώνονται και τα έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως ποσοστό του ΑΕΠ. Θα μπορούσε επομένως κάποιος να επισημάνει ότι στα τέλη της δεκαετίας του '90 η Ελλάδα βρίσκεται στα αριστερά του σημείου α% επί της καμπύλης Laffer και ότι στην μετά του 2000 περίοδο (μέχρι το 2013) οι δύο καμπύλες κινούνται μαζί πτωτικά.

Αλλά πρώτα ας εξετάσουμε τα γενικότερα χαρακτηριστικά αυτής της περιόδου. Η ελληνική οικονομία διήνυσε, αν και με κάποια σχετική επιβράδυνση μετά το 2004, μια τροχιά μακρόχρονης και συνεχούς ισχυρής μεγέθυνσης από τα τέλη της δεκαετίας του '90 και έως και το 2008. Στο εν λόγω χρονικό διάστημα, ο πραγματικός ετήσιος ρυθμός οικονομικής μεγέθυνσης ήταν αυξητικός, ενώ μετά το 1997 και έως το 2007, με αιχμή το 2003, κινήθηκε σταθερά κοντά στο 4% και μονίμως σε επίπεδο υψηλότερο του μέσου ευρωπαϊκού. Το 2008 η μεγεθυντική δυναμική συρρικνώθηκε (1.3%) για να περιπέσει η ελληνική οικονομία στην ύφεση το 2009. Η επίτευξη υψηλών ρυθμών οικονομικής μεγέθυνσης σε μακροχρόνια βάση, αποτελεί ένα μέτρο της μακράς επιτυχούς πορείας που διήνυσε μετά το 1994 και έως το 2007 η ελληνική οικονομία.

Παρόλα αυτά, αν και η ελληνική οικονομία συνέκλινε σε πραγματικούς όρους με τις οικονομίες της Ευρωζώνης παρουσίαζε σημαντική υστέρηση σε ότι αφορά τις τεχνολογικές και καινοτομικές της επιδόσεις και στον προσανατολισμό της «νέας επιχειρηματικότητας» σε δραστηριότητες «υψηλής προστιθέμενης αξίας» (Καλογήρου, 2008)⁵³ γεγονός που καθυστερούσε την σύγκλιση της με τις υπόλοιπες Ευρωπαϊκές χώρες με όρους «οικονομίας της γνώσης». Σχετική ερευνητική εργασία για τις «ενδιάμεσες χώρες» της Ευρώπης (catching up EU countries) δείχνει πώς η σύγκλιση αυτών των χωρών με τις πιο αναπτυγμένες, με όρους «οικονομίας της γνώσης», είναι μια αργή και πολύπλοκη διαδικασία (Veugelers-Mrak, 2009)⁵⁴. Για την Ελλάδα ειδικά, η μελέτη επισημαίνει ότι η εκτίμηση μιας σειράς «ποσοτικών δεικτών» που συγκροτούν τους θεμελιώδεις προωθητικούς παράγοντες της οικονομίας της γνώσης, αναδεικνύει σημαντικές υστερήσεις. Πιο σημαντικό φαίνεται το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή μιας επιτυχούς στρατηγικής «catching up» προς την οικονομία της γνώσης, απαιτεί βελτίωση των επιδόσεων σε πολλούς τομείς που συνδέονται με την ανάπτυξη της «της οικονομίας της γνώσης» (στις ξένες άμεσες επενδύσεις, στην καλή λειτουργία των αγορών, στην ανάπτυξη ικανοτήτων για την απορρόφηση της γνώσης και την αξιοποίηση της τεχνολογίας, στην εκπαίδευση και στην έρευνα κλπ.).

⁵³Καλογήρου, Γ (2008), «Τεχνολογία, γνώση και οικονομική μεγέθυνση στο ελληνικό αναπτυξιακό μοντέλο: Συγκρίσεις, συγκλίσεις και αποκλίσεις», στο Γιαννίτσης, Τ. (επιστημονική επιμέλεια) Σε αναζήτηση ελληνικού μοντέλου ανάπτυξης, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σ. 181-221.

⁵⁴Veugelers, R. and Mrak, M. (2009), “ The Knowledge Economy and Catching-up Member States of the European Union”, Report prepared for Commissioner’s Potocnik’s Expert Group “Knowledge for Growth”, May 2009

Βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συγκεκριμένου αναπτυξιακού προτύπου προκαλούσαν εύλογες ανησυχίες, όπως η σχετικά χαμηλή αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα στην αξιοποίηση των διαθέσιμων φυσικών και χρηματικών πόρων, η παρουσία ενός «παντού εμπλεκόμενου» αλλά επί της ουσίας αναπτυξιακά αδύναμου και «μη ευφυούς» κράτους, η προβληματική επιχειρηματική διάρθρωση (καθώς συγκριτικά με τις άλλες ευρωπαϊκές οικονομίες έχει πολύ λίγες επιχειρήσεις με ένα ορισμένο κρίσιμο μέγεθος και πάρα πολλές πολύ-πολύ μικρές επιχειρήσεις) καθώς και η ανεπαρκής νέα επιχειρηματική δυναμική.

Κυρίως, όμως, το συγκεκριμένο αναπτυξιακό πρότυπο στηρίχθηκε στη σχετικά περιορισμένη αξιοποίηση της τεχνολογίας, της καινοτομίας, της έρευνας και ευρύτερα της γνώσης. Με ένα τέτοιο αναπτυξιακό προφίλ, οι προϋποθέσεις να συνεχίσει η ελληνική οικονομία μια πορεία απρόσκοπτης μεγέθυνσης και διατήρησης του βιοτικού επιπέδου της ελληνικής κοινωνίας είχαν τεθεί υπό αμφισβήτηση, ακόμη και πριν την κρίση. Επιπροσθέτως, ούτε το ιστορικά διαμορφωμένο πλεονέκτημα της πολύ μεγάλης ευελιξίας προσαρμογής- σε συνδυασμό με τη μεγάλη κινητικότητα στην αγορά που παραδοσιακά δημιουργούσε εισοδήματα- έμοιαζε αρκετό για να συντηρήσει τη δυναμική της οικονομικής μεγέθυνσης. Ούτε, τέλος, οι «από τα κάτω» κινήσεις του δυναμικού διεθνοποιημένου τμήματος του επιχειρηματικού τομέα που διευκολύνονταν από τη διεύρυνση του χώρου επιχειρηματικής δράσης στην ενιαία ευρωπαϊκή αγορά και τη νέα βαλκανική «ενδοχώρα» έφθανε για να συντηρηθεί η δυναμική της μεγέθυνσης⁵⁵. Το πρόβλημα της αναζωογόνησης του αναπτυξιακού μοντέλου της χώρας είχε τεθεί και εκκρεμούσε και πριν την εκδήλωση της κρίσης, μέχρις ότου η χώρα να οδηγηθεί στα μέσα του 2010 στην υπογραφή μνημονίου συνεργασίας με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Επανερχόμενοι στην καμπύλη Laffer, παρατηρούμε ότι ενώ μετά το 2000 οι κυβερνήσεις μείωναν σταθερά τους φορολογικούς συντελεστές στις επιχειρήσεις, τα έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ, κατά μέσο όρο μειώνονταν με αποκορύφωμα την έντονη μείωσή τους τα χρόνια του μνημονίου.

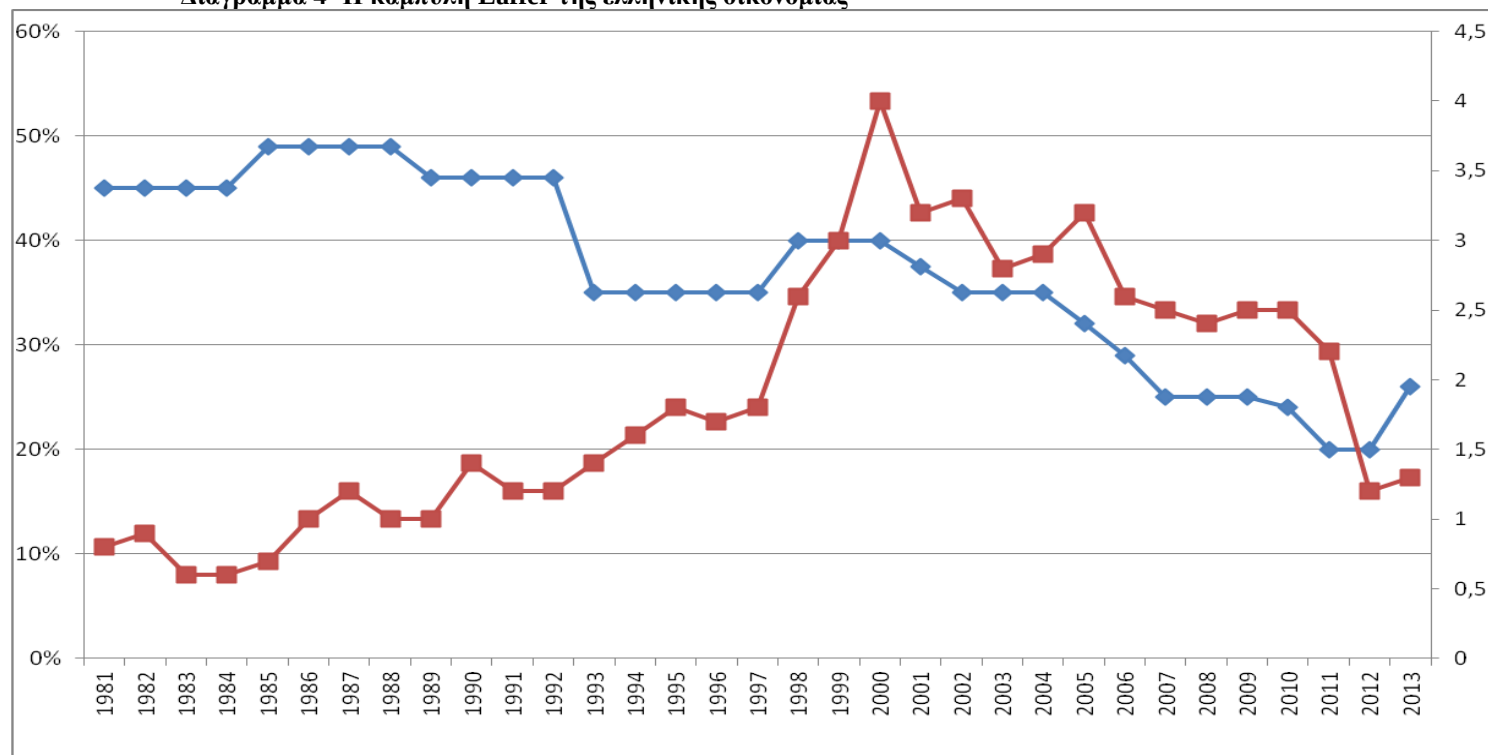
⁵⁵ Μονάδα Οργάνωσης της Διαχείρισης Αναπτυξιακών Προγραμμάτων- Οι νέες προοπτικές των ευρωπαϊκών πολιτικών καινοτομίας και συνοχής

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι μπορεί οι κυβερνήσεις να μείωναν τους συντελεστές με το βλέμμα στραμμένο στην αύξηση των εσόδων, πόσο μάλλον σε μια περίοδο συνεχούς ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας όπως ίσχυε μέχρι το 2008, αλλά δυστυχώς δεν είχαν δώσει έμφαση στο σχεδιασμό ενός υγιούς αναπτυξιακού μοντέλου που να στηρίζεται στην καινοτομία, την έρευνα, την γνώση, όπως προαναφέραμε. Επιπλέον, ούτε δόθηκε προσοχή στην αλλαγή της επιχειρηματικής διάρθρωσης, που γνωρίζουμε καλά ότι κατά κύριο λόγο στην Ελλάδα υπάρχουν πολλές μικρές οικογενειακές επιχειρήσεις. Άρα δεν δόθηκαν οι βασικές κατευθύνσεις και τα κίνητρα ώστε να αποδώσει καρπούς η μείωση των συντελεστών. Ένας επιπρόσθετος παράγοντας είναι και η φοροδιαφυγή που εξηγεί ένα μέρος της απώλειας των εσόδων, για τα αίτια και την έκταση της οποίας θα μιλήσουμε αναλυτικά παρακάτω.

Από το 2008 και μετά, ενώ η χώρα ήταν σταθερά σε τροχιά ύφεσης ο φορολογικός συντελεστής στα νομικά πρόσωπα αυξήθηκε σε 26% και το φορολογικό έτος 2015 υπήρξε αύξησή του σε 29%, που αν συνυπολογιστούν και οι επιπρόσθετες επιβαρύνσεις που προαναφέρθηκαν επίσης στην τρίτη ενότητα, αντιλαμβανόμαστε το μέγεθος της συνολικής επιβάρυνσης. Τα έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ το 2013 (με τα επίσημα στοιχεία του ΟΟΣΑ να φτάνουν ως εκείνη τη χρονιά) καθηλώθηκαν στο 1,3 % του ΑΕΠ, αναδεικνύοντας τη σοβαρότητα του προβλήματος, με οριακή αύξηση από το 1,2% το 2012, ενώ ο φορολογικός συντελεστής αυξήθηκε κατά 6 ποσοστιαίες μονάδες. Άρα βασιζόμενοι στην καμπύλη Laffer, από το 2013 και μετά η καμπύλη των φορολογικών συντελεστών κινείται ανοδικά με την καμπύλη των εσόδων να μην μπορεί να ακολουθήσει με τον ίδιο ρυθμό.

5.5 Η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας

Διάγραμμα 4- Η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας



Ίδια επεξεργασία/ Microsoft Excel

Συνοψίζοντας τα όσα αναλύθηκαν στις ενότητες 5.3 και 5.4, παρουσιάζεται η καμπύλη Laffer της ελληνικής οικονομίας για το χρονικό διάστημα 1981-2013, με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ. Με την μπλε γραμμή απεικονίζονται οι φορολογικοί συντελεστές και με την κόκκινη γραμμή απεικονίζονται τα έσοδα του κράτους από τη φορολογία νομικών προσώπων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. Μπορούμε να προχωρήσουμε στις παρακάτω επισημάνσεις:

α.) Την δεκαετία του '80 επιβεβαιώνεται η αρνητική σχέση μεταξύ φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ και των φορολογικών συντελεστών που επιβλήθηκαν στις επιχειρήσεις.

