



Πάντειο Πανεπιστήμιο
Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών

Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία & Ελεγκτική»



«Συγκριτική ανάλυση της
φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων
εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

Συντάκτης

Ιωάννης Ε. Μαυρογιώργος
(Α.Μ. 7108Μ032)

Επιβλέπων Καθηγητής

Ιωάννης Φίλος

Αθήνα
Σεπτέμβριος 2011

*«Ο συντάκτης βεβαιώνει ότι το παρόν έργο αποτελεί προσωπικό εκτός των σημείων
όπου γίνεται αναφορά σε λοιπά έργα.»*

Ιωάννης Ε. Μαυρογιώργος

The case for drastic progression in taxation
Must be rested on the case against inequality.

Henry Simons
Personal Income Taxation 18 (1938)

The power to tax involves the power to destroy.

John Marshall
McCulloch v. Maryland, 17 US (4 Wheat.) 316, 431 (1819)

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία διαπραγματεύεται το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα, τόσο ως αυτοτελές σύστημα όσο και σε σχέση με τα λοιπά φορολογικά συστήματα τα οποία ισχύουν και εφαρμόζονται στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Να σημειωθεί ότι εκτός των άλλων έχει ληφθεί υπόψη επίσης και το φορολογικό σύστημα της Τουρκίας ως μία από τις βασικές ανταγωνίστριες χώρες της Ελλάδας. Βασικός στόχος της μελέτης αυτής είναι ο εντοπισμός και τόσο ο προσδιορισμός των αδύναμων σημείων και των στρεβλώσεων του ελληνικού φορολογικού συστήματος όσο και η διατύπωση προτάσεων για την επίλυση των εν λόγω προβλημάτων και τη βελτίωση της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, με στόχο πάντα ένα πιο ανταγωνιστικό και φιλικό προς τις επιχειρήσεις φορολογικό σύστημα.

Η ανάπτυξη του εν λόγω θέματος, σε θεωρητική βάση, στηρίχθηκε στις υφιστάμενες φορολογικές και εμπορικές διατάξεις όπως αυτές αναπτύσσονται στα στους σχετικούς νόμους της ελληνικής επικράτειας και των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο για τη πληρέστερη εικόνα των επιπτώσεων των υφιστάμενων φορολογικών στρεβλώσεων αλλά κυρίως για τη διατύπωση πιο αποτελεσματικών και ουσιαστικών προτάσεων λήφθηκαν υπόψη και οι παρατηρήσεις και οι προτάσεις φορέων του επιχειρηματικού κόσμου της Ελλάδας, μέσω ερωτηματολογίου το οποίο στάλθηκε σε αυτούς.

Τόσο από την συγκριτική ανάλυση, σε θεωρητικό επίπεδο αρχικά, των υφιστάμενων στην Ευρωπαϊκή Ένωση φορολογικών συστημάτων όσο και από τις παρατηρήσεις και απαντήσεις που δόθηκαν, από τους ερωτηθέντες φορείς, το υφιστάμενο ελληνικό φορολογικό σύστημα παρουσιάζει πληθώρα αδυναμιών σε σύγκριση με γειτονικά υφιστάμενα φορολογικά συστήματα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους αδυναμιών το υψηλό επίπεδο της ονομαστικής αλλά και πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και ο πολύπλοκος και γραφειοκρατικός χαρακτήρας του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Χαρακτηριστικά τα οποία επιδρούν αρνητικά στην ανταγωνιστικότητα τόσο των υφιστάμενων φορολογικών διατάξεων όσο και των ελληνικών επιχειρηματικών μονάδων.

Αντί προλόγου

Είναι αναμφισβήτητη η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο υφιστάμενο φορολογικό σύστημα μιας χώρας και στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας στα πλαίσια των συνόρων της. Σχέση η οποία καθιστά αναγκαία τη διαμόρφωση και βελτίωση του ισχύοντος φορολογικού συστήματος με τρόπο τέτοιο ώστε η ασκούμενη φορολογική πολιτική να αποτελεί αρωγό της οικονομικής ανάπτυξης και ευημερίας εξαλείφοντας κάθε στοιχείο στρέβλωσης και κάθε μορφής εμποδίου. Η σημασία της σχέσης αυτής έχει αποκτήσει ακόμη μεγαλύτερη σημασία κατά τη περίοδο της οικονομικής κρίσης, που ξέσπασε στις αρχές του 2008 αρχικά στις Η.Π.Α, περίοδο που η έννοια της οικονομικής ανάπτυξης μέσω προσέλκυσης επενδύσεων αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία.

Βασικός στόχος της παρούσας εργασίας, μέσα από τη συνοπτική παρουσίαση και σύγκριση των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι ο εντοπισμός και ο προσδιορισμός των αδυναμιών και των στρεβλώσεων του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Απώτερος σκοπός είναι η διατύπωση και έκφραση προτάσεων για τη βελτίωση του στο μέλλον. Η προσπάθεια αυτή γίνεται με τη χρήση σχετικού ερωτηματολογίου το οποίο έχει απαντηθεί από πρόσωπα που έχουν άμεση σχέση και εμπλέκονται άμεσα και καθημερινά με τις λογιστικές και φορολογικές διαδικασίες μιας επιχείρησης. Πρόσωπα τα οποία έρχονται καθημερινά αντιμέτωπα με τα προβλήματα και τις αδυναμίες του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος. Μέσα από τις απαντήσεις που δόθηκαν αλλά και βάσει προσωπικών απόψεων του συντάκτη παρουσιάζεται ένα σύνολο προτάσεων παρατηρήσεων με στόχο πάντα τη συμβολή στη προσπάθεια βελτίωσης τους φορολογικού συστήματος.

Το σύνολο της εργασίας αποτελείται από δύο βασικά μέρη πλέον ενός παραρτήματος. Το πρώτο μέρος αποτελεί ουσιαστικά μια εισαγωγή του αναγνώστη στην έννοια της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής και στη σχέση αυτής με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των πως αυτή επηρεάζεται και διαμορφώνεται. Συγκεκριμένα το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί μια αναφορά σε βασικές έννοιες και γενικά χαρακτηριστικά της φορολογίας. Το δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αποτελεί μια συνοπτική παρουσίαση της δομής και των βασικότερων χαρακτηριστικών του ελληνικού φορολογικού συστήματος και πως αυτό αντιμετωπίζει την έννοια της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αντίστοιχα το τρίτο κεφάλαιο του πρώτου μέρους αφιερώνεται στην φορολογική αντιμετώπιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, περιοριζόμενοι στη περίπτωση των νομικών προσώπων, από τα αντίστοιχα φορολογικά συστήματα των 27 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Να σημειωθεί ότι γίνεται αναφορά και στη περίπτωση της Τουρκίας ως υποψήφια προς ένταξη χώρα αλλά και λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει ως γείτονα χώρα της Ελλάδας. Το πρώτο μέρος της εργασίας κλείνει με μια συνοπτική παρουσίαση και ανάλυση της σχέσης που

αναπτύσσεται ανάμεσα στην ασκούμενη φορολογική πολιτική και σε δύο βασικές έννοιες της οικονομικής δραστηριότητας αυτής της ανάπτυξης και αυτή της οικονομικής ύφεσης.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας περιλαμβάνει το σχετικό ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε για τη υλοποίηση της σχετικής έρευνας καθώς και το σχολιασμό και ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στη έρευνα συμμετείχαν στελέχη επιχειρήσεων που απασχολούνται καθημερινά με την εκπλήρωση των λογιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων αυτής αλλά και πλήθος ακαδημαϊκών και επιστημόνων που εμπλέκονται ενεργά στη προσπάθεια βελτίωσης του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Για ευνόητους λόγους αλλά και χωρίς να επηρεάζεται η ουσία και το περιεχόμενο της έρευνας τα σχετικά ερωτηματολόγια απαντήθηκαν ανώνυμα, χωρίς τη χρήση οποιoδήποτε προσωπικού στοιχείου. Η αποστολή των σχετικών ερωτηματολογίων έγινε τόσο με την χρήση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου όσο και με άμεση παράδοση αυτών από το συντάκτη.

Τέλος το παράρτημα της εργασίας, ως αναπόσπαστο κομμάτι αυτής, παρέχει μια συνοπτική και περιεκτική απεικόνιση, σε μορφή πίνακα, των βασικότερων σημείων του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται από κάθε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέπων καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλο για τη καθοδήγηση και πολύτιμη βοήθεια που προσέφερε τόσο στα πλαίσια σύνταξης της παρούσας εργασίας όσο και καθόλα τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες προς το πρόσωπο του κ. Γεώργιου Κορομηλά (Λογιστής- Φοροτεχνικός Σύμβουλος Επιχειρήσεων, Α' Αντιπρόεδρος Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών, Διδάσκων στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική», συγγραφέας) για τη αμέριστη βοήθεια και το πολύτιμο χρόνο του που διέθεσε για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας. Σχόλια και διευκρινήσεις του οποίου διαδραμάτισαν σημαντικό ρόλο στην ορθή προσέγγιση και παρουσίαση θεμάτων που αναπτύσσονται στο συγκεκριμένο έργο.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω συγγενείς και φίλους για τη όποια στήριξη παρείχαν σε όλη τη διάρκεια των προσπαθειών σύνταξης του παρόντος έργου αλλά και το σύνολο των επαγγελματιών και επιστημόνων για το χρόνο που αφιέρωσαν για την συμπλήρωση του σχετικού ερωτηματολογίου, χωρίς τη βοήθεια των οποίων δεν θα ήταν εφικτή η επιτυχείς ολοκλήρωση της σχετικής έρευνας.

Ιωάννης Ε. Μαυρογιώργος

Περιεχόμενα

Ευρετήριο πινάκων	4
Εισαγωγή	5
Κεφάλαιο 1	
Βασικά στοιχεία φορολογίας.	9
1.1 Βασικές έννοιες φορολογίας.	9
1.2 Νομική κατοχύρωση φορολογίας.	9
1.3 Η διάκριση των φόρων.	10
1.4 Ο ρόλος της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας.	12
1.5 Ιστορική αναδρομή του ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	13
Κεφάλαιο 2	
Η Φορολογία των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών στην Ελλάδα.	16
2.1 Η φορολογία των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.	17
2.1.1 Ποια πρόσωπα εντάσσονται στη παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.	17
2.1.2 Αντικείμενο φορολογίας των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.....	18
2.1.3 Οι συντελεστές φορολόγησης των προσώπων της παραγράφου 4 άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994	18
2.2 Η φορολογία των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.	20
2.2.1 Ποια πρόσωπα εντάσσονται στη παράγραφο 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.	20
2.2.2 Αντικείμενο φόρου των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.	20
2.2.3 Οι συντελεστές φορολόγησης των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.....	26
2.3 Η διαχρονική εξέλιξη της φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών στην Ελλάδα.	33
2.4 Η διάκριση των υποκείμενων στο φόρο προσώπων ως στοιχείο στρέβλωσης του φορολογικού συστήματος.	37
2.6 Συγκριτική ανάλυση φορολόγησης νομικών προσώπων βάσει των νόμων 3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011.	42
2.6.1 Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3697/2008.	43
2.6.2 Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3842/2010	44