β.) Η μείωση του φορολογικού συντελεστή το 1993 από το 46% στο επίπεδο του 35% οδηγούσε σε σταδιακή αύξηση των φορολογικών εσόδων που έφτασαν στο υψηλότερο τους επίπεδο την τριετία 1998-2000. Τα μέγιστα φορολογικά έσοδα και άρα το σημείο καμπής της καμπύλης Laffer αντιστοιχούν σε φορολογικό συντελεστή 40% και σε έσοδα από φορολογία νομικών προσώπων 4% του ΑΕΠ κατά το έτος 2000. Το αξιοσημείωτο είναι ότι ενώ η φορολογία μειώθηκε το 1993 στο 35% για να αυξηθεί

αργότερα το 1998 στο 40%, τα μέγιστα έσοδα που είχε το κράτος σημειώθηκαν το 2000 που δείχνει ότι η μείωση του φορολογικού συντελεστή απέδωσε σε βάθος χρόνου σε συνδυασμό με άλλους παράγοντες όπως η ίδρυση του ΣΔΟΕ, οι διαδικασίες και τα χρονοδιαγράμματα που έπρεπε να ακολουθηθούν για ένταξη στην ΟΝΕ, τα έργα που ανατέθηκαν κατά την περίοδο αυτή για τους Ολυμπιακούς αγώνες που διεξήχθησαν το 2004 κ.ο.κ. Μάλιστα παρατηρήθηκε άνοδος 1% του ΑΕΠ στα έσοδα από το 1999 στο 2000.

γ.) Θα μπορούσε κάποιος που θεωρεί ότι από τα τέλη του '90 η Ελλάδα βρίσκεται στα αριστερά του σημείου α% επί της καμπύλης Laffer να επισημάνει ότι στην μετά του 2000 περίοδο οι δύο καμπύλες κινούνται μαζί και πτωτικά. Δηλαδή, μειώνεται μεν ο φορολογικός συντελεστής και, παράλληλα, μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους από τις επιχειρήσεις ως ποσοστό του ΑΕΠ.

δ.) Την δεκαετία 2000-2010 τα έσοδα είναι σταθερά πάνω από το 2,5% του ΑΕΠ καθώς οι φορολογικοί συντελεστές είναι 35% και χαμηλότεροι

ε.) Η μείωση των συντελεστών στο επίπεδο του 20% δεν οδήγησε σε αύξηση των εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ. Αντίθετα από το 2012 και μετά παρατηρούμε την καθίζηση των δημοσίων εσόδων από τη φορολογία των νομικών προσώπων.

5.6 Παραοικονομία

Στην παρούσα υποενότητα, θα εξηγήσουμε την έννοια της παραοικονομίας σε μια προσπάθεια να κατανοήσουμε την επίδραση της στην ελληνική οικονομία αλλά και πως επηρεάζεται η καμπύλη Laffer σε μια οικονομία με μεγάλα ποσοστά υποκατάστασης μεταξύ νόμιμης και μαύρης οικονομίας.

Το φαινόμενο της παραοικονομίας έχει απασχολήσει ιδιαίτερος τους ερευνητές. Το βασικό σημείο έρευνας είναι η μέτρηση της παραοικονομίας αλλά και τα αποτελέσματα που έχουν στην αγορά. Ωστόσο αυτό δεν αποτελεί μια εύκολη διαδικασία. Η δυσκολία αυτή αυξάνεται από το γεγονός του ότι είναι δύσκολος ο καθορισμός της έννοιας της παραοικονομίας. Τόσο στην ελληνική όσο και στη διεθνή βιβλιογραφία υπάρχουν πολλοί όροι και δεν υπάρχει ένας καθολικός και κοινά αποδεκτός ορισμός. Τα ονόματα που συναντώνται στην ελληνική και διεθνή

βιβλιογραφία είναι η άτυπη οικονομία (informal economy), η ανεπίσημη (unofficial), η κρυφή (hidden), η μαύρη (black), η μη καταγεγραμμένη (unrecorded), η σκιά (shadow), η υπόγεια (underground & subterranean), η γκρίζα (grey), η παράλληλη (parallel), η δυαδική (dual), η αντικανονική (irregular), η αόρατη (invisible) και η οικονομία του λυκόφωτος (moonlight) καθώς και άλλοι λιγότερο γνωστοί όροι⁵⁶.

Ο ορισμός της παραοικονομίας που δίνεται από τους Feige (1989, 1994), Schneider (1994), Frey and Weck-Hannemann (1984), Lubell (1991) και Smith (1994) είναι ότι πρόκειται για αγοραπωλησίες αγαθών και υπηρεσιών που είτε νόμιμα είτε παράνομα διαφεύγουν από την ανίχνευση στις επίσημες εκτιμήσεις του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (Α.Ε.Π.). Ο αντίστοιχος ορισμός κατά τον Tanzi⁵⁷ (1980) αναφέρει ότι παραοικονομία είναι το τμήμα εκείνο του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος (GNP) το οποίο δεν νοείται σε μέτρηση από τις αρμόδιες υπηρεσίες επειδή είτε δεν δηλώνεται καθόλου, είτε δηλώνεται μερικώς. Συμπληρώνοντας τα παραπάνω «ως παραοικονομία θεωρείται το τμήμα εκείνο της παραγωγικής δραστηριότητας, το οποίον αν και θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν αφού δημιουργεί προστιθεμένη αξία, ωστόσο λόγω διαφόρων λόγων δεν είναι δυνατόν να τύχει καταγραφής από τις αρμόδιες υπηρεσίες μέτρησης (Παυλόπουλος, 1987)⁵⁸.»

Το φαινόμενο της παραοικονομίας όπως είναι αναμενόμενο έχει ορισμένες επιδράσεις στην οικονομία της χώρας. Η μη καταγεγραμμένη οικονομική δραστηριότητα έχει επιδράσεις στη άσκηση της οικονομικής πολιτικής, καθώς επηρεάζει τη διανομή εισοδήματος, την παραγωγικότητα και την ανταγωνιστικότητα της χώρας (Παυλόπουλος, 2012)⁵⁹. Επιπλέον οδηγεί σε αναξιόπιστα στατιστικά μεγέθη με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η εκάστοτε δημοσιονομική πολιτική. Μπορούμε να επισημάνουμε ακόμα ότι οι πόροι δεν κατανέμονται σωστά με αποτέλεσμα τη στρεβλή διάρθρωση της παραγωγής και τη δημιουργία προβλημάτων στην οικονομική μεγέθυνση της χώρας.

⁵⁶Frey, B. S. and Schneider, F., 2000, "Informal and Underground Economy.

⁵⁷Tanzi, V., 1980, "Underground Economy Built on Illicit Pursuit in Growing Concern on Economic Policy Makers", International Monetary Fund, Bulletin, pp 34-37.

⁵⁸Παυλόπουλος, Π., 1987, "Η Παραοικονομία στην Ελλάδα: Μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση", IOBE, Αθήνα.

⁵⁹Παυλόπουλος, Π., 2012, "Η Παραοικονομία στην Ελλάδα- Επανεξέταση", Ι.Τ.Ε.Π., Αθήνα.

5.7 Φοροδιαφυγή

Η φοροδιαφυγή (tax evasion) αποτελεί άλλη μια αποκλίνουσα πράξη από την πρόπουσα φορολογική συμπεριφορά. Είναι σύνηθες φαινόμενο να υπάρχει σύγχυση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Αυτός είναι και ο λόγος που κρίνεται σκόπιμο να αποσαφηνιστεί ο όρος της φοροδιαφυγής.

Ως φοροδιαφυγή θα μπορούσε να ορισθεί η κάθε παράνομη ενέργεια από πλευράς των φορολογούμενων, είτε είναι νομικά είτε είναι φυσικά πρόσωπα, που στοχεύει είτε στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης είτε στην αποφυγή καταβολής του φόρου (Γεωργακόπουλος, 2012)⁶⁰.

Με βάση την ελληνική νομοθεσία έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου αποκρύπτει από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης φορολογητέα ύλη, είτε παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση είτε υποβάλλοντας τη αλλά με ανακριβή στοιχεία. Επιπλέον τόσο η έκδοση πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης διαφεύγει ή όχι της πληρωμής του φόρου συναποτελούν ποινικά κολάσιμες πράξεις φοροδιαφυγής.

Για την κατανόηση της φοροδιαφυγής σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η μελέτη του φαινομένου της παραοικονομίας. Πολλοί συνδέουν τη φοροδιαφυγή με την παραοικονομία και προστρέχουν στην μελέτη της τελευταίας για να συμπεράνουν το μέγεθος της φοροδιαφυγής. Αυτό που πρέπει να σημειώσουμε είναι ότι η φοροδιαφυγή είναι μέρος τόσο της παραοικονομίας όσο και της επίσημης οικονομικής δραστηριότητας.

Η φοροδιαφυγή στερεί σημαντικά έσοδα από τον κρατικό προϋπολογισμό και περιορίζει τη δυνατότητα για χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών και επενδύσεων από εσωτερικές πηγές, ενώ παράλληλα αυξάνει τις ανάγκες για εξωτερικό δανεισμό. Συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι επίσης ο κακός καταμερισμός των παραγωγικών πόρων μιας οικονομίας, επειδή οι οικονομικές μονάδες μπορεί να επιλέγουν την ανάμειξή τους σε μη παραγωγικές και μη ανταγωνιστικές δραστηριότητες, με μόνο κριτήριο την ευκολία διαπράξεως φοροδιαφυγής.

⁶⁰Γεωργακόπουλος, Θ., 2012, «Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

Μπορούμε επίσης να επισημάνουμε ότι η φοροδιαφυγή επιδρά έμμεσα στην αποτελεσματικότητα της ασκούμενης δημοσιονομικής πολιτικής, αφενός επειδή συνεπάγεται υψηλά κόστη συναλλαγών, διοίκησης και ελέγχου και, αφετέρου, επειδή δημιουργεί δημόσια ελλείμματα, τα οποία απαιτούν χρηματοδότηση.

Ως αποτέλεσμα, η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, επιτρέποντας σε αυτές που φοροδιαφεύγουν ή που αναπτύσσουν μη καταγεγραμμένη οικονομική δραστηριότητα να διατηρούν χαμηλότερο κόστος παραγωγής αποκτώντας έτσι ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις στην επίσημη οικονομία δεν μπορούν να περιορίσουν το κόστος παραγωγής, για να ανταγωνιστούν την πλασματική μείωση κόστους από τις επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν ή δραστηριοποιούνται μέσω της παραοικονομίας, επακόλουθο είναι η εκδίωξη των υγιών επιχειρήσεων από τον κλάδο και η μείωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας (Παλαιολόγος και Κασσάρ)⁶¹.

5.7.1 Αιτίες Φοροδιαφυγής

Οι βασικοί παράγοντες που συντελούν στην εμφάνιση και στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής θα πρέπει να αναζητηθούν στη φορολογική πολιτική και στο εν γένει πολιτικό περιβάλλον της χώρας. Παρακάτω παρουσιάζουμε συνοπτικά τις βασικότερες αιτίες που οδηγούν στη φοροδιαφυγή.

5.7.1.1 Νομοθετικές αιτίες

Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος ανήκουν στις νομοθετικές αιτίες, όπως έχουμε ήδη αναφέρει από την τρίτη ενότητα. Συμπληρώνοντας σε αυτά, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, οδηγεί σε ανασφάλεια δικαίου, καθώς οι φορολογούμενοι αδυνατούν να γνωρίζουν και να εφαρμόζουν το φορολογικό νόμο όπως κάθε φορά ισχύει, λαμβάνοντας υπόψη και τις ερμηνευτικές οδηγίες/εγκυκλίους που εκδίδονται σε μεγάλο βαθμό από τη Φορολογική Διοίκηση.

Το αίσθημα ανασφάλειας δικαίου καθίσταται ακόμα εντονότερο εξαιτίας και των λεγόμενων «ατομικών λύσεων», που συχνά εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση.

⁶¹Παλαιολόγος, Ι. και Κασσάρ, Γ., 2003, «Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα 1960-2000», Σπουδαί, Τόμος 53, τεύχος 3°, σελ 22

Οι ατομικές λύσεις αποτελούν έγγραφες απόψεις της Φορολογικής Διοίκησης που εκδίδονται κατόπιν υποβολής ερωτήματος από τους φορολογουμένους. Οι απαντήσεις που παρέχονται ή οι απόψεις που διατυπώνονται από τον εκάστοτε υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, κατά κανόνα, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση. Σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 4174/2013, το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος για ένα συγκεκριμένο φορολογικό ζήτημα μπορεί να έχει στη διάθεσή του μια ατομική διοικητική λύση, και να ακολουθεί πιστά τις οδηγίες της Διοίκησης που αναγράφονται σε αυτή, δεν τον προστατεύει από την επιβολή προστίμων σε έναν ενδεχόμενο μελλοντικό έλεγχο, λόγω αντίθετης θέσης της Φορολογικής Διοίκησης (ελέγχου) ως προς το ζήτημα.

Επιπλέον, η πολυνομία στο πεδίο της φορολογίας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την πολιτική αστάθεια που παρουσιάζεται κατά τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας καθώς και με την ύπαρξη διαφθοράς στον κρατικό μηχανισμό, συστατικά στοιχεία που δημιουργούν ένα εκρηκτικό μίγμα και επηρεάζουν αρνητικά τα δημόσια έσοδα.

5.7.1.2 Τεχνολογικές αιτίες

Ένας πρόσθετος σημαντικός παράγοντας που οξύνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί και η έλλειψη τεχνολογικής υποδομής της Φορολογικής Διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα η ελληνική διοίκηση παρουσιάζεται ανεπαρκής ως προς τη συστηματική συλλογή, την οργάνωση και την επεξεργασία πληροφοριών που τίθενται στη διάθεσή της (OECD,2011)⁶². Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι μόλις το έτος 2013 κατέστη δυνατή η ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, με την ΠΟΛ 1121/29.05.2013 (ΦΕΚ Β' 1312/30.05.2013) μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος, ενώ πληθώρα άλλων φορολογικών δηλώσεων και διαδικασιών δεν εξυπηρετούνται ηλεκτρονικά, παρά μόνο με αυτοπρόσωπη παρουσία στις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η απουσία ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης οδηγεί σε επιδείνωση της γραφειοκρατικής διαδικασίας και αποτελεί εμπόδιο στη δημιουργία ολοκληρωμένης εικόνας κάθε φορολογούμενου, με διασταύρωση όλων των πληροφοριών που διαχρονικά τον αφορούν, ώστε να γίνονται οι κατάλληλοι έλεγχοι.

⁶²OECD (2011), Public Governance Reviews, Greece, Review of the Central Administration, OECD Publishing, σελ. 20.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι μόλις στις αρχές του 2011 τέθηκε σε λειτουργία, το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS, το οποίο δίνει τη δυνατότητα στους ελεγκτές να αξιοποιούν, μέσω φορητών υπολογιστών, τεχνικές ανάλυσης κινδύνου και να έχουν στη διάθεσή τους πλήρη εικόνα για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

5.7.1.3 Οργανωτικές αιτίες

Μία από τις αιτίες της αναποτελεσματικής λειτουργίας της Διοίκησης, που οδηγεί στον μη έγκαιρο και ελλιπή εντοπισμό των φορολογικών παραβάσεων και περιστατικών φοροδιαφυγής, είναι και η οργάνωση του δημοσίου τομέα (OECD,2013)⁶³.Υπάρχουν πάρα πολλές εσωτερικές διαδικασίες προκειμένου να δράσει η Φορολογική Διοίκηση, με αρμοδιότητες διασκορπισμένες σε διάφορες υπηρεσίες και φορείς, ακόμη και μεταξύ διαφορετικών υπουργείων.

Το παραπάνω, σε συνδυασμό με τους αλληπάλληλους επανακαθορισμούς αρμοδιοτήτων αλλά και την ανεπαρκή οργάνωση του ανθρώπινου δυναμικού της, επιδεινώνουν ακόμα περισσότερο τη δυσλειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Άλλο ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση της σύστασης της Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων το 2011, με σκοπό να συγκεντρώσει τις μεγάλες επιχειρήσεις στη χώρα. Η όλη διαδικασία μεταφοράς των φακέλων των επιχειρήσεων στη νεοσυσταθείσα Δ.Ο.Υ κράτησε πολλούς μήνες και με σημαντικές απώλειες (πολλά έγγραφα, φάκελοι και πληροφορίες χάθηκαν κατά τη μεταφορά), ενώ παρατηρήθηκαν σημαντικές οργανωτικές δυσλειτουργίες, καθώς ανακαθορίστηκαν πλήρως τα υπηρεσιακά καθήκοντα του προσωπικού που, πλέον, στελέχωνε την προαναφερθείσα Δ.Ο.Υ.

Μέχρις ότου φορολογούμενοι και Φορολογική Διοίκηση να προσαρμοστούν στη νέα κατάσταση, καταργήθηκε διά νόμου, βάσει του Άρθρου 34 παρ. 2 Ν. 4141/2013, η λειτουργία της εν λόγω Δ.Ο.Υ, η οποία μετατράπηκε σε ελεγκτικό κέντρο και φέρει την ονομασία Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Ως αποτέλεσμα αναδιανεμήθηκε εκ νέου η αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων στις αρμόδιες τοπικές Δ.Ο.Υ των επιχειρήσεων και ανακαθορίστηκαν πλήρως τα υπηρεσιακά καθήκοντα του ανθρώπινου δυναμικού.

⁶³OECD (2013), Economic Surveys: Greece 2013, OECD Publishing, σελ. 81.

5.7.1.4 Διαρθρωτικές αιτίες

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα είναι ότι παρουσιάζει υπερβολικά υψηλό αριθμό αυτοαπασχολούμενων και πολύ μικρών επιχειρήσεων που είναι σχεδόν διπλάσιο του ευρωπαϊκού μέσου όρου. Η διάρθρωση αυτή της οικονομίας αναπτύχθηκε ως συνέπεια των κινήτρων που δοθήκαν ιστορικά από την πολιτεία και ευνοούσαν κυρίως την αυτοαπασχόληση και τη δημιουργία μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων και δυσχεραίνει τη δυνατότητα φορολογικού ελέγχου, ενώ συγχρόνως ευνοεί την απόκρυψη εισοδημάτων εκ μέρους των αυτοαπασχολούμενων και των πολύ μικρών επιχειρήσεων.

5.7.1.5 Πολιτισμικές αιτίες

Τέλος, η τάση για φοροδιαφυγή συνδέεται και με τη γενικότερη πεποίθηση των πολιτών ως προς το κράτος και την ανταποδοτικότητά του, αλλά και ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχουν απέναντι σε αυτό. Οι φορολογούμενοι φαίνονται περισσότερο διατεθειμένοι να καταβάλουν τους φόρους που τους αναλογούν, όταν λαμβάνουν ως ανταπόδοση καλής ποιότητας υπηρεσίες, καθώς δεν αισθάνονται ότι το κράτος τούς εξαπατά.

5.8 Καμπύλη Laffer σε σκιώδη οικονομία

Τα καθοριστικά στοιχεία για την φοροδιαφυγή είναι τα εξής (IMF,2013)⁶⁴:

1. οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας,
2. η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας και
3. το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων.

Αναφορικά, με το δεύτερο και το τρίτο από τα καθοριστικά στοιχεία της φοροδιαφυγής οι φορολογούμενοι θα πρέπει να σταθμίσουν τα οφέλη που αποκομίζουν από την αποκλίνουσα συμπεριφορά και το κίνδυνο που θα αντιμετωπίσουν σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου (Allingham and Sandmo, 1972, Alm, McClelland and Schulze, 1991)⁶⁵.

⁶⁴IMF (2013). Greece, Selected Issues (IMF Country Report No. 13/155), σελ. 23.

⁶⁵ Allingham, M. and Sandmo, A., 1972, "Income tax evasion: a theoretical analysis", Journal of Public Economics

Alm, J., McClelland, G. and Schulze, W., 1991, "Why do people pay taxes?", Journal of Public Economics, Number 48, 1992, pp. 21-38.

Όσο αφορά το πρώτο καθοριστικό στοιχείο της φοροδιαφυγής, μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, βασισμένη σε στοιχεία από όλες τις χώρες της Ε.Ε., μας δίνει εκτίμηση της καμπύλης Laffer για το σύνολο της Ε.Ε., σχετικά με την επίδραση των φορολογικών συντελεστών στα έσοδα, προσδιορίζοντας τους υψηλότερους συντελεστές μέχρι τους οποίους τα έσοδα σημειώνουν ανοδική τάση (Vogel,2012)⁶⁶.

Για την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ο ανώτερος συντελεστής φορολογίας νομικών προσώπων εκτιμάται στο 72%, μετά τον οποίο τα έσοδα μειώνονται.

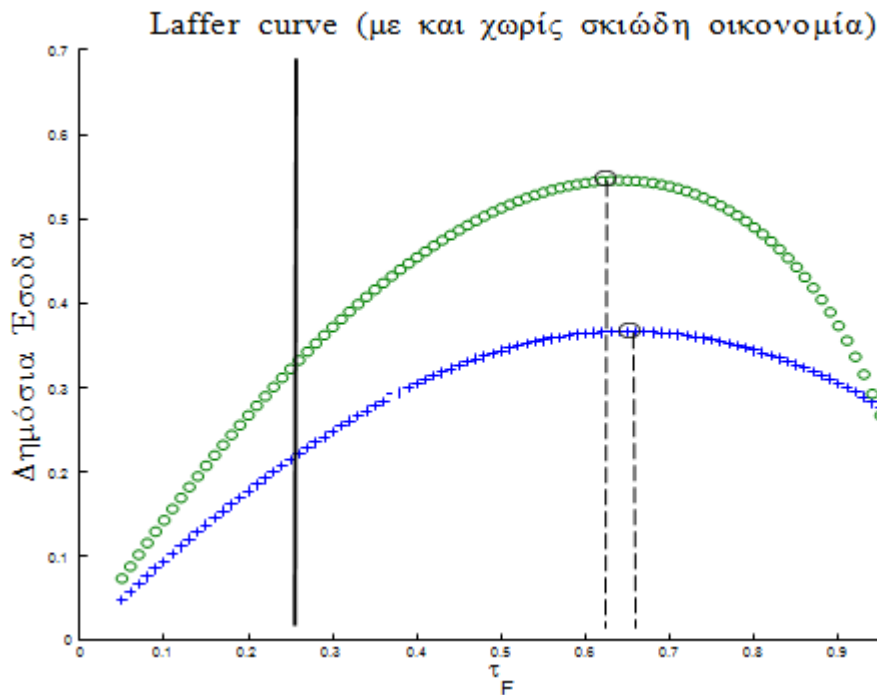
Σύμφωνα με την συγκεκριμένη μελέτη, ένας παράγοντας καθοριστικής σημασίας που έχει ληφθεί υπόψη, είναι ότι για χώρες με υψηλά ποσοστά παραοικονομίας, όπως είναι η Ελλάδα, οι ανώτατοι συντελεστές της καμπύλης Laffer διαμορφώνονται προς τα κάτω, κυρίως λόγω του υψηλού βαθμού υποκατάστασης μεταξύ της νόμιμης και της σκιώδους οικονομίας. Κάτι τέτοιο συμβαίνει διότι τα νοικοκυριά βασίζουν τις αποφάσεις τους για την κατανομή της εργασίας τους σε επίσημες και σκιώδεις δραστηριότητες, ανάλογα με τη διαφορά μεταξύ των πραγματικών, καθαρών μισθών από απασχόληση στην επίσημη και στη σκιώδη οικονομία. Καταλήγουν επομένως στο συμπέρασμα ότι για χώρες με υψηλά ποσοστά παραοικονομίας, ο ανώτατος συντελεστής φορολογίας νομικών προσώπων ανέρχεται στο 63% μετά τον οποίο τα έσοδα μειώνονται.

Για την περίπτωση της Ελλάδας, συμπεραίνουν ότι μια αύξηση στο συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο του 32%, με βάση στοιχεία του 2008, στο μέγιστο 63% θα αύξανε τα έσοδα μόλις κατά 3% του ΑΕΠ.

Παρακάτω παρουσιάζεται ενδεικτικά διάγραμμα της καμπύλης Laffer για την φορολογία επιχειρήσεων με και χωρίς σκιώδη οικονομία. Η πάνω πράσινη καμπύλη δείχνει την καμπύλη Laffer χωρίς ύπαρξη σκιώδους οικονομίας ενώ η κάτω μπλε, απεικονίζει την καμπύλη Laffer με ύπαρξη σκιώδους οικονομίας.

⁶⁶Vogel L. (2012). Tax avoidance and fiscal limits: Laffer curves in an economy with informal sector, European Commission, European Economy, Economic Papers 448

Διάγραμμα 5- Καμπύλη Laffer με και χωρίς ύπαρξη σκιώδους οικονομίας



Συμπεράσματα σχετικών ερευνών (Busato-Chiarini,2009)⁶⁷ σε οικονομία που ακολουθεί το νεοκλασικό υπόδειγμα και που υπάρχουν ευκαιρίες φοροδιαφυγής έδειξαν ότι η καμπύλη Laffer, υπάρχει με και χωρίς την ύπαρξη σκιώδους οικονομίας. Όπως παρατηρούμε στο διάγραμμα, για ένα συγκεκριμένο ύψος φορολογικού συντελεστή (βλέπε κάθετη μαύρη γραμμή), η απώλεια εσόδων σε μια σκιώδη οικονομία είναι αξιοσημείωτη. Για αυτό η καμπύλη με ύπαρξη σκιώδους οικονομίας είναι κάτω από την καμπύλη που αναπαριστά μια οικονομία χωρίς σκιώδεις ενέργειες. Επιπλέον, αξίζει να εστιάσουμε στο γεγονός ότι η καμπύλη Laffer σε σκιώδη οικονομία δεν σταματάει στο μηδέν για φορολογικό συντελεστή ίσο με την μονάδα. Αυτό συμβαίνει διότι ακόμα και όταν οι φόροι εξαφανίζουν το σύνολο των εσόδων σε μια οικονομία που παρουσιάζει κανονικότητα, ο σκιώδης τομέας συνεχίζει να παράγει.

Επομένως, πέρα από την αριθμητική και οικονομική επίδραση τις οποίες σχολιάσαμε εκτενώς στην αρχή της ενότητας αυτής, εξίσου σημαντικός παράγοντας που επιφέρει μεταβολές στο σχήμα της καμπύλης Laffer, είναι η παραοικονομία και η ύπαρξη ευκαιριών φοροδιαφυγής. Καθίσταται πλέον δύσκολη η εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σχετικά με το ποιες θα είναι οι συνέπειες στα φορολογικά έσοδα από μια μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές, αφού οι μεταβολές που θα υπάρξουν

⁶⁷Francesco Busato- Bruno Chiarini (2009) .Steady state Laffer curve with the underground economy, Luiss Lab of European Economics LLEE Working Document no. 85

στα φορολογικά έσοδα θα εξαρτώνται από το εκάστοτε φορολογικό σύστημα και τα χαρακτηριστικά του, από την πιθανότητα τιμωρίας, τα πρόστιμα, την ευκολία με την οποία οι επιχειρήσεις μπορούν να περάσουν από την νόμιμη στην σκιώδη οικονομία, το μέγεθος της σκιώδους οικονομίας, τους υφιστάμενους φορολογικούς συντελεστές, τις προτιμήσεις, τα κίνητρα αλλά και τους περιορισμούς των εμπλεκόμενων μερών.

Σε μια προσπάθεια να αντιληφθούμε καλύτερα το μέγεθος της σκιώδους οικονομίας, παρουσιάζεται συγκριτικός πίνακας (Schneider,2015)⁶⁸ για την ανεπίσημη οικονομία στις 28 χώρες της ΕΕ για τα έτη 2006-2015.

Πίνακας 18-Ανεπίσημη Οικονομία στις 28 χώρες της ΕΕ

Χώρα / Έτος	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Αυστρία	9.7	9.4	8.1	8.5	8.2	7.9	7.6	7.5	7.8	8.2
Βέλγιο	19.2	18.3	17.5	17.8	17.4	17.1	16.8	16.4	16.1	16.2
Βουλγαρία	34.0	32.7	32.1	32.5	32.6	32.3	31.9	31.2	31.0	30.6
Γαλλία	12.4	11.8	11.1	11.6	11.3	11.0	10.8	9.9	10.8	12.3
Γερμανία	15.0	14.7	14.2	14.6	13.9	13.2	12.9	12.4	12.2	12.2
Δανία	15.4	14.8	13.9	14.3	14.0	13.8	13.4	13.0	12.8	12.0
Ελλάδα	26.2	25.1	24.3	25.0	25.4	24.3	24.0	23.6	23.3	22.4
Εσθονία	29.6	29.5	29.0	29.6	29.3	28.6	28.2	27.6	27.1	26.2
Ηνωμένο Βασίλειο	11.1	10.6	10.1	10.9	10.7	10.5	10.1	9.7	9.6	9.4
Ιρλανδία	13.4	12.7	12.2	13.1	13.0	12.8	12.7	12.2	11.8	11.3
Ισπανία	20.2	19.3	18.4	19.5	19.4	19.2	19.2	18.6	18.5	18.2
Ιταλία	23.2	22.3	21.4	22.0	21.8	21.2	21.6	21.1	20.8	20.6
Κροατία	31.2	30.4	29.6	30.1	29.8	29.5	29.0	28.4	28.0	27.7
Κύπρος	27.9	26.5	26.0	26.5	26.2	26.0	25.6	25.2	25.7	24.8
Λετονία	29.0	27.5	26.5	27.1	27.3	26.5	26.1	25.5	24.7	23.6
Λιθουανία	30.6	29.7	29.1	29.6	29.7	29.0	28.5	28.0	27.1	25.8
Λουξεμβούργο	10.0	9.4	8.5	8.8	8.4	8.2	8.2	8.0	8.1	8.3
Μάλτα	27.2	26.4	25.8	25.9	26.0	25.8	25.3	24.3	24.0	24.3
Ολλανδία	10.9	10.1	9.6	10.2	10.0	9.8	9.5	9.1	9.2	9.0
Ουγγαρία	24.4	23.7	23.0	23.5	23.3	22.8	22.5	22.1	21.6	21.9
Πολωνία	26.8	26.0	25.3	25.9	25.4	25.0	24.4	23.8	23.5	23.3
Πορτογαλία	20.1	19.2	18.7	19.5	19.2	19.4	19.4	19.0	18.7	17.6
Ρουμανία	31.4	30.2	29.4	29.4	29.8	29.6	29.1	28.4	28.1	28.0
Σλοβακία	17.3	16.8	16.0	16.8	16.4	16.0	15.5	15.0	14.6	14.1
Σλοβενία	25.8	24.7	24.0	24.6	24.3	24.1	23.6	23.1	23.5	23.3
Σουηδία	16.2	15.6	14.9	15.4	15.0	14.7	14.3	13.9	13.6	13.2
Τσεχία	18.1	17.0	16.6	16.9	16.7	16.4	16.0	15.5	15.3	15.1
Φιλανδία	15.3	14.5	13.8	14.2	14.0	13.7	13.3	13.0	12.9	12.4
Μέσος όρος 28 Ευρωπαϊκών χωρών	21.1	20.3	19.6	20.1	19.9	19.6	19.3	18.8	18.6	18.3