2.6.3α Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3943/2011 – Οικονομικό έτος 2011.	45
2.6.3β Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3943/2011	47
2.6.4 Συγκριτικός πίνακας φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων βάσει των Νόμων 3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011.	49
2.7 Η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού συστήματος	51
2.7.1 Ο ρόλος και η σημασία της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων.	52
2.7.2 Νομοθετικό πλαίσιο διενέργειας φορολογικών ελέγχων.....	54
2.7.3 Το αντικείμενο των φορολογικών ελέγχων.	56
2.7.4 Διάκριση των φορολογικών ελέγχων.....	56
2.7.4.1 Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος.	56
2.7.4.2 Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος.	57
2.7.4.3 Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	57
2.7.5 Σχέση φορολογικού ελέγχου και φορολογικής επιβάρυνσης στην περίπτωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	58
2.8 Η ύπαρξη του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ποια η συμβολή του στο συνολικό φορολογικό κόστος.	63
2.9 Η Έννοια του Κόστους Φορολογικής Συμμόρφωσης.....	66
2.10 Η έννοια της πραγματικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.	69
2.10.1 Η Σχέση Φορολογικών Εσόδων και Συνολικών Εσόδων ως Δείκτης της Συνολικής Φορολογικής Επιβάρυνσης.	73
2.10.2 Η Κατανομή της Συνολικής Φορολογικής Επιβάρυνσης σε Άμεσους και Έμμεσους Φόρους.....	76

Κεφάλαιο 3

Η Φορολογία των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	79
3.1 Η Φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	79
3.2 Η Διαχρονική εξέλιξη των συντελεστών φορολογίας στα πλαίσια της ΕΕ.....	100
3.3 Η Έννοια του Φορολογικού Ανταγωνισμού στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	104
3.4 Η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης ως εργαλείο αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού στα πλαίσια της ΕΕ.....	109
3.5 Η φορολογία των διανεμόμενων κερδών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	116
3.5.1 Το Κλασσικό Σύστημα (Classical System).	117
3.5.2 Τροποποιημένο Κλασσικό Σύστημα φορολόγησης μερισμάτων (Modified Classical System).....	118
3.5.3 Το Πλήρες Ενοποιημένο Σύστημα.	118

3.5.4 Σύστημα Καταλογισμού του Φόρου (Imputation System).....	119
3.5.5 Το Σύστημα των Δύο Συντελεστών.....	119
3.5.6 Σύστημα Απαλλαγής Φορολόγησης των μερισμάτων.....	120
3.6. Συγκριτική ανάλυση των συστημάτων φορολόγησης μερισμάτων.....	120
3.7 Η φορολογική αντιμετώπιση των διανεμόμενων κερδών στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	122
3.8 Η συνολική φορολογική επιβάρυνση στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	128
3.9 Συγκριτική ανάλυση του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας.	133
Κεφάλαιο 4	
Ασκούμενη Φορολογική Πολιτική, Οικονομική Ανάπτυξη και Οικονομική Κρίση.	138
4.1 Η ασκούμενη φορολογική πολιτική και οικονομική ανάπτυξη.....	138
4.1.1 Ο ρόλος που διαδραματίζουν οι υφιστάμενοι συντελεστές φορολογίας.	142
4.1.2 Ο ρόλος και η σημασία του τρόπου κατανομής της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.	143
4.2 Φορολογία μερισμάτων και οικονομική ανάπτυξη.	144
4.3 Ποια η σχέση μεταξύ ασκούμενης φορολογικής πολιτικής και οικονομικής κρίσης.....	146
4.4 Η φορολογία ως σταθεροποιητικός παράγοντας σε περίοδο οικονομικής κρίσης.....	149
Κεφάλαιο 5	153
Υπόδειγμα Ερωτηματολογίου.....	153
5.1 Η δομή του ερωτηματολογίου.	153
5.2 Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ερωτηματολογίου.	158
Κεφάλαιο 6	179
Συμπεράσματα	179
Παράρτημα Α'	186
Βιβλιογραφία.	216

Ευρετήριο πινάκων

Πίνακας I	Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν.3697/2008.....	43
Πίνακας II	Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν.3842/2010	44
Πίνακας III	Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν.3943/2011 – οικονομικό έτος 2011.....	46
Πίνακας IV	Η Φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν. 3943/2011 – οικονομικό έτος 2012.....	47
Πίνακας V	Πίνακας πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης νομικών προσώπων βάσει του Ν.3943/2011	48
Πίνακας VI	Συγκριτική ανάλυση της φορολογικής αντιμετώπισης των νομικών προσώπων	50
Πίνακας VII	Τα προβλεπόμενα πρόστιμα της παραγράφου 1 άρθρου 1 του Ν.2253/1997	62
Πίνακας VIII	Τα προβλεπόμενα πρόστιμα των υποπεριπτώσεων αα', ββ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997	62
Πίνακας IX	Η πραγματική φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα και τα λοιπά κράτη μέλη της ΕΕ	71
Πίνακας X	Πίνακας κρατικών εσόδων ανά κατηγορία οικονομικού έτους 2009	75
Πίνακας XI	Πίνακας κρατικών εσόδων ανά κατηγορία οικονομικού έτους 2008	75
Πίνακας XII	Ανώτατα επίπεδα συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης	94
Πίνακας XIII	Διαχρονική εξέλιξη των ανώτατων συντελεστών φορολόγησης στα πλαίσια της Ε.Ε. (μεγέθη εκφρασμένα σε %)	101
Πίνακας XIV	Η φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης	124
Πίνακας XV	Συγκριτικός πίνακας μέγιστης συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των κρατών μελών της Ε.Ε	130
Πίνακας XVI	Συντελεστές επιβολής εταιρικού φόρου στα εξεταζόμενα κράτη	133
Πίνακας XVII	Μέγιστοι συντελεστές φορολόγησης μερισμάτων των εξεταζόμενων κρατών μελών	134
Πίνακας XVIII	Η συνολική πραγματική φορολόγηση των εξεταζόμενων κρατών μελών	135

Εισαγωγή

«Αρκετές επιχειρήσεις λόγω της υπέρμετρης φορολόγησης, της γραφειοκρατίας και της διαφθοράς σκέφτονται την αποχώρηση από την Ελλάδα...».

Ανακοίνωση συνδέσμου ΑΕ – ΕΠΕ

«Έχοντας επιλέξει ως έδρα μας την Ελλάδα, η εταιρεία υφίσταται υπέρμετρη φορολογία» δήλωσε, για να συμπληρώσει: «Οι απρόβλεπτες ή άστοχες αλλαγές στο φορολογικό πλαίσιο μπορεί να πλήξουν την ανάπτυξη».

Γ. Δαυίδ πρόεδρος της Coca-Cola 3E

«Αναζωπυρώνονται το τελευταίο διάστημα τα σενάρια για νέο κύμα φυγής μεγάλων πολυεθνικών ομίλων από την ελληνική αγορά. Η άσχημη κατάσταση της οικονομίας, που έχει ως αποτέλεσμα να μειώνονται κατακόρυφα οι πωλήσεις και τα κέρδη τους, και κυρίως η υψηλή φορολόγηση, την οποία θα υποστούν τα επόμενα τουλάχιστον τρία χρόνια, προβληματίζουν έντονα τις διοικήσεις τους, οι οποίες φέρονται να εξετάζουν πλέον σοβαρά το ενδεχόμενο να αποχωρήσουν από την Ελλάδα και να μεταφέρουν την έδρα τους σε χώρα του εξωτερικού...»

Ημερησία on line 03/07/2010

«... Η πολύ υψηλότερη φορολόγηση σε σχέση με τις γειτονικές χώρες, η επαναλαμβανόμενη επιβολή έκτακτης εισφοράς, αλλά και το γενικότερα αφιλόξενο επιχειρηματικό περιβάλλον προβληματίζουν τις ελληνικές επιχειρήσεις, που υφίστανται ήδη τη μείωση της εγχώριας κατανάλωσης και κατ' επέκταση της παραγωγής τους δύο στις δέκα επιχειρήσεις, σύμφωνα με τελευταία έρευνα του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών (ΕΒΕΑ), σκέφτονται να μεταναστεύσουν σε άλλους τόπους. Εννέα στις δέκα άλλωστε θεωρούν ότι η ασκούμενη φορολογική πολιτική επιβαρύνει τις οικονομικές επιδόσεις τους. Με φορολογικό συντελεστή 25% επί των μη διανεμόμενων κερδών, αλλά και με την επιβολή έκτακτης εισφοράς 4%-10% στις κερδοφόρες επιχειρήσεις, η Ελλάδα κατατάσσεται πλέον μεταξύ των ευρωπαϊκών χωρών με την υψηλότερη φορολόγηση για τις επιχειρήσεις....»

Δημοσιογραφικό Συγκρότημα «Μακεδονία» 25/07/2010

«Ετοιμάζεται να τα “μαζέψει” από την Ελλάδα ο κολοσσός της COCA COLA 3E καθώς η διοίκηση εκφράζει μεγάλη δυσaréσκεια για τα φορολογικά μέτρα που έχει επιβάλλει η κυβέρνηση εν μέσω κρίσης...»

Πρώτο Θέμα 31/08/2010

«Περισσότερες από 1.500 ΑΕ και ΕΠΕ, μεταποίησης και υπηρεσιών, έχουν ήδη μετεγκατασταθεί σε γειτονικές μας χώρες αναφέρει σε ανακοίνωσή της η Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου»..... «Η ΕΣΕΕ ανησυχεί για τη "μετανάστευση" της ελληνικής επιχειρηματικότητας. Όπως αναφέρει, σήμερα, 7 στις 10 επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα ρευστότητας, 5 στις 10 έχουν διαχειρίσιμα προβλήματα, 2 στις 10 έβαλαν λουκέτο και αρκετοί είναι οι έμποροι που για να αποφύγουν το κλείσιμο σκέπτονται τη φυγή»

www.express.gr 09/11/2010

Πλήθος τέτοιου είδους δημοσιευμάτων τον τελευταίο καιρό σε έντυπο και ηλεκτρονικό τύπο, τόσο της ημεδαπής όσο και της αλλοδαπής, αποτέλεσαν βασική κινητήρια δύναμη για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας με αντικείμενο μελέτης το ελληνικό φορολογικό σύστημα, όπως αυτό ισχύει και εφαρμόζεται μετά και τις τελευταίες τροποποιήσεις του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», με παράλληλη παρουσίαση των αντίστοιχων φορολογικών διατάξεων που ισχύουν και εφαρμόζονται στα λοιπά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 27 χωρών μελών. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στα πλαίσια της παρουσίασης αυτής εντάσσεται και η χώρα της Τουρκίας ως υποψήφια προς ένταξη στην Ευρωπαϊκή Ένωση χώρα αλλά κυρίως λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει ως γείτονα χώρα και βασικό ανταγωνιστή της Ελλάδας σε επίπεδο επιχειρηματικής δραστηριότητας και φορολόγησης αυτής.

Ο σχεδιασμός, η διάρθρωση αλλά και ο τρόπος άσκησης της φορολογικής πολιτικής διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη και πορεία μιας χώρας, αποκτώντας ακόμη μεγαλύτερη βαρύτητα σε περιόδους οικονομικής δυσχέρειας και οικονομικής κρίσης όπως αυτή που ξέσπασε πρόσφατα το 2008. Για το λόγο αυτό η γενικότερη έννοια της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής έχει απασχολήσει αρκετές φορές κατά το παρελθόν, αλλά ακόμη και σήμερα, τη πολιτική και οικονομική ηγεσία κάθε χώρας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η Ελλάδα όπου τον τελευταίο καιρό, μετά και τις δυσμενείς οικονομικές εξελίξεις, η ιδέα μιας γενικής και ουσιαστικής φορολογικής αναμόρφωσης ως εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης συναντάται καθημερινά λειτουργώντας ακόμη και ως οδηγός των μελλοντικών πολιτικών κινήσεων. Πλήθος ακαδημαϊκών, επιχειρηματιών, οικονομολόγων, εμπορικών επιμελητηρίων αλλά και λοιπών ενδιαφερομένων και εμπλεκόμενων φορέων έχουν ασχοληθεί με το πρόβλημα της δομής του ελληνικού φορολογικού συστήματος, των στοιχείων στρέβλωσης που παρουσιάζει αλλά και την ανάγκη για μια ριζική αναμόρφωση του. Στόχος ένα φορολογικό σύστημα αντάξιο και ικανό να ανταποκριθεί στις γενικότερες εξελίξεις και προοπτικές του οικονομικού και φορολογικού περιβάλλοντος εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για την επίτευξη του στόχου αυτού απαιτείται η θέσπιση και υιοθέτηση ενός σύγχρονου, φιλικού και ελκυστικού αλλά κυρίως ενός ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος. Ένα φορολογικό σύστημα το οποίο θα αποτελέσει πόλο έλξης για ξένες επενδύσεις, θα επιτρέψει την λήψη επενδυτικών αποφάσεων και επιχειρηματικού ρίσκου επιτρέποντας την επίτευξη θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης. Εκτός του αναπτυξιακού χαρακτήρα ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα θα συμβάλλει και στην εξυγίανση των δημοσιονομικών μεγεθών.