⁶⁸Friedrich Schneider(2015)Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments

Το συμπέρασμα γίνεται πλέον ξεκάθαρο, παρατηρώντας την Ελλάδα να έχει ποσοστά παραοικονομίας 24,3% για το 2011, 24% για το 2012, 23,6% για το 2013, 23,3% για το 2014 και 22,4 % για το 2015, με τα ποσοστά αυτά να ξεπερνούν το μέσο όρο των 28 ευρωπαϊκών χωρών για το σύνολο των ετών αυτών. Μάλιστα τα ποσοστά φοροδιαφυγής για την Ελλάδα κυμαίνονταν σταθερά πάνω από 25% για το χρονικό διάστημα 2003-2010. Το γεγονός αυτό καθιστά ιδιαίτερα δύσκολη την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το ποιο θα είναι το αποτέλεσμα στα έσοδα από μια μείωση των φορολογικών συντελεστών στις επιχειρήσεις και αποτελεί και παράγοντα (εκτός των υπολοίπων παραγόντων τους οποίους σχολιάσαμε στην υποενότητα 5.4) που ενώ τα χρόνια μετά το 2000 οι φορολογικοί συντελεστές στις ελληνικές επιχειρήσεις μειώνονταν τα έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ είτε αυξάνονταν οριακά είτε παρουσίαζαν μείωση.

5.9 Τρόποι αντιμετώπισης φοροδιαφυγής

Οι λόγοι για τους οποίους καθίσταται επιτακτική η μελέτη του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι πλέον προφανείς και άπτονται της κοινωνικής του διάστασης, της επίδρασής του σε επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης και παραγωγικότητας, καθώς και των επιπτώσεών του στα δημοσιονομικά έσοδα και, κατ' επέκταση, στην αποτελεσματικότητα της ασκούμενης οικονομικής πολιτικής. Προχωρούμε σε προτάσεις για την αντιμετώπισή της σε βραχυπρόθεσμο, μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

5.9.1 Προτάσεις σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα

5.9.1.1 Μείωση Συντελεστών Φορολογίας και Μη Επιβολή Έκτακτων Φόρων στα Δηλωθέντα Εισοδήματα

Όσο υψηλότεροι είναι οι συντελεστές φορολόγησης, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος του φορολογουμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου. Στην Ελλάδα, οι φορολογικοί συντελεστές βρίσκονται σε πολύ υψηλά επίπεδα. Η χώρα μας έχει από τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές φορολογίας εισοδήματος (για μισθωτή εργασία), σε σύγκριση με τις χώρες του ΟΟΣΑ, ενώ, σύμφωνα με πρόσφατα στοιχεία, οι συντελεστές ΦΠΑ υπερβαίνουν το μέσο όρο, σε σύγκριση με τις χώρες του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων (σήμερα στο 29%, όπως έχει ήδη προαναφερθεί) τοποθετείται πάνω από το μέσο όρο του

αντίστοιχου συντελεστή στις χώρες του ΟΟΣΑ. Οι υψηλοί συντελεστές αποτελούν αντικίνητρο για την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, καθώς τα οφέλη από την απόκρυψη των εισοδημάτων δεν είναι καθόλου αμελητέα (IMF,2013)⁶⁹.

Παρόλα αυτά στην Ελλάδα η σύνδεση της φοροδιαφυγής με τους αυξημένους φορολογικούς συντελεστές δεν λαμβάνεται σοβαρά υπόψη, κατά τη χάραξη της φορολογικής πολιτικής. Τα τελευταία χρόνια, έχει υπάρξει μια διαδοχική αύξηση των φορολογικών συντελεστών, τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία, χωρίς ωστόσο αυτό να αντικατοπτρίζεται πραγματικά στα έσοδα του κράτους. Παράλληλα, παραγνωρίζεται το γεγονός ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών λειτουργεί αυξητικά ως προς τη φοροδιαφυγή, αποτελεί αντικίνητρο για την εγκατάσταση επιχειρήσεων στην Ελλάδα και οδηγεί ελληνικές επιχειρήσεις σε μετεγκατάσταση εκτός Ελλάδος.

5.9.1.2 Χρήση πλαστικού Χρήματος και Ηλεκτρονικής τιμολόγησης

Η επέκταση των ηλεκτρονικών συναλλαγών⁷⁰ και η χρήση του πλαστικού χρήματος μπορούν επίσης να συνδράμουν στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Ωστόσο η χώρα μας καταλαμβάνει πολύ χαμηλές θέσεις στις κατατάξεις σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε με βάση τις περισσότερες κατηγορίες ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής. Η τεράστια έμφαση στη χρήση μετρητών στις συναλλαγές στη Ελλάδα είναι άλλωστε συνυφασμένη με την παρατεταμένη παραοικονομία και τη συνακόλουθη φοροδιαφυγή. Μάλιστα πρόσφατη ανάλυση (Mylonas,2016)⁷¹ εκτιμά πως μια αύξηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών κατά 10% θα μπορούσε να προσθέσει στον ετήσιο ρυθμό μεγέθυνσης του ΑΕΠ περίπου 0,2%.

Επιπλέον, η υιοθέτηση ηλεκτρονικής τιμολόγησης αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της Φορολογικής Διοίκησης για την ουσιαστική πάταξη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής, καθώς μέσω αυτής μπορούν να εντοπιστούν οι αδήλωτες συναλλαγές, αλλά και τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

⁶⁹IMF (2013) Greece, selected issues (country report No. 13/155), σελ. 23.

⁷⁰βλ. ν.3842/2010 σύμφωνα με τον οποίο τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

⁷¹ Mylonas P. (2016) Increasing cashless transactions shrink the shadow economy and support activity, Greece, Macro View, National Bank of Greece, σελ. 1.

Προσθέτοντας σε αυτά, η σύνδεση των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με το υπουργείο Οικονομικών θα μπορούσαν μεσοπρόθεσμα να συμβάλουν στην πάταξη της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής. Για να εξαπλωθούν οι ηλεκτρονικές συναλλαγές, θα μπορούσε να θεσπιστεί μία σειρά μέτρων, στηριζόμενων σε χορήγηση εκπτώσεων επί των συναλλαγών, σε έκπτωση επί του φόρου εισοδήματος, σε απαγόρευση χρήσης μετρητών και σε επιβολή κυρώσεων σε επιχειρήσεις που δεν δέχονται τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

5.9.1.3 Φορολογικός Έλεγχος και Επιβολή Κυρώσεων

Η μείωση των συντελεστών φορολογίας από μόνη της δεν μπορεί να οδηγήσει και σε μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, εάν παράλληλα δεν εφαρμοστούν μέτρα που θα εξαναγκάζουν τους φορολογουμένους σε συμμόρφωση. Απαιτείται η εντατικοποίηση των ελέγχων και η διενέργειά τους από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, λόγω της μεγάλης αδυναμίας της Φορολογικής Διοίκησης να εισπράξει τους φόρους (OECD,2016)⁷². Οι έλεγχοι πρέπει να γίνονται με την αποτελεσματική χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, όπως γίνεται και στις χώρες του ΟΟΣΑ και να αξιοποιούνται οι πληροφορίες της φορολογικής διοίκησης. Επίσης, θα πρέπει να υιοθετηθούν στρατηγικές που θα εστιάζουν περισσότερο σε κατηγορίες φορολογουμένων με υψηλό ποσοστό ρίσκου προς τέλεση φοροδιαφυγής, όπως για παράδειγμα, οι αυτοαπασχολούμενοι με υψηλά εισοδήματα.

Επιπρόσθετα, τα πρόστιμα και οι ποινές που επιβάλλονται μετά τους φορολογικούς ελέγχους θα πρέπει να τηρούνται απαρέγκλιτα και να λειτουργούν αποτρεπτικά για την τέλεση φοροδιαφυγής. Στην περίπτωση της Ελλάδας, οι εφαρμοστέες διατάξεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για φορολογικές παραβάσεις έχουν ήδη τροποποιηθεί τρεις φορές κατά τα τελευταία δύο χρόνια, ενώ αναμένεται και νέα τροποποίησή τους, πρακτική που σε καμία περίπτωση δεν συνάδει με την προσπάθεια επιβολής αυστηρών προστίμων ως μέσου αποτρεπτικού της φοροδιαφυγής⁷³. Βέβαια αυτό δεν σημαίνει ότι όλες οι υποθέσεις είναι ίδιες για αυτό και πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ περιπτώσεων φοροδιαφυγής και περιπτώσεων ειλικρινών φορολογουμένων, οι οποίοι όμως αντιμετωπίζουν αδυναμία πληρωμής.

⁷²OECD (2016) OECD Economic Surveys: Greece, OECD Publishing, σελ. 34.

⁷³ Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4223/2013, το Ν. 4321/2015 και το Ν. 4337/2015 και αναμένεται εκ νέου τροποποίησή του.

Συμπληρωματικά, πρακτικές εισαγωγής προγραμμάτων φορολογικής αμνηστίας, που κατά καιρούς έχουν εφαρμοστεί προκειμένου να φορολογηθούν αδήλωτα εισοδήματα, δεν θα πρέπει να ακολουθούνται καθώς δημιουργούν κίνητρο για φοροδιαφυγή αλλά και εμπεδώνουν ένα αίσθημα αδικίας στο φορολογούμενο που είναι καλοπληρωτής.

Εκτός από την αποτελεσματικότητα και την ένταση στη διενέργεια ελέγχων, κρίνεται σκόπιμη και η αποτελεσματική περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, τόσο σε διοικητικό όσο και σε δικαστικό στάδιο. Είναι γεγονός ότι οι φορολογικές υποθέσεις καταλήγουν σε μεγάλο βαθμό στα δικαστήρια και επιλύονται με σοβαρή καθυστέρηση.

Για την αποτελεσματικότερη επίλυση των φορολογικών διαφορών, θα πρέπει εν πρώτοις να ρυθμίζονται, κατόπιν εξέτασης, επί της ουσίας περισσότερες υποθέσεις στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης. Προς το σκοπό αυτό, κρίνεται σκόπιμη η επανεξέταση εισαγωγής του θεσμού της «φορολογικής διαιτησίας», με την προϋπόθεση ότι ο θεσμός αυτός θα τελεί ανεξάρτητα από τη Φορολογική Διοίκηση και θα αποτελείται από έμπειρα και επιστημονικώς καταρτισμένα πρόσωπα στον τομέα του φορολογικού δικαίου.

5.9.2 Προτάσεις σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα

5.9.2.1 Οργάνωση φορολογικών αρχών

Για την αντιμετώπιση της εσωτερικής δυσλειτουργίας της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, είναι απαραίτητη η δημιουργία ενός σταθερού οργανωτικού πλαισίου, που θα καθορίζει με σαφήνεια και ακρίβεια τις επιμέρους αρμοδιότητες, το οποίο θα παραμείνει αμετάβλητο. Βάσει της αρχής αυτής, και με σκοπό τον περιορισμό των εξωτερικών παρεμβάσεων στο έργο της Φορολογικής Διοίκησης, η Ελλάδα ανέλαβε και ολοκλήρωσε, ως μνημονιακή υποχρέωση, την ίδρυση ενός αυτόνομου φορέα εισόδων, που πλέον λειτουργεί από την 1.1.2017, με την ονομασία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων». Παράλληλα, η χώρα μας έχει αναλάβει, την ενίσχυση της Μονάδας Μεγάλων Οφειλετών, προκειμένου να βελτιωθεί η ικανότητά της σχετικά με τη διεκπεραίωση θεμάτων που αφορούν την εκκαθάριση και την είσπραξη φόρων. Επίσης, κατά το παράδειγμα άλλων χωρών, υιοθετήθηκε η ενσωμάτωση της είσπραξης εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στη Φορολογική Διοίκηση, ενώ αναμένεται η θέσπιση κοινού μητρώου των υπόχρεων καταβολής ασφαλιστικών εισφορών και φόρου εισοδήματος.

5.9.2.2 Τεχνολογική οργάνωση

Η ψηφιοποίηση και η δημιουργία ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης θα επιταχύνουν τη διαδικασία υποβολής δηλώσεων και στοιχείων και θα επιτρέψουν στις φορολογικές και στις τελωνειακές αρχές να συγκεντρώνουν άμεσα τα δεδομένα και τα στοιχεία των φορολογουμένων, να τα χρησιμοποιούν γρήγορα και αποτελεσματικά, με τρόπο τέτοιο ώστε να γίνονται εύκολα αντιληπτοί τυχόν κίνδυνοι μη συμμόρφωσης. Η τεχνολογική οργάνωση θα μπορέσει επίσης να μετριάσει την ανασφάλεια δικαίου, αποτέλεσμα της πολυνομίας που χαρακτηρίζει την ελληνική δημόσια διοίκηση. Με τη δημιουργία μίας βάσης δεδομένων (σύστημα ηλεκτρονικής βιβλιοθήκης), θα μπορούν τόσο οι φορολογούμενοι όσο και οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης να ανασύρουν ανά πάσα στιγμή την ισχύουσα νομοθεσία και τις ερμηνευτικές οδηγίες αυτής, καθώς και να ενημερώνονται έγκυρα και έγκαιρα για οποιεσδήποτε εξελίξεις.

Επιπλέον, η τεχνολογική οργάνωση θα βοηθήσει σημαντικά στη συστηματική τήρηση αρχείων και στοιχείων για κάθε φορολογούμενο, καθώς και στη συστηματική συλλογή, οργάνωση και επεξεργασία των πληροφοριών που θα τίθενται ηλεκτρονικά στη διάθεσή της, καθιστώντας ευχερέστερη τη διασταύρωση στοιχείων. Άλλωστε μέσω της τεχνολογικής οργάνωσης είναι εφικτό να ενισχυθούν οι δυνατότητες των φορολογικών αρχών στον εντοπισμό της οικονομικής δραστηριότητας που αναπτύσσεται μέσω της παραοικονομίας καθώς και να εκλείψουν φαινόμενα διαφθοράς. Ο εκσυγχρονισμός, από πλευράς δημιουργίας ηλεκτρονικής διοίκησης, θα συνεισφέρει σαφέστατα και στην αποτελεσματικότερη διενέργεια φορολογικών ελέγχων από τους φορολογικούς ελεγκτές, τόσο χρονικά όσο και ποιοτικά αφού θα έχουν πλέον όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τον ελεγχόμενο φορολογούμενο.

Επισημαίνεται ότι ολοκληρώθηκε η πιλοτική εφαρμογή του κεντροποιημένου συστήματος Risk Analysis για την επιλογή υποθέσεων επιβολής μέτρων αναγκαστικής είσπραξης και η αποστολή των πρώτων αποτελεσμάτων στις ΔΟΥ. Συμπληρωματικά, η διαδικασία για την πληρωμή των δασμοφορολογικών και λοιπών επιβαρύνσεων στις εισαγωγές έγινε ηλεκτρονική και αναπτύχθηκαν επικοινωνιακές δράσεις για την ένταξη όλων των φορέων στο e-παράβολο. Παράλληλα, ενεργοποιήθηκε η δυνατότητα διαβίβασης ηλεκτρονικών δικαιολογητικών και αρχείων των επιχειρήσεων κατασκευής, εισαγωγής και τεχνικής υποστήριξης των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ). Με την ηλεκτρονική διασύνδεση των ΦΗΜ με τη ΓΓΔΕ,

αξιοποιούνται πλέον τα αναλυτικά δεδομένα των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσω διαδικτύου με διασταυρώσεις, με στόχο τον εντοπισμό τυχόν παραβατικότητας. Τέλος, επιδιώχθηκε η ολοκλήρωση ενός πλήρους ηλεκτρονικού περιουσιολογίου, το οποίο θα αξιοποιηθεί για την πάταξη της φοροδιαφυγής, τον εντοπισμό περιπτώσεων αδικαιολόγητου πλουτισμού και τη διασφάλιση της είσπραξης οφειλών προς το Δημόσιο, το οποίο πρέπει οπωσδήποτε να ολοκληρωθεί ώστε να οδηγήσει σε σημαντικές αλλαγές στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

5.9.2.3 Αλλαγή στάσης ως προς τους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης

Απαιτείται περαιτέρω εκπαίδευση και κατάρτιση των δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και για αποτελεσματικότερη αξιοποίηση των γνώσεων, των προσόντων και των ικανοτήτων τους. Σκόπιμη κρίνεται επίσης η μετάθεση των έμπειρων και ικανών υπαλλήλων σε καίριες θέσεις, καθώς και η κατανομή τους σύμφωνα με τις ανάγκες της εκάστοτε μονάδας (OECD,2011)⁷⁴.

Προς την κατεύθυνση αυτή, κρίνονται αναγκαίες η ίδρυση Σχολής Επιμόρφωσης του Υπουργείου Οικονομικών και η διεξαγωγή επικαιροποιημένων σεμιναρίων με πρακτικά παραδείγματα και τεχνικές ελέγχου, καθώς και η σύνδεση των ατομικών ηλεκτρονικών υπολογιστών των εφοριακών με όλες τις απαραίτητες και αναγκαίες διαδικτυακές πλατφόρμες (NOMOS, ELENXIS κτλ.)

Επίσης, αναγνωρίζοντας το σημαντικό ρόλο των ελεγκτών στην πάταξη της φοροδιαφυγής και την ανάγκη εξάλειψης των φαινομένων διαφθοράς, κρίνονται σκόπιμες η αύξηση των μηνιαίων τους απολαβών και η εναρμόνισή τους με εκείνες των υπόλοιπων ανεπτυγμένων χωρών, καθώς και η παροχή κινήτρων για την περαιτέρω εξέλιξή τους. Μέσω της καθιέρωσης ενός αδιάβλητου συστήματος αξιολόγησης, από το οποίο θα εξαρτώνται και θα παρέχονται οι αυξήσεις και οι προαγωγές, θα καλλιεργηθεί το έδαφος για την προσωπική εξέλιξη στο δημόσιο τομέα.

⁷⁴OECD (2011) Public Governance Reviews, Greece, Review of the central administration, OECD Publishing, σσ. 78-81.

5.9.3 Προτάσεις σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα

5.9.3.1 Δημιουργία Σταθερού και Απλοποιημένου Φορολογικού Συστήματος

Ένα οργανωμένο και καλά σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα μπορεί να ενισχύσει την ανάπτυξη, την απασχόληση και την ανταγωνιστικότητα, και να εξασφαλίσει δημοσιονομική σταθερότητα, ενώ παράλληλα μπορεί να συμβάλει και σε μια πιο δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και των κοινωνικών επιδομάτων, καλλιεργώντας με αυτό τον τρόπο την πεποίθηση ενός κράτους δικαίου. Επιπρόσθετα ένα σταθερό φορολογικό σύστημα, μπορεί να οδηγήσει στον περιορισμό της αβεβαιότητας των επιχειρήσεων, επιτυγχάνοντας υψηλότερο ρυθμό οικονομικής μεγέθυνσης της οικονομίας, λόγω της προσέλκυσης επενδύσεων. Το σταθερό και απλοποιημένο φορολογικό σύστημα, μάλιστα, καθίσταται ακόμη πιο απαραίτητο για τις νεοσύστατες επιχειρήσεις, που προωθούν καινοτόμες πρακτικές και οι οποίες μπορούν, μέσω της καινοτομίας, να βελτιώσουν την παραγωγικότητα και να ενισχύσουν μακροπρόθεσμα το ΑΕΠ. Σαφώς, για να επιτευχθεί ο συγκεκριμένος στόχος, ταυτόχρονα πρέπει να υπάρξει η αναδιοργάνωση και του ευρύτερου δημοσίου τομέα, η μείωση των φορολογικών συντελεστών και η παροχή ενός σταθερού κοινωνικού και πολιτικού περιβάλλοντος.

5.9.3.2 Διαρθρωτικές Αλλαγές στη Δομή των Επιχειρήσεων και Αλλαγή του Αναπτυξιακού Μοντέλου

Είναι απαραίτητο να δοθούν κίνητρα από την πολιτεία προς το σχηματισμό και την ανάπτυξη μεγάλων επιχειρήσεων. Τα κίνητρα αυτά θα πρέπει να αποτελέσουν μέρος ενός γενικότερου αναπτυξιακού μοντέλου, που θα καθιστά μη ελκυστική την ίδρυση μικρομεσαίων επιχειρήσεων, ώστε σταδιακά να αλλάξει η δομή των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Η κίνηση αυτή θα πρέπει να είναι συλλογική, με το τραπεζικό σύστημα να διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο.

5.9.3.3 Δημιουργία φορολογικής συνείδησης

Σημαντική προς την κατεύθυνση της πάταξης της φοροδιαφυγής, είναι η προσπάθεια να αλλάξει η γενικότερη πεποίθηση των πολιτών αναφορικά με το κράτος και το φορολογικό σύστημα της χώρας, καθώς και να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση. Δηλαδή, να επιδιωχθεί η συνειδητή συμμόρφωση προς τους φορολογικούς κανόνες, με ταυτόχρονη καλλιέργεια της αντίληψης ότι η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί μόνο

παράβαση από νομικής πλευράς, αλλά και παράπτωμα από ηθικής και αξιακής πλευράς. Η αντίληψη των πολιτών ως προς το δίκαιο χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος και του επιμερισμού των φορολογικών βαρών διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στη φορολογική τους συμμόρφωση (Torgler, 2011)⁷⁵. Ως αποτέλεσμα, η έντονη δυσαρέσκεια των πολιτών ως προς την ανταποδοτικότητα του κράτους και την ύπαρξη φαινομένων διαφθοράς επιβαρύνει την εν λόγω αντίληψη και συνιστά αντικίνητρο για την καταβολή των φόρων που τους αναλογούν.

Χρήσιμες κυβερνητικές πολιτικές που θα μπορούσαν να βοηθήσουν ως προς αυτήν την κατεύθυνση, είναι η κατάργηση της πρακτικής υιοθέτησης προγραμμάτων φορολογικής αμνηστίας με την αιτιολογία ότι αυτά δεν είναι κοινωνικώς αποδεκτά, καθώς αποτελούν κίνητρο για συνεχή διάπραξη φοροδιαφυγής, η καθιέρωση πολιτικής δημοσιοποίησης των εισπραττόμενων φόρων και η αξιοποίηση αυτών για τη δημιουργία παροχών προς τους φορολογουμένους, η ανάληψη δράσεων ενημέρωσης και εκπαίδευσης, η διοργάνωση επιμορφωτικών σεμιναρίων που θα αποσκοπούν στην επεξήγηση της φορολογικής νομοθεσίας στους φορολογούμενους και τέλος η καταπολέμηση της διαφθοράς εκ μέρους της πολιτείας με πραγματικές προσπάθειες που θα είναι εμφανείς και θα οδηγούσαν στο να διαμορφωθούν σχέσεις εμπιστοσύνης κράτους-φορολογουμένων.

⁷⁵Torgler, B., (2011), “Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe”, Policy Research Working Paper, 5922. World Bank.

Συμπεράσματα

Οι μεταρρυθμίσεις στη δημόσια πολιτική και διοίκηση είναι πιο πιθανό να λάβουν χώρα σε «κρίσιμες συγκυρίες». Ο χρόνος, βέβαια, επηρεάζει τον τύπο των αλλαγών που λαμβάνουν χώρα. Ωστόσο, όσο ασφυκτικά κι αν είναι τα χρονικά και κυρίως τα πολιτικοκοινωνικά περιθώρια για μεταρρυθμίσεις, η οικονομική κρίση πρέπει να αντιμετωπιστεί ως μία μοναδική ευκαιρία για ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις και εκσυγχρονισμό του φορολογικού μας συστήματος.

Η Ελλάδα καλείται να εφαρμόσει άμεσα αυστηρά μέτρα που θα συμβάλλουν στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της ανάπτυξης, αλλά ταυτόχρονα να προβεί σε μεταρρυθμίσεις όχι μόνο σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, ως απάντηση στην οικονομική κρίση, αλλά και σε μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Η κρίση έκανε πιο ορατές και πιο έντονες τις παθογένειες και τις αδυναμίες του πολιτικό-διοικητικού συστήματος, συνιστά, όμως, και μια ευκαιρία για τη βελτίωση και την αντιμετώπιση πολλών εξ αυτών.

Στην χώρα μας, η συνολική φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης ανέρχεται στο 39,65% ή στο 40,65% εάν συνυπολογιστεί και η επιβάρυνση από το τέλος επιτηδεύματος. Για το φορολογικό έτος 2016 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων οι μεταβολές που έγιναν αφορούν κατά κύριο λόγο τις προσωπικές εταιρείες, τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις συνεταιρισμών (εκτός των αγροτικών), τις κοινωνίες αστικού δικαίου, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις κοινοπραξίες και τις λοιπές νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία όπου τα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα θα φορολογούνται πλέον με συντελεστή 29%. Συνεπώς η πλειοψηφία των εταιρειών με απλογραφικά βιβλία (Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.) οι οποίες αποτελούν και την πλειοψηφία των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, που δηλώνουν φορολογητέα κέρδη μέχρι 50.000,00 ευρώ καλούνται να καταβάλουν φόρο εισοδήματος αυξημένο κατά 11,54%, ενώ μικρότερες είναι οι επιβαρύνσεις στα φορολογητέα κέρδη πάνω από 50.000,00 ευρώ μέχρι και 80.000,00 ευρώ.

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση στη χώρα μας σε συνδυασμό με τα χρόνια προβλήματα της Ελλάδας όπως η γραφειοκρατία, η διαφθορά, η αστάθεια της

οικονομικής πολιτικής, το συνολικό φορολογικό πλαίσιο, η ελλιπής χρηματοδότηση και η επακολουθούμενη έλλειψη ρευστότητας, την καθιστούν μη ελκυστικό επενδυτικό προορισμό. Είναι φανερό ότι έχουν παραβιαστεί σε πολλές περιπτώσεις οι αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και του μη αιφνιδιασμού των φορολογουμένων οι οποίοι πρέπει να είναι ενήμεροι εκ των προτέρων για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Συγκρινόμενοι μάλιστα και με τις υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε επαληθεύεται το γεγονός ότι ο πιο σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει την προσέλκυση επενδύσεων, δεν είναι ο κύριος συντελεστής φόρου αλλά η συνολική φορολογική επιβάρυνση και το γενικότερο πλαίσιο. Σε χώρες όπως στη Γαλλία, στην Αυστρία, στην Ολλανδία, στη Φινλανδία, στο Βέλγιο όπως αναλύθηκε παραπάνω η συνολική επιβάρυνση παρόλο που είναι πολύ μεγαλύτερη από ότι στην Ελλάδα, προσελκύουν επενδύσεις λόγω της σταθερότητας του πλαισίου τους, της κοινωνικής δικαιοσύνης και της ανταποδοτικότητας προς τους πολίτες. Όσο αφορά και στη σύγκριση με τις γειτονικές χώρες δηλαδή την Κύπρο, τη Βουλγαρία και την Τουρκία διαπιστώθηκε ότι καθαρά από άποψη συντελεστών υστερούμε, αλλά διορθώνοντας τις διαχρονικές παθογένειες μας μπορούμε να πρωταγωνιστήσουμε αν επανέλθουμε σε καθεστώς σταθερότητας και σε πλαίσιο απλό, προοδευτικό και ανταποδοτικό.

Σε επίπεδο ΕΕ υπάρχουν άλλωστε κινήσεις με σκοπό την πιο δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση, με την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιρειών(ΚΕΒΦΕ) να αποτελεί χρήσιμο εργαλείο προς την κατεύθυνση αυτή. Σκοπός είναι οι επιχειρήσεις να τηρούν ένα κοινό σύνολο κανόνων, άρα να υπάρχει πιο απλό πλαίσιο και επίσης να παταχθεί η φοροαποφυγή μέσω της εξάλειψης των αναντιστοιχιών των εθνικών συστημάτων. Αποτέλεσμα θα είναι τα κέρδη να φορολογούνται στον τόπο δραστηριότητας και ότι η τιμή των συναλλαγών εντός του ομίλου είναι συγκρίσιμη με τις αγοραίες τιμές.