Η υλοποίηση των στόχων αυτών γίνεται ακόμη πιο δύσκολη και πολύπλοκη εάν ληφθεί υπόψιν το γενικότερο περιβάλλον στο οποίο κινείται και δραστηριοποιείται η ελληνική οικονομία με κύριο χαρακτηριστικό τη έντονη κινητικότητα των κεφαλαίων, εντός και εκτός συνόρων Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά

και τη ρευστή φορολογική βάση. Όλα αυτά να εξελίσσονται σε ένα πλαίσιο έντονου φορολογικού ανταγωνισμού ανάμεσα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης το πρόβλημα γίνεται ακόμη πιο έντονο και επώδυνο με τα νεοεισερχόμενα κράτη μελή να διαδραματίζουν σημαντικό εάν όχι πρωταγωνιστικό ρόλο στην ροή των εξελίξεων.

Ωστόσο η διαδικασία αναμόρφωσης και επανασχεδιασμού του ελληνικού φορολογικού συστήματος, με πρότυπο πάντα ένα μοντέλο ενός ιδανικού φορολογικού συστήματος, δεν είναι καθόλου εύκολο εξαιτίας του πλήθους των παραγόντων και των συνιστωσών που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Είναι πολλοί οι παράγοντες, οικονομικοί και μη, οι οποίοι επηρεάζουν τη δομή ενός φορολογικού συστήματος εξαιτίας κυρίως του πολύπλευρου χαρακτήρα του. Ως τέτοιου είδους παράγοντες μπορούν να αναφερθούν ενδεικτικά τα κάτωθι:

- ✍ Περιορισμοί που πηγάζουν από τα πλαίσια της δημοσιονομικής πειθαρχίας που έχουν επιβληθεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✍ Η υποχρέωση των χωρών μελών προς συμμόρφωση με κοινές πολιτικές και οδηγίες εντός του πλαισίου λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κάτι το οποίο περιορίζει τις δυνατότητες της εκάστοτε κρατικής φορολογικής ηγεσίας κλπ.

Στόχος των προσπαθειών αυτών θα πρέπει να αποτελεί η διαμόρφωση και ανάπτυξη ενός ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος. Βασικά χαρακτηριστικά ενός τέτοιου συστήματος θα πρέπει να αποτελούν τουλάχιστον τα εξής:

- ✍ Κατανοητός και απλοποιημένο τρόπος εκτέλεσης και εφαρμογής
- ✍ Διαφάνεια των συναλλαγών
- ✍ Μη δυνατότητα παρερμηνείας των σχετικών διατάξεων
- ✍ Χαμηλό διοικητικό και λειτουργικό κόστος κλπ

Είναι σημαντικό η ασκούμενη φορολογική πολιτική να μην στηρίζεται σε ένα δυσνόητο και τυπολατρικό φορολογικό σύστημα αλλά σε ένα απλό και κυρίως αποτελεσματικό σύστημα το οποίο θα λειτουργεί ως μοχλός οικονομικής ανάπτυξης. Προτάσεις και οδηγίες προς τη κατεύθυνση αυτή έχουν δοθεί πολλές φορές κατά καιρούς με σημαντικότερη και πιο ολοκληρωμένη προσπάθεια αυτή της Επιτροπής για την Αναμόρφωση του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, γνωστή και ως Επιτροπή Γεωργακόπουλου, τα συμπεράσματα και οι προτάσεις της οποίας αναφέρονται σε σχετική έκθεση.

Από την άλλη πλευρά στα πλαίσια όμως της οργάνωσης και λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κανόνων αυτής η πολιτική ηγεσία γενικότερα και ο φορολογικός νομοθέτης ειδικότερα αναγκάζεται πολλές φορές να διαμορφώνει μια πολιτική σύμφωνα με την «ενιαία» πολιτική και προσέγγιση που αναπτύσσεται στα

πλαίσια της Ένωσης όσον αφορά τόσο οικονομικά όσο και φορολογικά ζητήματα, περιορίζοντας με τον τρόπο αυτό κάποιες φορές τις επιλογές του αλλά και τα διαθέσιμα εργαλεία του.

Εν κατακλείδι, είναι βέβαιο ότι η ασκούμενη φορολογική πολιτική επηρεάζει άμεσα την πορεία και εξέλιξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας στα πλαίσια μιας χώρας και κατ' επέκταση και την γενικότερη οικονομική ανάπτυξη αυτής. Με τον τρόπο αυτό η φορολογία αποτελεί ένα μέσο προς την οικονομική και κοινωνική ευημερία, ένα εργαλείο που αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία σε περιόδους οικονομικής κρίσης, ως εργαλείο οικονομικής ανάκαμψης, όπως αυτή που διανύει πλήθος χωρών τα τελευταία χρόνια.

Κεφάλαιο 1: Βασικά στοιχεία φορολογίας.

1.1 Βασικές έννοιες φορολογίας.

Πριν από οποιαδήποτε ανάλυση κρίνεται απαραίτητο και χρήσιμο αρχικά πριν από οποιαδήποτε ανάλυση να παρουσιασθούν ορισμένες βασικές έννοιες που σχετίζονται άμεσα με τη φορολογία, αποσκοπώντας στη καλύτερη και πληρέστερη κατανόηση των όσων θα ακολουθήσουν.

- ✍ **Φόρος** είναι το έσοδο του Δημοσίου και συγκεκριμένα η υποχρεωτική συνεισφορά του κάθε πολίτη προς τη πολιτεία με σκοπό την ικανοποίηση των αναγκών της.
- ✍ **Υποκείμενο του φόρου** είναι το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο καθώς και ο οποιοσδήποτε άλλος φορέας που υποχρεούται στη καταβολή του φόρου προς το δημόσιο ανεξάρτητα ένα βαρύνει πραγματικά το ίδιο ή τρίτο πρόσωπο.
- ✍ **Αντικείμενο του φόρου** ορίζεται το μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που καλείται να καταβάλλει το υποκείμενο του φόρου.
- ✍ **Συντελεστής φόρου** είναι το ποσοστό σύμφωνα με το οποίο γίνεται ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου είτε αφορά φυσικά πρόσωπα υπόχρεους είτε νομικά πρόσωπα.

1.2 Νομική κατοχύρωση φορολογίας.

Η διαμόρφωση και εφαρμογή της εκάστοτε φορολογικής πολιτικής στηρίζεται και θα πρέπει να στηρίζεται νομοθετικά. 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** τι 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.

1.3 Η διάκριση των φόρων.

Το σύνολο των φόρων που επιβάλλονται στα πλαίσια άσκησης της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής πολιτικής διακρίνονται σε πολλές κατηγορίες και με βάση διαφορετικά κριτήρια κάθε φορά. Συγκεκριμένα οι βασικότερες διακρίσεις των φόρων, και τα αντίστοιχα κριτήρια διάκρισης, είναι οι ακόλουθες.

Βάσει του βαθμού συσχέτισης των επιβαλλόμενων φόρων με το εισόδημα των υποκείμενων στο φόρο οι φόροι διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

✍ **Άμεσοι Φόροι :** Οι συγκεκριμένοι φόροι σχετίζονται άμεσα με το ύψος του συνολικού εισοδήματος των φορολογούμενων .

✍ **Έμμεσοι Φόροι :** Οι συγκεκριμένοι φόροι επιβάλλονται στο σύνολο των φορολογούμενων ανεξαρτήτως του ύψος του εισοδήματος τους και αφορά το εισόδημα το οποίο δαπανάται από τους φορολογούμενους.

Με κριτήριο το βαθμό συσχέτισης του φόρου με το εισόδημα των φορολογούμενων

Άμεσοι Φόροι π.χ. φόρος εισοδήματος	Έμμεσοι Φόροι π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων, τέλη χαρτοσήμων, φόρος μεταβίβασης ακινήτων
-------------------------------------	--

Βάσει του είδους της φορολογικής βάσης πάνω στην οποία επιβάλλονται οι φόροι είτε άμεσοι είτε έμμεσοι διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- ✍ **Φόροι Εισοδήματος** οι οποίοι επιβάλλονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα των φορολογούμενων ανεξαρτήτως της πηγής προέλευσης.
- ✍ **Φόροι Περιουσίας** οι οποίοι επιβάλλονται στα περιουσιακά στοιχεία που έχει στη κατοχή του ο φορολογούμενος.
- ✍ **Φόροι Δαπάνης** οι οποίοι επιβάλλονται κατά τη χρησιμοποίηση – δαπάνη του συνολικού εισοδήματος από πλευράς φορολογούμενου.

Με κριτήριο το είδος της φορολογικής βάσης

Φόροι Εισοδήματος π.χ. φορολογία νομικών προσώπων	Φόροι Περιουσίας π.χ. φόρος ακίνητης περιουσίας	Φόροι Δαπάνης π.χ. ΦΕΚ, ΦΠΑ κλπ
---	---	---------------------------------

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.
- ✍ **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.

Με κριτήριο το χαρακτήρα του συντελεστή με τον οποίο επιβάλλονται

Αναλογικοί φόροι

Προοδευτικοί φόροι

1.4 Ο ρόλος της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας.

Ο λόγος ύπαρξης αλλά και ο λόγος για τον οποίο παρουσιάζει τόσο ενδιαφέρον και σημασία η ύπαρξη και η διαμόρφωση του γενικότερου φορολογικού πλαισίου δικαιολογείται τόσο από τους τομείς μιας οικονομίας που επηρεάζει όσο και από τη συμβολή της στην οικονομική αλλά και κοινωνική εξέλιξη μιας χώρας.

Οι τρεις βασικοί ρόλοι και ταυτόχρονα λόγοι ύπαρξης της φορολογίας σε οικονομία θα μπορούσαν αν εκφραστούν ως εξής:

1. Βασική πηγή κρατικών εσόδων.

Η φορολογία αποτελεί, εάν όχι τη βασικότερη, μια από τις πιο βασικές πηγές εσόδων για το κράτος. Εξασφαλίζοντας σε αυτό βασικούς πόρους για την άσκηση της κοινωνικής του και όχι μόνο πολιτικής. Φυσικά η αποτελεσματικότητα των πόρων αυτών εξαρτάται από το κατά πόσο αποτελεσματική δαπανώνται οι πόροι αυτοί.

2. Βασικό εργαλείο ανακατανομής των συνολικών διαθέσιμων πόρων.

Μια δεύτερη βασική λειτουργία του φορολογικού συστήματος, πέραν του εισπρακτικού χαρακτήρα, είναι η δυνατότητα που παρέχει να χρησιμοποιηθεί ως βασικό εργαλείο ανακατανομής και αναδιανομής των συνολικών διαθέσιμων πόρων. Μέσω της κατάλληλης και αποτελεσματικής εκμετάλλευσης των δυνατοτήτων που παρέχει το φορολογικό σύστημα, η πολιτική ηγεσία μπορεί να ασκήσει τον κοινωνικό της ρόλο μέσω της αναδιανομής και ανακατανομής των πόρων.

3. Ο σταθεροποιητικός και ρυθμιστικός ρόλος της φορολογίας.

Μέχρις στιγμής παρουσιάστηκε ο ρόλος που διαδραματίζει η φορολογία όσον αφορά την εξασφάλιση και την ανακατανομή των διαθέσιμων πόρων. Μια ακόμη, αλλά όχι τόσο φανερή, λειτουργία του φορολογικού συστήματος είναι ο ρυθμιστικός αλλά σταθεροποιητικός σε περιόδους κρίσης που μπορεί να διαδραματίσει. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της επιρροής που ασκεί σε σημαντικούς τομείς της πολιτικής, οικονομικής αλλά και κοινωνικής δραστηριότητας μιας χώρας.

1.5 Ιστορική αναδρομή του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Από το χρόνο απελευθέρωσης της Ελληνικού κράτους μέχρι και το 1919, χρονιά όπου στιγματίστηκε από τη θέσπιση του πρώτου συστηματικού νόμου άμεσης φορολογίας, συντάχθηκαν, υιοθετήθηκαν και εφαρμόστηκαν πολλοί και διάφοροι φορολογικοί νόμοι. Τα νομοθετήματα αυτά χαρακτηρίζονταν κυρίως από τις σημαντικές επιρροές που είχαν δεχθεί από τα κράτη της Γαλλίας, της Αγγλίας και της Γερμανίας¹.

Τα σημαντικότερα χρονικά σημεία και αντίστοιχα γεγονότα κατά τη διάρκεια αυτής της μακρόχρονης ιστορικής εξέλιξης του ελληνικού φορολογικού συστήματος θα μπορούσαν να ταξινομηθούν και να παρουσιασθούν ως εξής βάσει χρονολογικής σειράς.

Στις 4 Φεβρουαρίου 1830 έχουμε επιβολή για πρώτη φορά φόρου με τη μορφή φόρου εισοδήματος.

Το 1877 με τον Ν. ΧΚ' 620 «Φόρος επί στοιχείων καθαρού εισοδήματος» με τον οποίο επιβάλλεται για πρώτη φορά φόρος κατά τη διανομή μερισμάτων από Ανώνυμες Εταιρείες προς τους μετόχους τους².

Καθιέρωση ενός γενικού φόρου στα πραγματικά καθαρά εισοδήματα φυσικών προσώπων με μεγάλη φοροδοτική ικανότητα και αντίστοιχα των ανωνύμων εταιρειών. Η λειτουργία του εν λόγω φόρου είχε ανασταλεί μέχρι τη πλήρη κατάργησή του το 1911 με τον Ν. ΓΩΛ' 3830 με παράλληλη εισαγωγή στοιχείων για το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.³

Επιβολή φόρου στα κέρδη επιχειρήσεων κατά τη περίοδο του πολέμου με την ψήφιση του Ν. 1047 το 1917.

Επί κυβερνήσεως Ελευθέριου Βενιζέλου το 1919 ψηφίζεται ο Ν. 1640 / 3.3.1919 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων». Η ψήφιση του εν λόγω νόμου αποτελεί κυρίαρχη ένδειξη της ξένης επιρροής στις προσπάθειες θέσπισης ενός αποδοτικού φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα. Με τη ψήφιση του εισάγεται παράλληλα η έννοια του μικτού συστήματος φορολογίας που εφαρμόζονταν τότε στη Γαλλία με κύριο χαρακτηριστικό τη διάκριση του φόρου σε αναλυτικό και σε συνθετικό φόρο. Συγκεκριμένα :

¹ Γκίνουλου Δ. , Λογιστική Εταιρειών : Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004

² Γ. Κορομηλάς, Φορολογικές Σημειώσεις 2010, Εκδόσεις Taxad., Αθήνα 2010

³ Γ. Κορομηλάς, Φορολογικές Σημειώσεις 2010, Εκδόσεις Taxad., Αθήνα 2010

- ✍ Ο αναλυτικός φόρος επιβάλλονταν στις επιμέρους προσόδους, δεν χρησιμοποιούνταν τότε η έννοια εισόδημα, ανάλογα με τη πηγή από τη οποία προερχόντουσαν αυτές (πχ φόρος οικοδομής, φόρος εμπορικής δραστηριότητας κλπ.)
- ✍ Επιπλέον είχαμε και τον συνθετικό φόρο ο οποίος επιβαλλόταν στο σύνολο των επιμέρους προσόδων με την εφαρμογή ενός προοδευτικού φορολογικού συστήματος.

Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού είναι ότι ο υπόχρεος αναγκάζονταν στην υποβολή περισσότερων των μία δηλώσεων ο ακριβής αριθμός των οποίων εξαρτιόνταν από τον αριθμό των πηγών από τις οποίες είχε εισοδήματα.

Μετά από 35 χρόνια το 1955 έχουμε αντικατάσταση του παραπάνω νόμου 1640, όσον αφορά τη φορολογία φυσικών προσώπων, με το Ν. 3323/1955. Με τον νόμο αυτό εισάγεται στη φορολογία φυσικών προσώπων η έννοια του **προοδευτικού φόρου εισοδήματος** με ενιαίο χαρακτήρα. Αντικείμενο του συγκεκριμένου φόρου είναι το συνολικό εισόδημα κάθε φυσικού προσώπου και ο υπολογισμός του στηρίζεται σε μια προοδευτική κλίμακα.

Μετά από τρία χρόνια και συγκεκριμένα το 1958 έχουμε κατάργηση των διατάξεων του Ν. 1640/1919 όσον αφορά τη φορολογία των νομικών προσώπων. Για τη φορολογία των νομικών προσώπων θεσπίζεται ο Ν. 3843/1958 με τον οποίο εισάγεται και η έννοια του **αναλογικού φόρου εισοδήματος** στα νομικά πρόσωπα. Ο αναλογικός αυτός φόρος επιβάλλεται με συντελεστή ο οποίος διαβαθμίζεται αναλόγως του σκοπού. Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3843/1958 φόρος επιβάλλονταν μόνο για το σύνολο των μη διανεμόμενων κερδών ενώ για τα διανεμόμενα υπήρχε παρακράτηση φόρου με ιδιαίτερα υψηλούς συντελεστές.

Το επόμενο σημαντικό χρονικό σημείο στη ιστορία του φορολογικού συστήματος είναι το 1959 όπου έχουμε και την ενοποίηση των δύο προηγούμενων φορολογικών νομοθετημάτων σε ενιαίο κείμενο με παράλληλη κωδικοποίηση αυτών με το Προεδρικό Διάταγμα 129 της 16.2/3.3.1989 (ΠΔ 129/89) υπό τον τίτλο «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος». Μετά από τροποποιήσεις, συμπληρώσεις και λοιπές παρεμβάσεις αποτέλεσαν το βασικό κείμενο του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος». Από τότε το φορολογικό αυτό νομοθέτημα έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές με τις σημαντικότερες το Ν. 2065/1992, Ν.3522/2006 και το πρόσφατο Ν. 3842/2010.

Η σημερινή διάταξη και δομή του φορολογικού νομοθετήματος λαμβάνοντας υπόψιν τις όποιες τροποποιήσεις έχει δεχθεί μέσα στο χρόνο έχει ως εξής :

- ✍ Άρθρα 1 έως 85 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» : Διατάξεις περί φορολογίας φυσικών προσώπων
- ✍ Άρθρα 86 έως 97 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» : Διατάξεις περί διοικητικών και ποινικών κυρώσεων. Οι εν λόγω διατάξεις δεν έχουν ισχύ μετά την ψήφιση του Ν. 2523/1997 και με το άρθρο 25 § 1.
- ✍ Άρθρα 98 έως 118 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» : Διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Κεφάλαιο 2:

Η φορολογία των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών στην Ελλάδα.

Η φορολογία των επιχειρηματικών μονάδων και των λοιπών επιτηδευματιών, σε συνδυασμό με την φορολογία των φυσικών προσώπων, αποτελεί μια από τις κυριότερες αλλά και πιο βιώσιμες πηγές κρατικών εσόδων. Επιπλέον έχει το ρόλο του βασικού εργαλείου της ακολουθούμενης 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.⁴

Στα πλαίσια της ενότητας αυτής γίνεται μια παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου πάνω στο οποίο στηρίζεται η επιβολή του εταιρικού φόρου στα υποκείμενα νομικά πρόσωπα καθώς και σημαντικών χαρακτηριστικών αυτού. Στόχος, η πλήρης κατανόηση του τρόπου διάρθρωσης και λειτουργίας του φορολογικού συστήματος, όσον αφορά την συγκεκριμένη ομάδα υποκειμένων στο φόρο, συμβάλλοντας παράλληλα στην απόκτηση σημαντικών πληροφοριών και εννοιών, απαραίτητων για την κατανόηση και ερμηνεία των αποτελεσμάτων του σχετικού ερωτηματολογίου που παρατίθεται στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας.

⁴ Μέχρι κι το 1992 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων εντάσσονταν μόνο οι ανώνυμες εταιρείες, οι συνεταιρισμοί δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ενώ το εισόδημα των λοιπών επιχειρηματικών οντοτήτων φορολογούνταν στο όνομα των εταίρων.

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα του ελληνικού φορολογικού συστήματος όσον αφορά τις επιχειρηματικές μονάδες και τους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί μετά και τις πρόσφατες τροποποιήσεις των νόμων 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και 3943//2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών», είναι ο διαχωρισμός των υποκείμενων στο εταιρικό φόρο σε δύο ομάδες. Πολιτική και πρακτική που δεν συναντάται στο σύνολο των φορολογικών συστημάτων που εφαρμόζονται τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο διαχωρισμός αυτός και η οριοθέτηση των δύο ομάδων αυτών στηρίζεται στα σχετικά άρθρα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τις κείμενες διατάξεις αυτών. Συγκεκριμένα τα σχετικά άρθρα και οι αντίστοιχες ομάδες έχουν ως εξής :

- ✍ Φορολογία προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και
- ✍ Φορολογία προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994.

Για την πληρέστερη κατανόηση της διάκρισης αυτής, στη συνέχεια ακολουθεί μια προσέγγιση, από πλευράς φορολογικής αντιμετώπισης, δύο πιο πάνω ομάδων προσδιορίζοντας παράλληλα σημαντικά χαρακτηριστικά και στοιχεία αυτής.

2.1 Η φορολογία των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.

Στη παρούσα ενότητα γίνεται μια παρουσίαση του τρόπου φορολογικής αντιμετώπισης των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και των σημαντικότερων ζητημάτων αυτής.

2.1.1 Ποια πρόσωπα εντάσσονται στη παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.

Στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 εντάσσονται, σύμφωνα με όσα ορίζονται στον ίδιο νόμο, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρίες, οι συμμετοχικές η αφανείς αλλά και οι διάφορες μορφές κοινοπραξιών όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 παράγραφο 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

2.1.2 Αντικείμενο φορολογίας των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.

Ο συντελεστής φορολογίας επιβάλλεται επί των φορολογητέων κερδών όπως αυτά προσδιορίζονται βάσει κείμενων διατάξεων εάν από το καθαρό εισόδημα⁵ των υποκείμενων προσώπων αυτών αφαιρεθούν τα κάτωθι μεγέθη:

- α) το σύνολο των απαλλασσόμενων από τη φορολογία κερδών και του συνόλου των αυτοτελώς φορολογούμενων κερδών των εταιρειών,
- β) το σύνολο των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ανωνύμων εταιρειών ή από συμμετοχές σε λοιπές εταιρικές μορφές.