Προσθέτοντας στα παραπάνω, σύμφωνα με την ανάλυση των φορολογικών εσόδων και τη σχέση τους με τους φορολογικούς συντελεστές και την ανάλυση που έγινε για την περίοδο 1980-2013 χρησιμοποιώντας την καμπύλη Laffer, παρατηρούμε ότι την δεκαετία του '80, με συντελεστές που ξεπερνούσαν το 45%, τα έσοδα από τη φορολογία των επιχειρήσεων ήταν γύρω στο 1% του ΑΕΠ, ενώ ξεκίνησαν ανοδική

πορεία μέσα στη δεκαετία του '90 όταν ο συντελεστής άρχισε να μειώνεται και έφτασαν το υψηλότερο τους επίπεδο την πενταετία 1995-2000. Συνεχίζοντας στη δεκαετία 2000-2010 παρόλη την προσπάθεια μείωσης των φορολογικών συντελεστών και παρά το γεγονός ότι ήταν μια περίοδος οικονομικής ανάπτυξης για τη χώρα μας ιδιαίτερα μέχρι το 2008, η ανάπτυξη αυτή στηρίχθηκε στη σχετικά περιορισμένη αξιοποίηση της τεχνολογίας, της καινοτομίας, της έρευνας και ευρύτερα της γνώσης και σε συνδυασμό και με άλλους παράγοντες όπως η φοροδιαφυγή οδήγησε στο να μην ευοδωθεί ο στόχος για σημαντική αύξηση των φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ. Παρέμειναν σταθερά στα επίπεδα του 2,5-3%. Ενώ μετά το 2010, τα έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ είχαν συνεχώς πτωτική πορεία, συνέπεια της κρίσης που βιώνουμε αλλά και της αύξησης των φορολογικών συντελεστών.

Για αυτό και απαιτείται ένα νέο αναπτυξιακό μοντέλο, με επίκεντρο την επιχειρηματικότητα που θα οδηγήσει στη δημιουργία πλούτου. Η δημιουργία ενός νέου θεσμικού πλαισίου μεταξύ κράτους και επενδυτή φορολογούμενου κρίνεται αναγκαία. Το κράτος οφείλει να απλοποιήσει τις διαδικασίες του, να φέρει σταθερότητα και απλότητα στο φορολογικό πλαίσιο και ταυτόχρονα όλες οι παραγωγικές δυνάμεις της χώρας να ενεργοποιηθούν οδηγώντας την στην πολυπόθητη ανάπτυξη.

Βιβλιογραφία

Ελληνική βιβλιογραφία

Αληφαντής Γ., Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ Ν.4308/2014) ,13^η έκδοση, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2015

Αληφαντής Γ., Ασκήσεις λογιστικής για στελέχη επιχειρήσεων βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ Ν.4308/2014), 5^η έκδοση, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα 2015

Γεωργακόπουλος, Θ., (2012), «Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

Γκίνογλου, Δ.(2004), «Φορολογική λογιστική», Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσσαλονίκη.

Ε.Β.Ε.Α (2015), -Η φορολόγηση των επιχειρήσεων εν μέσω κρίσης – Επικαιροποιημένο πόρισμα

ΕΕΝΕ (2015), πλαίσιο προτάσεων φορολογικής πολιτικής

Θεοχαρόπουλος, Λ., «Φορολογικό Δίκαιο Γενικό», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 2002.

Θεοχαρόπουλος Λουκάς, Νομικά εγγυήσεις υπέρ του φορολογουμένου, Τιμητικός Τόμος ΣτΕ, Ι, 1979

Καλογήρου, Γ (2008), «Τεχνολογία, γνώση και οικονομική μεγέθυνση στο ελληνικό αναπτυξιακό μοντέλο: Συγκρίσεις, συγκλίσεις και αποκλίσεις», στο Γιαννίτσης, Τ. (επιστημονική επιμέλεια) Σε αναζήτηση ελληνικού μοντέλου ανάπτυξης, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, σ. 181-221

Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2006

Κορομηλάς Γ.,(2016), Οι αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 Σημειώσεις Εισηγήσεων, tax advisors, Αθήνα

Κορομηλάς Γ.,(2015),Προσδιορισμός και φορολογία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, tax advisors, Αθήνα

Κορομηλάς Γ.,(2013), Νόμοι φορολογικού περιεχομένου των τελευταίων 30 μηνών, Συλλογή επιστημονικών κειμένων, Διαστάσεις της επιχειρηματικότητας, Ενθάρρυνση επιχειρηματικών δράσεων, καινοτόμων εφαρμογών και μαθημάτων επιλογής φοιτητών και σπουδαστών, Πάντειο Πανεπιστήμιο,

Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, «Χρηματοοικονομική διοίκηση», τεύχος Β', Θεσσαλονίκη 2006.

Μονάδα Οργάνωσης της Διαχείρισης Αναπτυξιακών Προγραμμάτων- Οι νέες προοπτικές των ευρωπαϊκών πολιτικών καινοτομίας και συνοχής 2011

Παλαιολόγος, Ι. και Κασσάρ, Γ., (2003), «Εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας στην Ελλάδα 1960-2000», Σπουδαί, Τόμος 53, τεύχος 3ο, 14-36.

Παυλόπουλος, Π., (1987), "Η Παραοικονομία στην Ελλάδα: Μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση", IOBE, Αθήνα.

Παυλόπουλος, Π., (2012), "Η Παραοικονομία στην Ελλάδα- Επανεξέταση", Ι.Τ.Ε.Π., Αθήνα.

Ράπανος Β. – Καπλάνογλου Γ., (2009) Δημόσια Οικονομική Σύγχρονη θεωρία και πραγματικότητα Εκδόσεις Κριτική

ΣΕΒ ,(2016) Προτάσεις πολιτικής για ενθάρρυνση παραγωγικών επενδύσεων

Τάτσος, Ν., (2012), Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική, Εκδόσεις Κριτική.

Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό δίκαιο, ε' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2014

Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό δίκαιο, β' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 1999

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Allingham, M. and Sandmo, A., 1972, “Income tax evasion: a theoretical analysis”, Journal of Public Economics

Alm, J., McClelland, G. and Schulze, W., 1991, “Why do people pay taxes?”, Journal of Public Economics, Number 48, 1992, pp. 21-38.

Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., Schwellnus, C. and Vartia, L., (2011), “Tax policy for economic recovery and growth”, Economic Journal, vol. 121, pp.F59-F80.

Blades, D., 1982, "The Hidden Economy and the National Accounts", OECD, Occasional Studies, Paris, pp. 28-44.

COM(2015) 302 final: Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action

COM(2014) 902 final 28.11.2014, σ. 15

C(2012) 8806 Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning

C(2012) 8805 Commission Recommendation of 6.12.2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters.

Djankov, S., T. Ganser, C. McLiesh, Rita Ramalho and A. Shleifer, (2010), “The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship”, American Economic Journal: Macroeconomics, pp. 31-64.

Deloitte (2016)-Athens Tax Forum 2015, Seeking the ideal tax system profile in the crucial phase of Greek Economy Restructure

Deloitte (2016) Tax facts Cyprus

Eurostat, (2016), Taxation trends in the European Union.

EY (2016) UK Budget includes Business Tax Roadmap and other business tax changes, Global Tax Alert, p. 1-2.

Fatica, S., (2013), “Do corporate taxes distort capital allocation? Cross-country evidence from industry-level data”, European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Economic Papers 503.

Feige, E. L., 1994, “The Underground Economy and the Currency Enigma,” Supplement to Public Finance/ Finances Publiques, 49, pp. 119-136.

Feige, E. L., 1989, “The Underground Economies. Tax evasion and Information Distortion.” Cambridge: Cambridge University Press.

Francesco Busato- Bruno Chiarini (2009) .Steady state Laffer curve with the underground economy, Luiss Lab of European Economics LLEE Working Document no. 85

Frey, B. S. and Schneider, F., 2000, “Informal and Underground Economy.

Friedrich Schneider(2015)Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments

IMF (2013). Greece, Selected Issues (IMF Country Report No. 13/155), p. 23

Institute for Fiscal Studies, (2010), Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press.

Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B. and Vartia, L., (2008). ‘Tax and economic growth.’ OECD Economics Department Working Papers, No. 620

Lozev K.(2007) “EU Accession and the Bulgarian tax system” European Taxation Amsterdam Apr. 2007 Vol 47 p.p 193

Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris Yagan,2009, Optimal taxation in theory and practice. Journal of Economic Perspectives

Myles, G., (2009), “Economic growth and the role of taxation”, OECD Economics Department Working Papers, No 713, No 714, No 715.

Mylonas P. (2016) Increasing cashless transactions shrink the shadow economy and support activity, Greece, Macro View, National Bank of Greece, σελ. 1.

OECD (2016), OECD Economic Surveys: Greece, OECD Publishing, p. 34.

OECD (2013), Economic Surveys: Greece 2013, OECD Publishing, p. 81

OECD(2011), Public Governance Reviews, OECD Publishing, p. 20

PWC (2016) Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2015/16

Reza Moghadam –Ashoka Mody and Martin Schindler (2005) “Turkey at the crossroads- From crisis resolution to EU Accession”-Occasional Paper, International Monetary Fund, Washington DC, PP 3-9

Tanzi, V.,1980, "Underground Economy Built on Illicit Pursuit in Growing Concern on Economic Policy Makers", International Monetary Fund, Bulletin, pp 34-37.

Taxation trends in the European Union, Eurostat, Statistical Books, 2015 edition

Taxation trends in the European Union, Collection Statistical Books, European Union
2010 European Commission Walter Deffaa Walter Radermacher

The PRS Group, Inc.,(2009),Bulgaria: Country Report

Torgler, B., (2011), “Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe”, Policy Research Working Paper, 5922. World Bank.

Veugelers, R. and Mrak, M. (2009), “ The Knowledge Economy and Catching-up Member States of the European Union”, Report prepared for Commissioner’s Potocnik’s Expert Group “Knowledge for Growth”, May 2009

Vogel L. (2012). Tax avoidance and fiscal limits: Laffer curves in an economy with informal sector, European Commission, European Economy, Economic Papers 448

World Bank-Ease of doing business Index 2015

ZEW (2014), Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology — Final report 2014, project for EU Commission TAXUD/2013/ CC/120, Mannheim.

Νομοθετικό πλαίσιο

Νόμος 4072/ 2012

Νόμος 3190/1955

Νόμος 2190/1920

Νόμος 3343/1958

Νόμος 2065/1992

Νόμος 2238/1994

Νόμος 4110/2013

Νόμος 4172/2013

Νόμος 4378/2016 παρ. 1 άρθρο 8

ΠΟΛ.1217/24.9.2015

Νόμος 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27-5-2016) παρ. 4 άρθρο 44

ΠΟΛ. 1068/2016

ΠΟΛ.1193/5.8.2013

Νόμος 4308/2014

Νόμος 3986/2011 άρθρο 29

Νόμος 3842/2010

Ηλεκτρονική βιβλιογραφία

www.taxheaven.gr/news/news/view/id/24909

www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203

<http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=113911676>

<http://www.liberal.gr/arthro/103522/oikonomia/forologika/pos-tha-forologithoun-oi-epicheiriseis-kai-oi-eleutheroi-epaggelmaties-gia-ta-kerdi-tou-2016.html>

<http://foroline.gr/archives/2832>

<http://www.dimokratiki.gr/10-01-2016/g-koromilas-fori-teli-ke-isfores-tha-aporrofoun-pano-apo-55-tou-katharou-isodimatos>

<http://www.startbusiness.gr/startbusiness/yphresies/idrisietaireasstinboulgaria/pleonektima-taagoraaftokinitouapoboulgaria>

<http://www.invest.gov.tr/en-US/investmentguide/investorsguide/Pages/Taxes.aspx>

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/gr-kpmg-tax-guide-2016-legal-entities-tax.pdf>

Παράρτημα

Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue in national currency						
Country	Unit	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Australia	Australian Dollar, Billions	4,9	5,3	5,1	5,0	6,1	6,8
Austria	Euro, Billions	1,0	1,1	1,0	1,1	1,3	1,5
Belgium	Euro, Billions	1,7	1,6	2,1	2,2	2,5	2,7
Canada	Canadian Dollar, Billions	11,7	11,8	9,5	10,3	13,0	13,3
Chile	Chilean Peso, Billions	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	..	..	..	..	..	..
Denmark	Danish Krone, Billions	5,4	5,1	5,3	6,9	14,1	14,4
Estonia	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Finland	Euro, Billions	0,4	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8
France	Euro, Billions	9,2	10,5	12,5	12,2	12,9	14,2
<u>Germany</u>	Euro, Billions	15,7	14,9	15,6	16,4	18,1	21,7
Greece	Euro, Billions	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Hungary	Forint, Billions	..	..	..	..	..	..
Iceland	Iceland Krona, Billions	0,1	0,1	0,3	0,5	0,7	1,1
Ireland	Euro, Billions	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	..	..	..	..	..	..
Italy	Euro, Billions	4,7	6,2	8,3	10,5	12,8	13,4
Japan	Yen, Billions	13.620,0	13.845,0	14.338,0	15.128,0	17.495,0	18.822,0
Korea	Won, Billions	738,2	934,0	1.102,0	1.170,0	1.301,0	1.574,0
Luxembourg	Euro, Billions	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5
Mexico	Mexican Peso, Billions	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Euro, Billions	4,6	5,0	5,1	4,9	4,7	5,9
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	0,6	0,7	0,9	0,7	1,1	1,3
Norway	Norwegian Krone, Billions	17,8	25,5	28,6	27,2	34,3	40,6
Poland	Zloty, Billions	..	..	..	..	..	..
Portugal	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Slovak Republic	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Slovenia	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Spain	Euro, Billions	1,1	1,3	1,5	1,9	2,2	2,5
Sweden	Swedish Krona, Billions	6,4	8,4	10,5	12,1	14,6	15,1
Switzerland	Swiss Franc, Billions	3,0	3,3	3,7	3,8	4,0	4,3
Turkey	Turkish Lira, Billions	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	6,8	8,5	10,5	12,1	14,0	16,9
United States	US Dollar, Billions	78,6	76,0	64,3	51,3	73,7	80,6
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..	..	..