2.1.3 Οι συντελεστές φορολόγησης των προσώπων της παραγράφου 4 άρθρου 2 του Νόμου 2238/1994.

Σύμφωνα και με τις τελευταίες διατάξεις, όπως αυτές εισήχθησαν με το Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 οι οποίες αντικατέστησαν τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994⁶, το καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις διατάξεις του ιδίου νόμου, των εν λόγω υποκείμενων προσώπων φορολογείται με ενιαίο συντελεστή ο οποίος και ανέρχεται κατά κανόνα σε **25%**. Σε περίπτωση όμως που ανάμεσα στα συνολικά έσοδα των συγκεκριμένων προσώπων περιλαμβάνονται και έσοδα από ακίνητα επιβάλλεται, σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 10, στο ακαθάριστο ποσό αυτών συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3%. Το εν λόγω ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του κύριου εταιρικού φόρου όπως αυτό έχει υπολογισθεί βάσει των ως άνω διατάξεων

Εξαίρεση των παραπάνω αποτελεί η περίπτωση όπου σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες επιχειρήσεις και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, εφόσον μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικα τέκνα, το σύνολο των κερδών που

⁵ Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εφαρμογή έχουν και οι σχετικές διατάξεις των παραγράφων 3,4 και 7 του άρθρου 4 του ιδίου νόμου.

⁶ Οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 πριν την αντικατάστασή τους με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 3842/2010 είχαν ως εξής:
«1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή :
α) Είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
β) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.....»

αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και μόνο, καθώς και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με μειωμένο συντελεστή **20%** αντί του βασικού συντελεστή **25%**. Πριν τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου αφαιρείται, εκτός των λοιπών προβλεπόμενων δαπανών και μεγεθών, επιχειρηματική αμοιβή⁷ η οποία και φορολογείται σε επίπεδο εταίρων⁸. Δικαίωμα υπολογισμού και αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής προβλέπεται για μέχρι και τρεις εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής⁹. Όσον αφορά τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής αυτός γίνεται με τον πολλαπλασιασμό του ποσοστού συμμετοχής του δικαιούχου στο 50% των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας από την οποία και δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή.

Αναφορικά με την επιχειρηματική αμοιβή να σημειωθεί ότι με τον Ν. 3842/2010, όπως αυτός δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. 58/Α'/23.4.2010, καταργείται ο υφιστάμενος μέχρι πρότινος περιορισμός λήψης επιχειρηματικής αμοιβής μόνο από την εταιρεία με το μεγαλύτερο μέγεθος κερδών¹⁰, σε περίπτωση συμμετοχής του δικαιούχου φυσικού προσώπου σε περισσότερες από μία εταιρείες. Μετά και τις τελευταίες τροποποιήσεις λήψη επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται από το σύνολο των εταιρειών ή κοινωνιών, στις οποίες συμμετέχει ο δικαιούχος εταίρος ή κοινωνός. Με την εν λόγω τροποποίηση ένας από τους βασικούς στόχους του νομοθέτη είναι και η διεύρυνση της φορολογικής βάσης επιβολής φόρου με τη προσθήκη του συνόλου των επιχειρηματικών αμοιβών στη κλίμακα φυσικών προσώπων και τη φορολόγηση αυτών με συντελεστή μεγαλύτερο από το αντίστοιχο συντελεστή επιβολής εταιρικού φόρου. Απώτερος σκοπός η αύξηση του συνόλου των φορολογικών εσόδων.

⁷ Να σημειωθεί ότι το μέγεθος της επιχειρηματικής αμοιβής δεν αποτελεί πραγματικό ποσό το οποίο και καταβάλλεται στους δικαιούχους εταίρους, αλλά αποτελεί φορολογικό μέγεθος το οποίο λειτουργεί για το διαχωρισμό του ποσοστού των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα των φυσικών προσώπων.

⁸ Σύμφωνα με τη περίπτωση ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

⁹ Σε περίπτωση όπου υπάρχουν περισσότεροι των τριών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής οι δικαιούχοι την επιχειρηματικής αμοιβής θα ορίζονται από την ίδια την εταιρεία ή κοινωνία κατά περίπτωση με την αρχική ετήσια δήλωση. Εξάιρεση από το περιορισμό των 3 δικαιούχων επιχειρηματικής αμοιβής είναι οι εταιρείες εκτελωνισμού του άρθρου 13 του Ν. 718/1977, ήτοι Ομόρρυθμες Εταιρείες με μοναδικούς εταίρους εκτελωνιστές και κύριο αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση εκτελωνιστικών εργασιών.

¹⁰ Οι σχετικές διατάξεις πριν τη απαλοιφή τους με το Ν. 3842/2010 είχαν ως εξής: «.....Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμοι εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη»

2.2 Η φορολογία των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.

Στη ενότητα αυτή παρουσιάζεται ο τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 καθώς και σημεία ιδιαίτερης σημασίας σύμφωνα με τις διατάξεις τόσο του Ν. 3943/2011 όσο και του Ν. 39842/2010.

2.2.1 Ποια πρόσωπα εντάσσονται στη παράγραφο 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, όπως αυτές ισχύουν μέχρι σήμερα, στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπόκεινται οι κάτωθι μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας :

- α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες,
- β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές εταιρείες επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα από το αν αυτά λειτουργούν και αποτελούν νομικά ή όχι πρόσωπα,
- γ) οι νόμιμα συσταθέντες συνεταιρισμοί και οι λοιπές ενώσεις τους,
- δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων,
- ε) οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν συσταθεί και λειτουργούν βάσει του Ν. 3190/1955 και τέλος
- στ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται κάθε είδους ιδρύματα.

2.2.2 Αντικείμενο φόρου των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.

Με τον όρο αντικείμενο φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως είναι ήδη γνωστό, αναφερόμαστε στο μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται με την επιβολή των προβλεπόμενων κατάλληλων συντελεστών, ο εν λόγο εταιρικός φόρος. Στη περίπτωση των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 και κυρίως λόγω ιδιαίτερων χαρακτηριστικών που παρουσιάζει κάθε ένα

από τα παραπάνω πρόσωπα, υπάρχει διαφοροποίηση όσον αφορά το προσδιορισμό της έννοιας του αντικείμενο του φόρου.

Συγκεκριμένα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994 ως αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ορίζεται κατά περίπτωση:

✍ Περίπτωση α' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Βάσει της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 99 στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου¹¹. Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες το συνολικό καθαρό κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά τη αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για το προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολογήτων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

Στα παραπάνω να προστεθεί ότι σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω φορολογούμενα κέρδη προστίθενται το μέρος των αφορολογήτων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιοδήποτε μορφή εφόσον γίνει αναγωγή του εν λόγω ποσού σε μικτό με τη προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό ποσό φόρου.

Εξαίρεση της περίπτωσης αυτής είναι οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συστήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 588/1977 (ΦΕΚ 148 Α) των οποίων το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος δεν υπόκεινται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρεία.

✍ Περίπτωση β' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Όσον αφορά τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα από αν αποτελούν νομικό πρόσωπο ή όχι βάσει του της περίπτωσης β του ίδιου άρθρου αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.

¹¹ Όπως υπολογίζεται αυτός στα κέρδη της επιχείρησης μετά την φορολογική αναμόρφωση του.

✍ Περίπτωση γ' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Για τους νόμιμα συσταθέντες συνεταιρισμούς αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων στα μέλη του συνεταιρισμού εκπτώσεων. Οι χορηγούμενες εκπτώσεις και τα λοιπά διανεμόμενα κέρδη στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

✍ Περίπτωση δ' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Σύμφωνα με τη περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν, ανεξαρτήτως τύπου, καθώς και σε κάθε είδος οργανισμού που αποβλέπει στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος που προκύπτει από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Και στην περίπτωση αυτή ισχύει ο ειδικός προσδιορισμός του αντικείμενου του φόρου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Προκειμένου για τη σωστή εφαρμογή της επιβολής του εταιρικού φόρου εισοδήματος στη περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 99 όσον αφορά μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης δίνεται στη παράγραφο 1 του άρθρου 100 του Ν. 2238/1994 η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπών νομικών προσώπων στην Ελλάδα το οποίο άρθρο έχει ως εξής:

«1. Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον:

α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή

β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή

γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή

δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή

ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα.

2. Για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.»

✍ Περίπτωση ε' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες.

✍ Περίπτωση στ' παράγραφος 1 άρθρο 99 :

Στην περίπτωση αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αντικείμενο του φόρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από κάθε ημεδαπή πηγή. Χωρίς να αποτελούν αντικείμενο του φόρου τα λοιπά έσοδα των εν λόγω νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη των σκοπών τους.

Μέχρι στιγμής έχει παρουσιασθεί ο διαφορετικός τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης των υποκείμενων προσώπων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και του της παραγράφου 1 άρθρου 101, ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζονται το ύψος των φορολογητέων τους κερδών, το ύψος της φορολογικής τους επιβάρυνσης κλπ. Είναι φανερό και αναμενόμενο ότι σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του αναλογούντος φόρου διαδραματίζει ο τρόπος προσδιορισμού του ύψους του καθαρού εισοδήματος των υποκείμενων προσώπων και κατ' επέκταση των αντίστοιχων φορολογητέων κερδών. Όσον αφορά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και με βάση τις διατάξεις του ελληνικού φορολογικού συστήματος, καθοριστικό ρόλο στην εν λόγω διαδικασία παίζουν οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1005/14.1.2005, ΠΟΛ. 1028/17.2.2006, ΠΟΛ. 1056/23.3.2007, ΠΟΛ. 1106/24.7.2008, ΠΟΛ.

1029/17.2.2006, ΠΟΛ. 1057/23.3.2007 και ΠΟΛ. 1107/24.7.2008, στις διατάξεις των οποίων παρουσιάζονται με αναλυτικό τρόπο το σύνολο των φορολογικά εκπιπόμενων και μη εκπιπόμενων δαπανών από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης ή επιτηδευματία.

Η ύπαρξη και η λειτουργία του άρθρου 31 έχει συζητηθεί αρκετές φορές με στόχο τη διαπίστωση του αν όντως συμβάλλει στη αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του φορολογικού συστήματος ή αποτελεί ένα ακόμη αδύνατο στοιχείο και μια ακόμη ένδειξη στρέβλωσης της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής. Ο φορολογικός νομοθέτης μέσω του συγκεκριμένου άρθρου από τη μια πλευρά θέλει να εξασφαλίσει ένα ομοιόμορφο τρόπο προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών και από την άλλη, θα μπορούσε να πει κανείς, να εξασφαλίσει ένα ικανοποιητικό ύψος φορολογικών εσόδων από τη στιγμή που προσδιορίζει ρητά το σύνολο των εκπιπόμενων και μη εκπιπόμενων δαπανών.