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue in national currency						
Country	Unit	1986	1987	1988	1989	1990	1991
Australia	Australian Dollar, Billions	7,4	9,6	11,1	14,4	16,5	16,2
Austria	Euro, Billions	1,5	1,5	1,6	2,0	1,9	2,1
Belgium	Euro, Billions	3,1	3,2	3,4	3,6	3,4	3,5
Canada	Canadian Dollar, Billions	14,1	16,1	17,6	19,5	17,2	14,4
Chile	Chilean Peso, Billions	..	..	..	..	219,6	251,4
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	..	..	..	..	..	..
Denmark	Danish Krone, Billions	20,4	15,3	15,5	16,0	14,6	13,9
Estonia	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Finland	Euro, Billions	0,9	0,8	1,0	1,2	1,8	1,7
France	Euro, Billions	17,0	18,5	20,2	22,6	23,1	20,2
<u>Germany</u>	Euro, Billions	22,2	19,5	21,5	24,0	22,0	24,0
Greece	Euro, Billions	0,2	0,3	0,3	0,4	0,6	0,7
Hungary	Forint, Billions	..	..	..	..	..	117,1
Iceland	Iceland Krona, Billions	1,4	1,3	2,2	3,0	3,2	3,2
Ireland	Euro, Billions	0,3	0,3	0,4	0,4	0,6	0,8
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	..	..	..	..	..	..
Italy	Euro, Billions	17,7	19,3	19,4	23,4	26,6	28,1
Japan	Yen, Billions	19.878,0	23.958,0	28.206,0	30.030,2	29.288,0	28.131,2
Korea	Won, Billions	1.666,0	2.377,0	2.967,0	4.285,0	4.756,6	4.837,6
Luxembourg	Euro, Billions	0,4	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6
Mexico	Mexican Peso, Billions	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Euro, Billions	6,5	7,4	7,2	7,1	7,9	8,4
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	1,2	2,0	1,9	2,5	1,8	1,9
Norway	Norwegian Krone, Billions	34,2	17,9	15,7	15,3	27,2	31,4
Poland	Zloty, Billions	..	..	..	..	..	5,9
Portugal	Euro, Billions	..	..	..	0,6	1,2	1,6
Slovak Republic	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Slovenia	Euro, Billions	..	..	..	..	..	..
Spain	Euro, Billions	3,3	4,8	5,2	8,1	9,1	8,8
Sweden	Swedish Krona, Billions	23,7	23,6	32,0	25,8	23,7	27,0
Switzerland	Swiss Franc, Billions	4,9	5,0	5,7	5,8	6,0	6,1
Turkey	Turkish Lira, Billions	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	15,3	16,3	18,8	23,4	20,1	16,7
United States	US Dollar, Billions	83,3	106,7	118,1	129,6	117,0	112,8
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..	..	..

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue in national currency						
Country	Unit	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Australia	Australian Dollar, Billions	16,7	15,8	19,3	22,0	24,2	24,6
Austria	Euro, Billions	2,6	2,4	2,1	2,4	3,4	3,7
Belgium	Euro, Billions	2,9	3,7	4,4	4,9	5,6	6,3
Canada	Canadian Dollar, Billions	12,6	15,3	19,6	23,7	26,8	33,9
Chile	Chilean Peso, Billions	416,4	404,2	585,3	836,7	949,3	878,0
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	..	72,2	66,4	67,3	56,5	69,4
Denmark	Danish Krone, Billions	16,1	18,4	19,0	23,7	26,7	30,0
Estonia	Euro, Billions	..	..	..	0,1	0,1	0,1
Finland	Euro, Billions	1,3	0,2	0,5	2,2	2,8	3,7
France	Euro, Billions	21,8	21,8	23,0	25,0	28,3	33,0
<u>Germany</u>	Euro, Billions	24,4	22,7	19,3	19,2	26,1	28,2
Greece	Euro, Billions	0,8	1,0	1,3	1,6	1,8	2,1
Hungary	Forint, Billions	72,4	61,0	84,4	106,3	126,9	164,2
Iceland	Iceland Krona, Billions	3,9	3,9	3,3	4,2	4,2	4,8
Ireland	Euro, Billions	0,9	1,2	1,4	1,5	1,8	2,2
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	..	..	..	8,5	8,6	11,5
Italy	Euro, Billions	34,2	32,4	31,4	33,0	38,5	42,8
Japan	Yen, Billions	23.472,3	20.410,9	19.751,2	21.209,7	23.364,7	21.864,2
Korea	Won, Billions	6.329,8	6.278,5	7.896,9	9.552,2	10.512,7	10.157,9
Luxembourg	Euro, Billions	0,5	0,8	0,9	1,0	1,1	1,2
Mexico	Mexican Peso, Billions	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Euro, Billions	7,9	8,7	9,2	9,5	12,5	14,7
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	2,3	3,0	4,0	4,1	3,3	3,9
Norway	Norwegian Krone, Billions	23,5	27,4	30,3	35,5	44,4	56,8
Poland	Zloty, Billions	5,2	6,6	7,2	9,3	11,3	14,0
Portugal	Euro, Billions	1,7	1,5	1,7	2,1	2,6	3,2
Slovak Republic	Euro, Billions	..	..	..	1,2	0,9	0,9
Slovenia	Euro, Billions	..	..	..	0,1	0,1	0,1
Spain	Euro, Billions	8,1	7,3	6,6	7,8	8,8	12,9
Sweden	Swedish Krona, Billions	21,0	32,2	42,0	49,8	48,8	57,0
Switzerland	Swiss Franc, Billions	6,5	6,2	6,5	6,6	6,7	7,1
Turkey	Turkish Lira, Billions	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,5
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	13,0	12,6	15,4	20,2	24,7	32,1
United States	US Dollar, Billions	126,4	149,4	166,2	187,6	203,6	216,5
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..	..	..

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue in national currency						
Country	Unit	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Australia	Australian Dollar, Billions	26,5	30,7	43,4	32,7	39,6	42,7
Austria	Euro, Billions	4,1	3,5	4,2	6,5	4,8	4,8
Belgium	Euro, Billions	7,8	7,7	8,1	8,1	8,1	7,9
Canada	Canadian Dollar, Billions	33,7	42,2	47,6	36,0	35,4	39,7
Chile	Chilean Peso, Billions	834,6	587,0	882,9	890,4	951,7	1.245,8
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	67,5	79,5	76,2	94,4	106,7	119,4
Denmark	Danish Krone, Billions	35,0	28,8	42,1	37,2	39,4	40,3
Estonia	Euro, Billions	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1
Finland	Euro, Billions	5,0	5,3	7,8	5,8	6,0	5,0
France	Euro, Billions	34,9	40,4	44,2	50,4	44,4	39,6
<u>Germany</u>	Euro, Billions	31,2	35,6	37,1	12,7	21,7	27,3
Greece	Euro, Billions	3,3	4,0	5,6	4,9	5,3	5,0
Hungary	Forint, Billions	217,3	262,5	292,7	351,9	396,6	413,7
Iceland	Iceland Krona, Billions	6,2	7,9	8,4	8,0	7,2	10,4
Ireland	Euro, Billions	2,6	3,4	3,9	4,2	4,8	5,2
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	12,5	12,0	18,0	16,4	14,0	14,6
Italy	Euro, Billions	32,0	36,9	34,7	43,8	40,3	37,0
Japan	Yen, Billions	18.854,1	17.387,3	18.720,9	17.422,0	15.614,2	16.547,0
Korea	Won, Billions	11.640,8	10.152,0	19.271,0	18.387,0	21.314,0	28.149,0
Luxembourg	Euro, Billions	1,3	1,3	1,5	1,7	1,9	1,9
Mexico	Mexican Peso, Billions	..	..	..	..	121,3	122,4
Netherlands	Euro, Billions	15,3	15,7	16,7	17,6	15,4	13,4
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	3,7	4,2	4,9	4,7	5,7	6,7
Norway	Norwegian Krone, Billions	47,1	56,9	132,2	136,4	124,7	127,2
Poland	Zloty, Billions	15,6	15,9	17,9	14,0	16,0	14,8
Portugal	Euro, Billions	3,4	4,2	4,8	4,5	4,7	4,1
Slovak Republic	Euro, Billions	0,8	0,9	0,8	0,9	0,9	1,1
Slovenia	Euro, Billions	0,1	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4
Spain	Euro, Billions	13,0	15,9	19,3	19,0	22,6	24,4
Sweden	Swedish Krona, Billions	55,7	62,9	87,8	65,1	54,7	60,7
Switzerland	Swiss Franc, Billions	7,6	9,4	11,2	12,8	11,2	10,7
Turkey	Turkish Lira, Billions	0,9	1,8	2,9	4,3	6,2	9,4
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	34,1	32,9	34,5	35,1	30,3	30,8
United States	US Dollar, Billions	212,6	223,4	229,3	166,4	156,8	209,8
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..	..	..

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue in national currency						
Country	Unit	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Australia	Australian Dollar, Billions	50,4	57,4	69,3	80,2	73,4	61,7
Austria	Euro, Billions	5,3	5,4	5,6	6,6	7,0	4,7
Belgium	Euro, Billions	9,0	9,8	11,4	11,8	11,6	8,1
Canada	Canadian Dollar, Billions	45,9	48,1	56,4	54,3	53,3	52,6
Chile	Chilean Peso, Billions	1.950,0	3.155,5	5.160,2	6.054,5	4.805,5	4.110,5
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	129,2	135,6	154,4	172,0	162,8	133,3
Denmark	Danish Krone, Billions	43,6	54,4	61,9	54,7	45,9	32,8
Estonia	Euro, Billions	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3
Finland	Euro, Billions	5,4	5,2	5,6	7,0	6,5	3,5
France	Euro, Billions	45,9	41,7	53,6	56,2	56,7	27,7
<u>Germany</u>	Euro, Billions	34,1	40,0	50,5	54,7	48,5	33,2
Greece	Euro, Billions	5,6	6,4	5,7	5,7	5,9	6,0
Hungary	Forint, Billions	448,7	465,6	555,0	700,8	700,0	579,1
Iceland	Iceland Krona, Billions	9,6	20,3	28,1	32,6	28,5	26,5
Ireland	Euro, Billions	5,3	5,5	6,7	6,4	5,1	3,9
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	17,8	21,9	29,9	30,2	24,7	20,7
Italy	Euro, Billions	39,2	39,9	50,7	58,9	58,1	46,5
Japan	Yen, Billions	18.650,7	21.408,4	24.249,6	24.573,3	19.060,8	12.221,2
Korea	Won, Billions	27.426,0	33.039,0	32.563,0	38.963,0	43.409,0	39.279,0
Luxembourg	Euro, Billions	1,6	1,8	1,7	2,0	2,0	2,1
Mexico	Mexican Peso, Billions	118,3	135,8	171,4	217,8	214,6	191,7
Netherlands	Euro, Billions	15,0	19,4	17,9	18,6	18,8	11,6
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	8,3	10,0	9,8	9,1	8,2	6,6
Norway	Norwegian Krone, Billions	171,8	228,4	278,2	254,1	312,9	218,0
Poland	Zloty, Billions	18,1	21,1	25,5	32,3	34,5	30,7
Portugal	Euro, Billions	4,4	4,3	4,9	6,3	6,5	5,0
Slovak Republic	Euro, Billions	1,2	1,3	1,6	1,8	2,1	1,6
Slovenia	Euro, Billions	0,5	0,8	0,9	1,1	0,9	0,7
Spain	Euro, Billions	29,1	35,1	40,7	49,1	30,2	23,2
Sweden	Swedish Krona, Billions	80,3	102,0	107,3	115,9	95,6	93,0
Switzerland	Swiss Franc, Billions	10,6	11,4	14,7	16,1	17,7	16,7
Turkey	Turkish Lira, Billions	9,8	11,2	11,2	13,8	16,9	18,0
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	34,1	41,8	52,2	47,7	51,4	38,7
United States	US Dollar, Billions	273,9	374,4	425,2	386,1	249,4	198,6
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..	..	..

Level of government	Total				
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates				
Indicator	Tax revenue in national currency				
Country	Unit	2010	2011	2012	2013
Australia	Australian Dollar, Billions	66,0	77,1	78,7	78,1
Austria	Euro, Billions	5,5	6,2	6,4	7,0
Belgium	Euro, Billions	9,3	10,7	11,6	12,2
Canada	Canadian Dollar, Billions	54,4	55,8	57,2	56,7
Chile	Chilean Peso, Billions	4.448,7	6.021,4	7.560,9	6.041,1
Czech Republic	Czech Koruna, Billions	128,2	129,7	135,2	140,4
Denmark	Danish Krone, Billions	40,9	40,1	48,8	50,2
Estonia	Euro, Billions	0,2	0,2	0,3	0,3
Finland	Euro, Billions	4,6	5,2	4,2	4,8
France	Euro, Billions	41,3	50,4	51,8	53,9
<u>Germany</u>	Euro, Billions	38,4	45,4	47,5	50,5
Greece	Euro, Billions	5,7	4,6	2,3	2,4
Hungary	Forint, Billions	329,7	338,5	368,2	416,2
Iceland	Iceland Krona, Billions	14,6	29,5	34,0	40,5
Ireland	Euro, Billions	3,9	3,8	4,0	4,3
<u>Israel</u>	New Israeli Sheqel, Billions	23,1	27,6	27,1	36,6
Italy	Euro, Billions	43,8	42,9	47,6	50,8
Japan	Yen, Billions	15.371,6	15.958,9	17.406,1	19.384,1
Korea	Won, Billions	40.807,0	49.546,0	50.759,0	48.481,0
Luxembourg	Euro, Billions	2,3	2,1	2,3	2,2
Mexico	Mexican Peso, Billions	246,7	303,2	288,4	392,2
Netherlands	Euro, Billions	12,8	12,4	11,9	12,4
New Zealand	New Zealand Dollar, Billions	7,6	8,5	9,9	10,3
Norway	Norwegian Krone, Billions	255,8	300,9	306,5	269,2
Poland	Zloty, Billions	28,1	31,6	33,9	29,4
Portugal	Euro, Billions	5,2	5,7	4,9	5,8
Slovak Republic	Euro, Billions	1,7	1,7	1,7	2,1
Slovenia	Euro, Billions	0,7	0,6	0,4	0,4
Spain	Euro, Billions	18,9	18,4	21,6	21,1
Sweden	Swedish Krona, Billions	115,8	113,0	94,8	99,6
Switzerland	Swiss Franc, Billions	16,4	17,5	17,5	18,0
Turkey	Turkish Lira, Billions	20,9	27,0	29,0	29,0
United Kingdom	Pound Sterling, Billions	44,8	46,7	44,4	43,5
United States	US Dollar, Billions	267,0	274,2	334,3	360,6
<u>OECD - Average</u>		..	..	..	..

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue as % of GDP						
Country	Unit	1980	1981	1982	1983	1984	1985
Australia	Percentage	3,2	3,0	2,7	2,3	2,6	2,6
Austria	Percentage	1,4	1,3	1,1	1,1	1,3	1,4
Belgium	Percentage	1,9	1,7	2,0	2,0	2,1	2,1
Canada	Percentage	3,5	3,2	2,4	2,4	2,8	2,6
Chile	Percentage	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	..	..	..	..	..	..
Denmark	Percentage	1,4	1,2	1,1	1,3	2,3	2,2
Estonia	Percentage	..	..	..	..	..	..
Finland	Percentage	1,2	1,5	1,5	1,6	1,4	1,3
France	Percentage	2,0	2,1	2,1	1,9	1,8	1,9
<u>Germany</u>	Percentage	2,0	1,8	1,8	1,8	1,9	2,2
Greece	Percentage	0,8	0,8	0,9	0,6	0,6	0,7
Hungary	Percentage	..	..	..	..	..	..
Iceland	Percentage	0,7	0,5	0,8	0,7	0,8	0,9
Ireland	Percentage	1,4	1,6	1,5	1,3	1,1	1,1
<u>Israel</u>	Percentage	..	..	..	..	..	..
Italy	Percentage	2,2	2,5	2,8	3,0	3,2	3,0
Japan	Percentage	5,4	5,2	5,1	5,2	5,6	5,6
Korea	Percentage	1,9	1,9	1,9	1,7	1,7	1,8
Luxembourg	Percentage	5,5	5,2	5,1	6,2	5,4	6,6
Mexico	Percentage	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	2,7	2,7	2,7	2,5	2,3	2,8
New Zealand	Percentage	2,3	2,2	2,5	1,9	2,5	2,5
Norway	Percentage	5,6	7,0	7,1	6,1	6,8	7,2
Poland	Percentage	..	..	..	..	..	..
Portugal	Percentage	..	..	..	..	..	..
Slovak Republic	Percentage	..	..	..	..	..	..
Slovenia	Percentage	..	..	..	..	..	..
Spain	Percentage	1,1	1,1	1,2	1,3	1,3	1,4
Sweden	Percentage	1,1	1,3	1,5	1,5	1,6	1,6
Switzerland	Percentage	1,5	1,5	1,6	1,6	1,6	1,6
Turkey	Percentage	0,6	1,3	1,6	1,2	1,0	1,1
United Kingdom	Percentage	2,8	3,1	3,6	3,7	4,0	4,4
United States	Percentage	2,7	2,4	1,9	1,4	1,8	1,9
<u>OECD - Average</u>	Percentage	2,3	2,3	2,4	2,3	2,4	2,5

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue as % of GDP						
Country	Unit	1986	1987	1988	1989	1990	1991
Australia	Percentage	2,6	2,9	3,0	3,6	4,0	3,8
Austria	Percentage	1,4	1,3	1,3	1,5	1,4	1,4
Belgium	Percentage	2,3	2,3	2,3	2,3	2,0	2,0
Canada	Percentage	2,7	2,8	2,8	2,9	2,5	2,1
Chile	Percentage	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	..	..	..	..	..	..
Denmark	Percentage	2,9	2,0	2,0	2,0	1,7	1,6
Estonia	Percentage	..	..	..	..	..	..
Finland	Percentage	1,5	1,1	1,4	1,4	1,9	2,0
France	Percentage	2,1	2,2	2,2	2,3	2,2	1,8
<u>Germany</u>	Percentage	2,1	1,8	1,9	2,0	1,7	1,5
Greece	Percentage	1,0	1,2	1,0	1,0	1,4	1,2
Hungary	Percentage	..	..	..	..	..	4,5
Iceland	Percentage	0,8	0,6	0,8	0,9	0,8	0,8
Ireland	Percentage	1,2	1,1	1,4	1,1	1,6	1,9
<u>Israel</u>	Percentage	..	..	..	..	..	..
Italy	Percentage	3,6	3,6	3,2	3,6	3,7	3,5
Japan	Percentage	5,7	6,5	7,2	7,1	6,4	5,9
Korea	Percentage	1,6	2,0	2,1	2,6	2,4	2,0
Luxembourg	Percentage	5,7	5,9	5,7	5,7	5,4	4,9
Mexico	Percentage	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	3,0	3,3	3,1	2,9	3,0	3,1
New Zealand	Percentage	2,1	3,1	2,7	3,4	2,3	2,4
Norway	Percentage	5,9	2,8	2,4	2,2	3,6	4,0
Poland	Percentage	..	..	..	..	..	6,6
Portugal	Percentage	..	..	..	1,2	2,1	2,5
Slovak Republic	Percentage	..	..	..	..	..	..
Slovenia	Percentage	..	..	..	..	..	..
Spain	Percentage	1,6	2,0	2,0	2,7	2,8	2,4
Sweden	Percentage	2,2	2,1	2,6	1,9	1,5	1,7
Switzerland	Percentage	1,8	1,8	1,9	1,8	1,7	1,6
Turkey	Percentage	1,6	1,5	1,4	1,3	1,0	0,9
United Kingdom	Percentage	3,7	3,6	3,7	4,1	3,3	2,6
United States	Percentage	1,8	2,2	2,2	2,3	2,0	1,8
<u>OECD - Average</u>	Percentage	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,6

Level of government	Total						
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Indicator	Tax revenue as % of GDP						
Country	Unit	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Australia	Percentage	3,8	3,4	3,9	4,2	4,3	4,2
Austria	Percentage	1,7	1,5	1,3	1,4	1,8	2,0
Belgium	Percentage	1,5	1,9	2,2	2,3	2,6	2,8
Canada	Percentage	1,8	2,0	2,4	2,8	3,1	3,7
Chile	Percentage	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	..	6,1	4,9	4,3	3,1	3,6
Denmark	Percentage	1,7	2,0	1,9	2,3	2,5	2,6
Estonia	Percentage	..	..	..	2,4	1,6	1,7
Finland	Percentage	1,6	0,3	0,5	2,2	2,7	3,4
France	Percentage	1,9	1,9	1,9	2,0	2,2	2,5
<u>Germany</u>	Percentage	1,4	1,3	1,1	1,0	1,4	1,4
Greece	Percentage	1,2	1,4	1,6	1,8	1,7	1,8
Hungary	Percentage	2,4	1,7	1,9	1,8	1,8	1,9
Iceland	Percentage	0,9	0,9	0,7	0,9	0,8	0,9
Ireland	Percentage	2,3	2,7	3,0	2,7	3,0	3,1
<u>Israel</u>	Percentage	..	..	..	2,8	2,5	2,9
Italy	Percentage	4,1	3,8	3,4	3,3	3,7	3,9
Japan	Percentage	4,8	4,2	4,0	4,2	4,5	4,2
Korea	Percentage	2,3	2,0	2,2	2,2	2,2	1,9
Luxembourg	Percentage	4,1	5,6	5,7	6,2	6,4	7,1
Mexico	Percentage	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	2,8	3,0	3,0	2,9	3,7	4,0
New Zealand	Percentage	2,9	3,5	4,3	4,2	3,2	3,7
Norway	Percentage	2,9	3,2	3,4	3,7	4,2	5,0
Poland	Percentage	4,1	3,8	2,9	2,7	2,6	2,7
Portugal	Percentage	2,4	2,0	2,0	2,3	2,7	3,1
Slovak Republic	Percentage	..	..	..	5,9	4,2	3,6
Slovenia	Percentage	..	..	..	0,5	0,9	1,0
Spain	Percentage	2,1	1,8	1,6	1,7	1,8	2,5
Sweden	Percentage	1,3	2,0	2,4	2,6	2,5	2,8
Switzerland	Percentage	1,7	1,6	1,6	1,6	1,6	1,7
Turkey	Percentage	0,8	0,8	1,0	1,1	1,1	1,2
United Kingdom	Percentage	1,9	1,8	2,1	2,6	3,0	3,7
United States	Percentage	1,9	2,2	2,3	2,4	2,5	2,5
<u>OECD - Average</u>	Percentage	2,3	2,4	2,5	2,7	2,7	2,9

Level of government	Total						
	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Tax revenue	Tax revenue as % of GDP						
Indicator	Unit	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Country	Unit						
Australia	Percentage	4,3	4,7	6,2	4,3	4,9	5,0
Austria	Percentage	2,1	1,7	2,0	3,0	2,1	2,1
Belgium	Percentage	3,3	3,2	3,1	3,0	3,0	2,8
Canada	Percentage	3,6	4,1	4,3	3,2	2,9	3,2
Chile	Percentage	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	3,1	3,6	3,2	3,7	4,0	4,3
Denmark	Percentage	2,9	2,3	3,2	2,7	2,8	2,8
Estonia	Percentage	2,4	1,9	0,9	0,7	1,1	1,6
Finland	Percentage	4,2	4,2	5,7	4,0	4,0	3,3
France	Percentage	2,6	2,9	3,0	3,3	2,8	2,4
<u>Germany</u>	Percentage	1,5	1,7	1,8	0,6	1,0	1,2
Greece	Percentage	2,6	3,0	4,0	3,2	3,3	2,8
Hungary	Percentage	2,1	2,3	2,2	2,3	2,3	2,2
Iceland	Percentage	1,0	1,2	1,2	1,0	0,9	1,2
Ireland	Percentage	3,3	3,7	3,6	3,4	3,6	3,6
<u>Israel</u>	Percentage	2,9	2,5	3,4	3,0	2,5	2,5
Italy	Percentage	2,8	3,1	2,8	3,4	3,0	2,7
Japan	Percentage	3,7	3,4	3,7	3,5	3,1	3,3
Korea	Percentage	2,2	1,8	3,0	2,7	2,8	3,5
Luxembourg	Percentage	7,2	6,3	6,6	7,0	7,8	7,3
Mexico	Percentage	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	3,9	3,8	3,7	3,7	3,1	2,6
New Zealand	Percentage	3,4	3,7	4,0	3,6	4,1	4,5
Norway	Percentage	4,1	4,5	8,8	8,7	8,0	7,9
Poland	Percentage	2,6	2,4	2,4	1,8	2,0	1,8
Portugal	Percentage	3,1	3,5	3,8	3,3	3,3	2,8
Slovak Republic	Percentage	3,2	3,1	2,6	2,6	2,5	2,7
Slovenia	Percentage	1,0	1,1	1,1	1,2	1,5	1,7
Spain	Percentage	2,3	2,7	3,0	2,7	3,0	3,0
Sweden	Percentage	2,6	2,8	3,7	2,6	2,1	2,3
Switzerland	Percentage	1,8	2,2	2,4	2,7	2,4	2,2
Turkey	Percentage	1,2	1,8	1,8	1,8	1,8	2,1
United Kingdom	Percentage	3,7	3,4	3,4	3,3	2,7	2,6
United States	Percentage	2,3	2,3	2,2	1,6	1,4	1,8
<u>OECD - Average</u>	Percentage	2,9	3,0	3,3	3,1	3,0	3,0

Level of government	Total						
	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates						
Tax revenue	Tax revenue as % of GDP						
Indicator	Unit	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Country	Unit						
Australia	Percentage	5,5	5,8	6,4	6,8	5,8	4,8
Austria	Percentage	2,2	2,2	2,1	2,3	2,4	1,6
Belgium	Percentage	3,0	3,2	3,5	3,4	3,3	2,3
Canada	Percentage	3,4	3,3	3,8	3,4	3,3	3,3
Chile	Percentage	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	4,2	4,2	4,4	4,5	4,1	3,4
Denmark	Percentage	2,9	3,4	3,7	3,1	2,6	1,9
Estonia	Percentage	1,7	1,4	1,5	1,6	1,6	1,8
Finland	Percentage	3,4	3,2	3,3	3,7	3,3	1,9
France	Percentage	2,7	2,4	2,9	2,9	2,8	1,4
<u>Germany</u>	Percentage	1,5	1,7	2,1	2,2	1,9	1,3
Greece	Percentage	2,9	3,2	2,6	2,5	2,4	2,5
Hungary	Percentage	2,1	2,1	2,3	2,8	2,6	2,2
Iceland	Percentage	1,0	1,9	2,3	2,4	1,8	1,7
Ireland	Percentage	3,4	3,3	3,6	3,3	2,7	2,3
<u>Israel</u>	Percentage	3,0	3,5	4,4	4,2	3,2	2,5
Italy	Percentage	2,7	2,7	3,3	3,7	3,6	3,0
Japan	Percentage	3,7	4,2	4,8	4,8	3,9	2,6
Korea	Percentage	3,1	3,6	3,4	3,7	3,9	3,4
Luxembourg	Percentage	5,7	5,9	5,0	5,4	5,3	5,7
Mexico	Percentage	..	..	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	2,9	3,5	3,1	3,0	2,9	1,9
New Zealand	Percentage	5,3	6,0	5,6	4,8	4,4	3,4
Norway	Percentage	9,6	11,5	12,6	10,8	12,0	9,0
Poland	Percentage	2,0	2,1	2,4	2,7	2,7	2,3
Portugal	Percentage	2,9	2,7	3,0	3,6	3,6	2,8
Slovak Republic	Percentage	2,5	2,7	2,8	2,9	3,1	2,5
Slovenia	Percentage	1,9	2,7	2,9	3,2	2,5	1,8
Spain	Percentage	3,4	3,8	4,0	4,5	2,7	2,1
Sweden	Percentage	2,9	3,5	3,5	3,5	2,8	2,8
Switzerland	Percentage	2,2	2,2	2,7	2,8	3,0	2,8
Turkey	Percentage	1,7	1,7	1,5	1,6	1,8	1,9
United Kingdom	Percentage	2,7	3,1	3,7	3,2	3,4	2,6
United States	Percentage	2,2	2,9	3,1	2,7	1,7	1,4
<u>OECD - Average</u>	Percentage	3,1	3,4	3,6	3,6	3,3	2,7

Level of government	Total				
Tax revenue	1200 Taxes on income, profits and capital gains of corporates				
Indicator	Tax revenue as % of GDP				
Country	Unit	2010	2011	2012	2013
Australia	Percentage	4,7	5,2	5,2	4,9
Austria	Percentage	1,9	2,0	2,0	2,2
Belgium	Percentage	2,5	2,8	3,0	3,1
Canada	Percentage	3,2	3,1	3,1	3,0
Chile	Percentage	..	..	..	..
Czech Republic	Percentage	3,2	3,2	3,3	3,4
Denmark	Percentage	2,3	2,2	2,6	2,7
Estonia	Percentage	1,3	1,2	1,4	1,7
Finland	Percentage	2,4	2,6	2,1	2,4
France	Percentage	2,1	2,5	2,5	2,5
<u>Germany</u>	Percentage	1,5	1,7	1,7	1,8
Greece	Percentage	2,5	2,2	1,2	1,3
Hungary	Percentage	1,2	1,2	1,3	1,4
Iceland	Percentage	0,9	1,7	1,9	2,2
Ireland	Percentage	2,4	2,2	2,3	2,4
<u>Israel</u>	Percentage	2,7	3,0	2,7	3,5
Italy	Percentage	2,7	2,6	2,9	3,2
Japan	Percentage	3,2	3,4	3,7	4,0
Korea	Percentage	3,2	3,7	3,7	3,4
Luxembourg	Percentage	5,8	5,1	5,2	4,8
Mexico	Percentage	..	..	..	..
Netherlands	Percentage	2,0	1,9	1,8	1,9
New Zealand	Percentage	3,7	4,0	4,6	4,4
Norway	Percentage	9,9	10,8	10,3	8,8
Poland	Percentage	2,0	2,0	2,1	1,8
Portugal	Percentage	2,9	3,3	2,9	3,4
Slovak Republic	Percentage	2,5	2,4	2,4	2,9
Slovenia	Percentage	1,8	1,7	1,2	1,2
Spain	Percentage	1,7	1,7	2,0	2,0
Sweden	Percentage	3,3	3,1	2,6	2,6
Switzerland	Percentage	2,7	2,8	2,8	2,8
Turkey	Percentage	1,9	2,1	2,0	1,9
United Kingdom	Percentage	2,9	2,9	2,7	2,5
United States	Percentage	1,8	1,8	2,1	2,2
<u>OECD - Average</u>	Percentage	2,8	2,9	2,9	2,9