Η μέθοδος προσδιορισμού των εκπιπόμενων δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων δεν είναι καινούργια καθώς το σύνολο των χωρών μελών, και όχι μόνο, υιοθετούν μια τέτοια τακτική προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης. Διαφοροποίηση παρουσιάζεται μόνο όσον αφορά το είδος και το σύνολο των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση κάθε φορά. Αντικείμενο συζητήσεων και μελέτης θα πρέπει να αποτελέσει το κατά πόσο δίκαιες αποδοτικές και αποτελεσματικές είναι οι διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου. Λέξη κλειδί για το προσδιορισμό μιας δαπάνης ως εκπιπόμενη ή μη είναι ο παραγωγικός χαρακτήρας αυτής και του κατά πόσο συμβάλλει στην δημιουργία των ακαθαρίστων εσόδων του υποκείμενου στο φόρο προσώπου. Είναι φανερό και αναγνωρισμένη, από τη πλειοψηφία των εμπλεκόμενων μερών, η σημασία της ύπαρξης των διατάξεων του άρθρου 31 αλλά και του ρόλου αυτών στην διαμόρφωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Αρκεί να λάβει υπόψιν του κανείς ότι βάσει των διατάξεων αυτών γίνεται ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών αλλά και του ότι αυτές αποτελούν και βασικό λόγο εμφάνισης και ύπαρξης των λεγόμενων λογιστικών διαφορών. Είναι λογικό και αναμενόμενο η φορολογική αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης δαπάνης να επηρεάζει την απόφαση της εκάστοτε επιχειρηματικής μονάδας όσον αφορά το εάν πραγματοποιηθεί ή όχι η εν λόγω δαπάνη, ανεξάρτητα τη σκοπιμότητα και τη χρησιμότητα αυτής. Με στόχο τη ανάδειξη της σημασίας των διατάξεων του άρθρου 31 όσον αφορά την αναγνώριση προς έκπτωση ορισμένων κατηγοριών δαπανών αλλά και τη συμβολή του στο προσδιορισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης παρατίθενται ως παράδειγμα κάποιες διατάξεις του και η αντίστοιχη αντιμετώπιση συγκεκριμένων δαπανών.

Για παράδειγμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 και συγκεκριμένα με τη περίπτωση ψ' της παραγράφου 1 από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει το 50% των εξόδων που καταβάλλει αυτή για κινητή τηλεφωνία ετησίως με μέγιστο αριθμό κινητών που μπορούν να αναγνωρισθούν

φορολογικά τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση. Από την μια πλευρά ο περιορισμός που τίθεται όσον αφορά τον αριθμό των κινητών που αναγνωρίζονται μπορεί να θεωρηθεί λογικός από τη στιγμή που το νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να κατέχει περισσότερα επαγγελματικά νούμερα από τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού. Από την άλλη πλευρά όμως η αναγνώριση του 50% του συνόλου της δαπάνης ως παραγωγική και το υπόλοιπο 50% ως μη παραγωγική δεν αποτελεί ένδειξη ενός αποτελεσματικού, φιλικού και ανταγωνιστικού φορολογικού περιβάλλοντος. Η επιλογή του συγκεκριμένου ποσοστού αναγνωριζόμενης δαπάνης δεν φαίνεται να στηρίζεται κάπου αλλά να έχει γίνει με κάπως αυθαίρετο τρόπο. Με τη πολιτική αυτή ενώ το μισό ποσό της δαπάνης, υποθέτοντας ότι ικανοποιείται το κριτήριο του αριθμού των τηλεφώνων, εκπίπτει σαν παραγωγική δαπάνη ενώ το υπόλοιπο πόσο όχι αυξάνοντας με τη μορφή χρεωστικής λογιστικής διαφοράς καθαρά κέρδη προς φορολογία της επιχείρησης. Συγκρίνοντας αντίστοιχες διατάξεις φορολογικών νομοθετημάτων άλλων χωρών μελών δε συναντάται μια παρόμοια διάκριση και διαχωρισμό τόσο της συγκεκριμένης δαπάνης όσο και λοιπών άλλων. Συγκεκριμένα η ίδια δαπάνη στη Βουλγαρία, στη Κύπρο και στη Τουρκία θα αποτελούσε εκπιπτόμενη δαπάνη από τη στιγμή που συμβάλει στη λειτουργία της επιχειρηματική μονάδας και στην πραγματοποίηση κερδών από πλευράς της, από τη στιγμή που δεν προβλέπεται κάποια ειδική μεταχείριση της συγκεκριμένης δαπάνης. Προβλέπεται μόνο ένας διαχωρισμός του συνόλου των δαπανών σε επιχειρηματικά παραγωγικές και σε επιχειρηματικά μη παραγωγικές δαπάνες

Παρόμοια αντιμετώπιση παρουσιάζεται και στη περίπτωση των δαπανών ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτων που κατέχει η επιχειρηματική μονάδα. Σύμφωνα με περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλει σε εταιρεία leasing εκπίπτουν ποσοστιαία από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης και ανάλογα με τα κυβικά εκατοστά του αυτοκινήτου. Συγκεκριμένα το 70% αυτών για αυτοκίνητα μέχρι και 1.600 κυβικά εκατοστά και το 35% αυτών για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού. Οι περιορισμοί αυτοί δεν έχουν εφαρμογή στη περίπτωση επαγγελματικών αυτοκινήτων. Όπως και στη προηγούμενη περίπτωση έτσι και εδώ ο διαφοροποίηση της φορολογικής αντιμετώπισης των δαπανών ανάλογα με το κυβισμό του αυτοκινήτου ενώ τα ίδια αυτοκίνητα μπορεί να χρησιμοποιούνται για τον ίδιο επιχειρηματικό σκοπό, δεν προσφέρει κάποιο ουσιαστικό φορολογικό όφελος στο κρατικό μηχανισμό. Μήπως και αυτό αποτελεί κάποια ένδειξη του εισπρακτικού χαρακτήρα που διατηρούν κάποιες διατάξεις του ελληνικού φορολογικού συστήματος; Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Τουρκίας για παράδειγμα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες για αγορά, συντήρηση και τα λοιπά συναφή με το αυτοκίνητο έξοδα είτε πρόκειται για ιδιόκτητο είτε μισθωμένο όχι λόγω υπέρβαση κάποιου ορίου κυβικών εκατοστών αλλά λόγω μη συσχέτισης αυτών με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας όσο και με το αντικείμενο αυτής. Προς την ίδια κατεύθυνση κινείται και η φορολογική πολιτική τόσο της Γαλλίας όσο

και της Βουλγαρίας που συνδέουν την δυνατότητα έκπτωσης της δαπάνης με τη συμβολή της στη παραγωγή εισοδήματος. Ο αυστριακός φορολογικός νομοθέτης δεν προσδιορίζει ρητά εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες αλλά δέχεται την έκπτωση του συνόλου των δαπανών από τη στιγμή που συνδέονται άμεσα με την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η πολιτική αυτή συμψηφισμού ακαθαρίστων εσόδων και συνόλου άμεσα συνδεόμενων δαπανών, χωρίς περαιτέρω λεπτομερή ανάλυση μια προς μία, παρατηρείται στο σύνολο σχεδόν των ευρωπαϊκών χωρών. Φυσικά δεν απουσιάζουν και κάποιες ειδικές διατάξεις που αφορούν συγκεκριμένες και ιδιαίτερου ενδιαφέροντος, όσον αφορά το ύψος και το είδος αυτών, δαπάνες. Μέθοδος πολύ πιο απλή και συμφέρουσα σε σχέση με άλλης μορφής συστήματα.

Σύμφωνα με τα όσα έχουν εκφραστεί μέχρι τώρα η ιδέα για αναμόρφωση και απλοποίηση του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 και γενικά της ισχύουσας πολιτικής όσον αφορά τη αντιμετώπιση των δαπανών δεν φαίνεται παράλογη. Στόχος του φορολογικού νομοθέτη να μην θα πρέπει να αποτελεί η ορθή εκτίμηση των φορολογητέων κερδών αλλά παράλληλα θα πρέπει αυτή να γίνεται με τρόπο απλό και καθόλου γραφειοκρατικό. Μια αντίθετη προς αυτή τη κατεύθυνση πολιτική λειτουργεί εις βάρος της προσπάθειας προσέλκυσης ξένων επενδύσεων, μέσω της αύξησης του διαχειριστικού κόστους. Κόστος εξίσου σημαντικό τόσο από πλευράς υποκείμενου στο φόρο προσώπου όσο και από πλευράς φορολογικού μηχανισμού. Η αναγκαία έκδοση διευκρινιστικών εγκυκλίων και λοιπών αποφάσεων για την ορθή έκπτωση των δαπανών, κάτι το οποίο συμβαίνει στη περίπτωση του υφιστάμενου ελληνικού φορολογικού συστήματος, δεν αποτελεί χαρακτηριστικό ενός σύγχρονου φορολογικού συστήματος.

2.2.3 Οι συντελεστές φορολόγησης των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994.

Όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 αξίζει να σημειωθεί ότι σε χρονικό διάστημα μικρότερου του έτους (η παρούσα εργασία συντάχθηκε το 2011) εισήχθησαν με δυο διαφορετικούς νόμους δυο διαφορετικοί τρόποι φορολόγησης των εν λόγω προσώπων με το μεν δεύτερο να αναιρεί ουσιαστικά τις όποιες μεταβολές, κυρίως όσον αφορά τη φορολογία των διανεμομένων κερδών, εισήγαγε ο πρώτος πριν την ουσιαστική τους πρακτική εφαρμογή.

Στο σημείο αυτό κρίνεται χρήσιμο, κυρίως για λόγους συγκρισιμότητας, να παρουσιαστεί το περιεχόμενο των σημαντικότερων διατάξεων των δύο τελευταίων αυτών νομοθετημάτων και οι αλλαγές οι οποίες εισήχθησαν παράλληλα. Αρχικά με την ψήφιση του Ν. 3842/2010/Φ.Ε.Κ. 58/Α'/23.4.2010 και κατόπι με το Ν.

3943/2011/ Φ.Ε.Κ. Α' 66/31.3.2011). Αρχικά και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010, οι οποίες και αντικατέστησαν τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994, υιοθετήθηκε ένας νέος, και πιο πολύπλοκος για πολλούς, τρόπος φορολόγησης των εν λόγω προσώπων. Βασικό χαρακτηριστικό του νέου αυτού τρόπου φορολόγησης αποτελεί το γεγονός ότι ο υπολογισμός της συνολικής εταιρικής φορολογικής επιβάρυνσης στηρίζεται στο διαχωρισμό του συνόλου των εταιρικών, όπως αυτά ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις, κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα. Για κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές προβλέπονταν διαφορετικός φορολογικός συντελεστής.¹² Αρχικά όμως και οι δύο κατηγορίες κερδών φορολογούνταν, σαν ένα σύνολο, στο όνομα του νομικού προσώπου. Ειδική περίπτωση η οποία και χρήζει ιδιαίτερης προσοχής αποτελούσε η περίπτωση των υποκαταστημάτων αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών όπου και έχει εφαρμογή η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή, η οποία υπολογίζεται για φορολογικούς και μόνο σκοπούς, θα φορολογούνταν βάσει των γενικών διατάξεων ανεξάρτητα εάν ο δικαιούχος αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Απαραίτητη προϋπόθεση για την ορθή εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων ήταν οι ομόρρυθμοι εταίροι να είναι απεριόριστα και όχι μερικώς υπεύθυνοι σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους στο οποίο εδρεύει η εν λόγω προσωπική εταιρεία.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι με την υιοθέτηση της συγκεκριμένης μεθόδου προέκυπταν αρκετά σοβαρά προβλήματα όσον αφορά τόσο τον υπολογισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης όσο και στον υπολογισμό του τακτικού και λοιπών αποθεματικών¹³. Συγκεκριμένα για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού απαιτούνταν αρχικά ο προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης για τον υπολογισμό της οποίας θα έπρεπε να προσδιορισθεί το τακτικό αποθεματικό δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ένα φαύλο κύκλο. Δεδομένων των διατάξεων αυτών η πραγματοποίηση, πριν την οποιαδήποτε διανομή, ελέγχου επάρκειας των κερδών και την διενέργεια των σχετικών διεργασιών με την παραδοχή της ΠΟΛ. 1120/1993¹⁴ θεωρούνταν απαραίτητη και αναγκαία διαδικασία.

Δεδομένων των ως άνω προβλημάτων και δυσκολιών που προέκυπταν κατά την εφαρμογή του νέου τρόπου φορολόγησης, σε συνδυασμό με την υπάρχουσα

¹² Σύμφωνα με τους αρμόδιους ο διαχωρισμός αυτός υιοθετήθηκε προκειμένου να προωθήσουν και να ενθαρρύνουν την επανεπένδυση και κεφαλαιοποίηση κερδών με στόχο την οικονομική ανάπτυξη και εξάπλωση της επιχείρησης. Χωρίς αυτό βέβαια μέχρι και το χρόνο σύνταξης της παρούσας εργασίας να επιβεβαιώνεται με τα μέχρι τώρα αποτελέσματα και αντιδράσεις.

¹³ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με τον Ν.3842/Φ.Ε.Κ. 58/Α'23.4.2010» σημειώσεις σεμιναρίων, Οκτώβριος 2010

¹⁴ Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη ΠΟΛ. 1120/1993 ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού θα πρέπει να λαμβάνεται το ποσό το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση από τα λογιστικά κέρδη του αναλογούντος σε αυτά φόρος.

ανάγκη, λόγω οικονομικής κρίσης, για ένα πιο ανταγωνιστικό και αναπτυξιακού χαρακτήρα φορολογικό σύστημα, επανεξετάσθηκε και αναμορφώθηκε, για δεύτερη φορά σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα δημιουργώντας παράλληλα νέα προβλήματα όσον αφορά την ενημέρωση και προσαρμογή των υποκείμενων προσώπων, ο τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης των εν λόγω νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών» εισάγεται ένας νέος τρόπος φορολόγησης των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο οποίος είναι πιο κοντά με τον αντίστοιχο τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων όπως αυτός ίσχυε πριν τον Ν. 3842/2010 βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008, με την επαναφορά του συστήματος της παρακράτησης στο σύνολο των διανεμόμενων κερδών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της παραγράφου 9 του άρθρου 14¹⁵ του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών», οι οποίες αντικατέστησαν τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 13¹⁶ του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής

¹⁵ Οι εν λόγω διατάξεις έχουν ως εξής : «1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή, εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.»

¹⁶ Οι εν λόγω προϊσχύουσες διατάξεις έχουν ως εξής : «1.α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) επί των αδιανέμετων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.»

δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», αντικαθίσταται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. προβλέπονται τα εξής :

Η φορολόγηση του συνόλου των κερδών των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 γίνεται με την εφαρμογή συντελεστή

α) 24% όσον αφορά εισοδήματα οικονομικού έτους 2011 και

β) 20% όσον αφορά εισοδήματα οικονομικού έτους 2012 και επόμενων οικονομικών ετών.

Σε περίπτωση όπου οι ανώνυμες εταιρείες εισπράττουν κέρδη από λοιπές εταιρείες με έδρα άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του εν λόγω αποθεματικού, τότε ενεργείται παρακράτηση φόρου βάσει των διατάξεων περί φορολογία διανεμόμενων κερδών και όχι βάσει διατάξεων περί φορολογίας αφορολόγητων αποθεματικών της παραγράφου 4, του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994. Η ως άνω διάταξη έχει εφαρμογή για μερίσματα και έσοδα συμμετοχών που αποκτώνται από 31.3.2011.

Η φορολόγηση των διανεμόμενων και κεφαλαιοποιούμενων κερδών των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 γίνεται με τη παρακράτηση φόρου¹⁷ με συντελεστή

α) 21% όσον αφορά κέρδη τα οποία διανέμονται εντός του 2011, εξαιρούνται της παρακράτησης τα κέρδη τα οποία διανέμονται από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.

β) 25% όσον αφορά κέρδη των οποίων η διανομή θα εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις οι οποίες θα πραγματοποιηθούν αρχής γενομένης από το 2012.

Εξαίρεση αποτελούν τα κέρδη τα οποία διανέμονται από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Από την άλλη πλευρά ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου

¹⁷ Η παρακράτηση ενεργείται κατά τη καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εν λόγω εισοδήματα και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων τα οποία προέρχονται από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 η οποία τροποποίησε τη παράγραφο 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994.¹⁸

Ανάλογα τώρα με τη μορφή του προσώπου δικαιούχου των εν λόγω κερδών προβλέπονται τα εξής :

α) Σε περίπτωση όπου δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τα εν λόγω κέρδη συναθροίζονται με τα λοιπά εισοδήματα. Αν ο φορολογικός συντελεστής, όπως αυτός προκύπτει βάσει τη κλίμακας του άρθρου 9, είναι μικρότερος από **21%** ή **25%** κατά περίπτωση, τότε δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αλλά το σύνολο των εισοδημάτων φορολογείται βάσει των γενικών διατάξεων και τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου επιστρέφεται στον δικαιούχο.

β) Σε κάθε άλλη περίπτωση μορφής δικαιούχου με τη παρακράτηση του φόρου με συντελεστή **21%** ή **25%** κατά περίπτωση επέρχεται και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου για τα εν λόγω εισοδήματα.

Σε περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμό και για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος για τα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, αφαιρείται το ποσό του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις ως άνω συμμετοχές.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις όπως αυτές εισήχθησαν με τη παράγραφο 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 το σύνολο των διανεμόμενων κερδών φορολογούνταν στο όνομα του νομικού προσώπου, και όχι σε επίπεδο δικαιούχου, με εφαρμογή υψηλότερου συντελεστή ίσο με **40%** δημιουργώντας αρκετά προβλήματα στη εφαρμογή της μεθόδου αυτής. Υιοθετούνταν δηλαδή μια μέθοδος διαχωρισμού του συνόλου των κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα με ξεχωριστή φορολογική μεταχείριση για κάθε μία από αυτές¹⁹.

¹⁸ Να σημειωθεί ότι η εν λόγω διάταξη δεν υπήρχε στον προηγούμενο νόμο 3697/2008 και εισήχθη για πρώτη φορά με το Ν. 3943/2011.

¹⁹ Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010, έχουν ως ακολούθως :
«1. α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% επί των αδιανέμητων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής

Σημαντικό είναι ότι με το νέο τρόπο φορολόγησης λύθηκαν σημαντικά προβλήματα όσον αφορά τη διαδικασία προσδιορισμού της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, αφού με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν. 3842/2010 για τον υπολογισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης απαιτούνταν ο προϋπολογισμός του ποσού των διανεμόμενων κερδών για το προσδιορισμό του οποίου χρειάζονταν πρώτα ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού ο οποίος απαιτούσε αρχικά τον υπολογισμό του μεγέθους της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό ένα φαύλο κύκλο.

φορολογίας ορίζεται σε 24%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 23%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 22%, και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 21%. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής, είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της ή προσωπική εταιρεία.

β) Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή 40%. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

γ) Για το φόρο της προηγούμενης περίπτωσης εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα στοιχεία: το ονοματεπώνυμο, τον Α.Φ.Μ. και τη διεύθυνση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, το ποσό που διανεμήθηκε σε αυτόν, την ημερομηνία της έγκρισης και καταβολής, καθώς και το ποσό του φόρου της περίπτωσης β' που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα αυτά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της βεβαίωσης την οποία οφείλει να χορηγεί η διανέμουσα ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

δ) Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'.

ε) Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή του σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ή συνεταιρισμού, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β', αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' έως και ε' έχουν εφαρμογή και για κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2011. Από το φόρο που οφείλεται με βάση την περίπτωση β', αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' ή του άρθρου 109, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον παρόντα, και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά».

Από την άλλη πλευρά με τη κατάργηση των διατάξεων του Ν.3842/2010 επιλύονται προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί και αφορούσαν την εφαρμογή του Ν. 2578/1998 «Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις» καθώς και την εφαρμογή της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 123/2003 για τη φορολογική αντιμετώπιση μητρικών – θυγατρικών σύμφωνα με την οποία οι ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση οποιοδήποτε φόρου κατά τη διανομή κερδών σε αλλοδαπή μητρική εταιρία με έδρα άλλη χώρα μέλος. Η πηγή του συγκεκριμένου προβλήματος έγκειται στο γεγονός ότι βάσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010 δεν υφίσταται παρακράτηση φόρου, από τη στιγμή που το σύνολο των κερδών φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου συνεπώς ο φόρος με το σαράντα τοις εκατό **(40%)** δεν είχε το χαρακτήρα παρακρατούμενου φόρου ώστε να απαλλαχθούν από αυτόν οι αλλοδαπές μητρικές. Παραδείγματα της άποψης αυτής είναι και οι αποφάσεις του ΔΕΚ για τη υπόθεση C-292/04 (Meilicke) στις 06.03.2007, για την υπόθεση C-319/02 (Manninen) στις 07.09.2010 και για τη υπόθεση C-315/02 (Lenz) στις 15.07.2010. Σχετική με το ζήτημα είναι και η Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην εσωτερική αγορά , 19.12.2003, COM(2003)810 παράγραφος 3.2.2.2.²⁰.

Τέλος με την επαναφορά, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, τους συστήματος της παρακράτησης φόρου στο σύνολο των διανεμόμενων κερδών επιλύθηκαν και προβληματισμοί που είχαν εκφραστεί σχετικά με τη κεφαλαιοποίηση και διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων και τη διαδικασία συμψηφισμού αναλογούντος και καταβληθέντος, κατά το παρελθόν²¹, φόρου. Ιδιαίτεροι προβληματισμοί είχαν εκφραστεί όσον αφορά τη περίπτωση όπου στα διανεμόμενα κέρδη περιέχονταν και συσσωρευμένα κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία είχαν ήδη φορολογηθεί με παλαιότερους διαφορετικούς συντελεστές και τη διαδικασία συμψηφισμού αυτού. Μια πιθανή λύση σε ένα τέτοιο πρόβλημα θα αποτελούσε η ξεχωριστή λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των εν λόγω μεγεθών είτε αυτά αφορούν αποθεματικά ή και αποτελέσματα εις νέον κατ' έτος σχηματισμού τους.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί η ουσιαστική διαφοροποίηση της παρακράτησης φόρου των μερισμάτων όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2011/2011 και της μορφής παρακράτησης φόρου μερισμάτων όπως αυτή προβλέπονταν, μέχρι και την κατάργηση της με το Ν. 3842/2010, από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. 194/Α'/25.9.2008). Συγκεκριμένα σύμφωνα με το Ν. 3697/2008 προβλεπόταν

²⁰ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, « Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με τον Ν. 3842/Φ.Ε.Κ. 58/Α'/23.04.2010», Σημειώσεις σεμιναρίων , Οκτώβριος 2010.

²¹ Φόρος που έχει ήδη καταβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 περ. α' μετά και την ψήφιση του Ν.3842/2010 ή του άρθρου 109 όπως αυτό ίσχυε πριν τη ψήφιση του Ν. 3842/2010

παρακράτηση φόρου μερισμάτων με συντελεστή 10% ενώ με τις διατάξεις του πρόσφατου Ν. 2011/2011 με συντελεστή 25%. Ωστόσο η διαφοροποίηση έγκειται στο γεγονός ότι ενώ με το Ν. 3697/2008 με τη παρακράτηση αυτή εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εν λόγω μερίσματα, με τις διατάξεις του Ν. 2011/2011 από την άλλη πλευρά έχουμε την ένταξη των μερισμάτων στη φορολογική κλίμακα. Στη πρώτη περίπτωση έχουμε αυτοτελή φορολόγηση των μερισμάτων ενώ στη δεύτερη περίπτωση όχι.

Με τη νέα αυτή φορολογική αντιμετώπιση, της μη εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης σε επίπεδο παρακράτησης, δίνεται η δυνατότητα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου με τον αναλογούντα στο συνολικό εισόδημα φόρο. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογικός νομοθέτης επιδιώκει να τονίσει το κοινωνικό ρόλο της φορολογικής πολιτικής και τον αναδιανεμητικό χαρακτήρα αυτής από τη στιγμή που μέτοχοι με συνολικό εισόδημα μέχρι και 22.000 ευρώ²² δικαιούνται επιστροφή φόρου. Αυτό άλλωστε σημειώνεται και τονίζεται στο σχετικό προσχέδιο νόμου όπως αυτό έχει δημοσιευτεί.

Είναι πολύ σημαντικό και θα πρέπει να αναφερθεί ότι με την υιοθέτηση του νέου τρόπου φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών λύνονται σοβαρά προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί και εκφραστεί με τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών όπως αυτή ορίζονταν με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010. Συγκεκριμένα με την επαναφορά της έννοιας του παρακρατούμενου φόρου στα διανεμόμενα κέρδη έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες καθώς και οι διατάξεις των οδηγιών που έχουν εκδοθεί σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά ομίλους και σχέσεις θυγατρικής μητρικής. Η διάκριση των κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα και η γενικότερη φορολογική αντιμετώπιση που εισήχθη με το Ν. 3842/2010 δεν ήταν σύμφωνη με τη κοινοτική οδηγία σχετικά με την ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων σε περίπτωση διανομής κερδών από εταιρείες που δραστηριοποιούνται εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης ή ΕΟΧ.

2.3 Η διαχρονική εξέλιξη της φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών στην Ελλάδα.

Όσον αφορά τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών σύμφωνα με το υφιστάμενο κάθε φορά ελληνικό φορολογικό σύστημα διακρίνει και ξεχωρίζει κανείς

²² Το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει το ύψος του συνολικού εισοδήματος του ανώτατου φορολογικού κλιμακίου με συντελεστή μικρότερο, ήτοι 24%, του συντελεστή παρακράτησης 25% ώστε ο δικαιούχος να δικαιούται επιστροφή φόρου.

τρεις διαφορετικές χρονικές περιόδους με διαφορετικό τρόπο φορολόγησης η κάθε μια από αυτές^{23,24}.

✍ Μέχρι και την ψήφιση του Ν. 2065/1992 :

Μέχρι και την ψήφιση του Ν. 2065/1992 οι ανώνυμες εταιρείες που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα φορολογούνταν μόνο για το μέρος των κερδών που δεν διανεμόνταν στους μετόχους και παρέμεναν σε αυτή. Τα διανεμόμενα, με οποιαδήποτε μορφή, κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων μετόχων βάσει των ισχυόντων κάθε φορά γενικών διατάξεων .

Η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου στηρίζονταν στη πλήρη διάκριση και διαχωρισμό των εμπλεκόμενων πλευρών. Επιχειρηματική μονάδα και δικαιούχος μέτοχος αποτελούσαν, για το φορολογικό νομοθέτη, δυο εντελώς ξεχωριστές φορολογικές οντότητες.

✍ Μετά την ψήφιση του Ν. 2065/1992 :

Με την ψήφιση των διατάξεων του Ν. 2065/1992 εισήχθη ριζική μεταβολή του τρόπου φορολόγησης των μερισμάτων και των διανεμόμενων κερδών γενικότερα. Τα διανεμόμενα κέρδη πλέον δεν φορολογούνταν σε επίπεδο δικαιούχου μετόχου αλλά στο όνομα της επιχειρηματικής μονάδας που πραγματοποιούσε τη διανομή μαζί με το υπόλοιπο μέρος των κερδών που παρέμεναν στην επιχείρηση. Με τη μέθοδο αυτή τα εισπραχθέντα, από τους δικαιούχους, μερίσματα ήταν απαλλασσόμενα του φόρου.

✍ Μετά τη ψήφιση του Ν. 3697/2008 :

Η δεύτερη μεγάλη αλλαγή στον τρόπο φορολόγησης των μερισμάτων επήλθε με τη ψήφιση του Ν. 3697/2008 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του νόμου. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές καταργήθηκε η φοροαπαλλαγή των μερισμάτων που ίσχυε με τον Ν. 2065/1992. Το σύνολο των μερισμάτων που διένειμαν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες φορολογούνταν αυτοτελώς με συντελεστή **10%**. Για το σύνολο εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των λοιπών νομικών προσώπων με τη φορολόγηση του συνόλου των κερδών εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των δικαιούχων για τα κέρδη αυτά.

Με τη παρακράτηση αυτή του **10%** των μερισμάτων, και λοιπών διανεμόμενων κερδών, εξαντλούνταν και η φορολογική υποχρέωση των μετόχων δικαιούχων για τα συγκεκριμένα μεγέθη.

²³ «Φορολογικές Σημειώσεις 2010», Γ.Α. Κορομηλάς, Εκδόσεις Tax advisors

²⁴ «Αλλαγές στο Φορολογικό Σύστημα με τον Ν. 3842/2010 Φ.Ε.Κ. 58/Α' /23.4.2010, σημειώσεις σεμιναρίων, Γεώργιος .Α. Κορομηλάς

Ωστόσο είναι φανερό και θα πρέπει να σημειωθεί ότι με την υιοθέτηση της αυτοτελούς φορολόγησης των μερισμάτων παρατηρείται και μια έμμεση αύξηση του πραγματικού συντελεστή φορολογικής επιβάρυνσης των κερδών της επιχειρηματικής μονάδας είτε προχωρούσε σε ολική η μερική διανομή αυτών.

✍ **Μετά την ψήφιση του Ν. 3842/2010 :**

Η τρίτη μεγάλη αλλαγή στο τρόπο φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών, με οποιαδήποτε μορφή, είτε δικαιούχος αυτών είναι φυσικό είτε νομικό πρόσωπο εισήχθη με τη πρόσφατη ψήφιση του Νόμου 3842/2010 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13²⁵ και τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13²⁶.

Η εφαρμογή του νέου συστήματος στηρίζεται στο πλήρη διαχωρισμό των κερδών των επιχειρηματικών μονάδων σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα κέρδη με αποτέλεσμα η κάθε ομάδα κερδών να φορολογείται με διαφορετικό τρόπο. Συγκεκριμένα τα διανεμόμενα κέρδη πλέον δεν φορολογούνται αυτοτελώς με μειωμένο συντελεστή **10%** αλλά φορολογούνται μαζί με τα μη διανεμόμενα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου²⁷ που πραγματοποιεί τη διανομή. Το σημείο στο οποίο διαφοροποιείται η φορολόγηση των δυο αυτών ομάδων κερδών είναι ο συντελεστής ο οποίος επιβάλλεται σε κάθε μια από αυτές. Τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται με συντελεστή **40%**²⁸ σε πρώτη φάση, ενώ σε δεύτερη φάση σε επίπεδο δικαιούχου μετόχου αντιμετωπίζονται διαφορετικά ανάλογα με την κατηγορία του δικαιούχου και συγκεκριμένα.

α) Δικαιούχος φυσικό πρόσωπο :

Στη περίπτωση αυτή τα εισπραχθέντα από το φυσικό πρόσωπο μερίσματα φορολογούνται βάσει των γενικών διατάξεων με δυνατότητα συμψηφισμού του συνολικού αναλογούντος, στο σύνολο των φορολογητέων κερδών, φόρου με το ποσό του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί σε επίπεδο νομικού προσώπου που πραγματοποίησε τη διανομή.

²⁵ Οι οποίες διατάξεις αντικαθιστούν τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως αυτές ίσχυαν πριν.

²⁶ Οι οποίες διατάξεις αντικαθιστούν τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως αυτές ίσχυαν πριν

²⁷ Αφορά νομικά πρόσωπα ασκούντα επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994

²⁸ Η ίδια φορολογική μεταχείριση εφαρμόζεται και στη στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.

β) Δικαιούχος ημεδαπό νομικό πρόσωπο :

Στη περίπτωση που δικαιούχος των εν λόγω μερισμάτων είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο τότε από το φόρο που θα κληθεί να καταβάλει σε περίπτωση μελλοντικής διανομής κερδών εκπίπτει το ποσό του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα ως άνω ποσά μερισμάτων.

✍ Μετά την ψήφιση του Ν. 3943/2011 :

Με τη ψήφιση του Ν. 3943/2011(ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011) «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών» καταργήθηκαν, πριν την ουσιαστική τους εφαρμογή, οι αντίστοιχες διατάξεις του Ν. 3842/2010.

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 επανήλθε, με κάποιες διαφοροποιήσεις, το σύστημα της παρακράτησης φόρου στα διανεμόμενα, με οποιαδήποτε μορφή, κέρδη καταργώντας τη φορολόγηση αυτών σε επίπεδο νομικού προσώπου που πραγματοποιεί τη διανομή. Το σύστημα της παρακράτησης φόρου επί των διανεμόμενων μερισμάτων ίσχυε και με την εφαρμογή των αντίστοιχων διατάξεων του Ν. 3697/2008 με τη διαφορά ότι στη περίπτωση δικαιούχων φυσικών προσώπων με τη παρακράτηση εξαντλούνταν και η φορολογική υποχρέωση αυτών ενώ με το Ν. 3943/2011 φορολογούνται βάσει κλίμακας με δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου εφ' όσον τα εισοδήματα αυτά συναθροισμένα με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου αναλογούν σε συντελεστή της κλίμακας μικρότερο από το συντελεστή παρακράτησης του φόρου.

Συνοψίζοντας τα όσα μέχρι τώρα έχουν παρουσιαστεί και επιδιώκοντας τη παρουσίαση της διαχρονικής εξέλιξης της φορολογικής αντιμετώπισης των διανεμόμενων κερδών, παρατηρείται ότι στην Ελλάδα από το σύστημα της πλήρους απαλλαγής από τη φορολογία των διανεμομένων κερδών (μερίσματα Α.Ε. κ.λπ.) όπως προβλέπονταν από τις διατάξεις του Ν. 3697/2008, το οποίο ίσχυε μόνο και μόνο για τις Α.Ε., το σύστημα του διαφορισμού ή του τροποποιημένου κλασσικού συστήματος. Έπειτα με τη ψήφιση του Ν. 3842/2010 έγινε μια προσπάθεια υιοθέτησης του συστήματος του καταλογισμού του φόρου για το σύνολο των νομικών προσώπων αυτή τη φορά, προσπάθεια η οποία εγκαταλείφθηκε γρήγορα λόγω των πολλών αντιδράσεων από τους παραγωγικούς φορείς της χώρας. Στη συνέχεια με το Ν. 3943/2011 έχουμε την επαναφορά του συστήματος διαφορισμού για το σύνολο των νομικών προσώπων.

Για τη καλύτερη κατανόηση της διαχρονικής εξέλιξης της φορολογικής αντιμετώπισης των διανεμόμενων κερδών, των υποκείμενων στο φόρο προσώπων, αλλά και των επιπτώσεων αυτής στη διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης παρατίθενται στις ακόλουθες ενότητες παραδείγματα υπολογισμού της

φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων, όπως αυτή διαμορφώνεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις.

2.4 Η διάκριση των υποκείμενων στο φόρο προσώπων ως στοιχείο στρέβλωσης του φορολογικού συστήματος.

Σε προηγούμενες ενότητες παρουσιάστηκε η φορολογική διάκριση των υποκείμενων στο φόρο προσώπων σε δύο ομάδες καθώς και ο τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης που προβλέπεται για κάθε μια από τις δύο ομάδες αυτές. Συγκεκριμένα παρουσιάστηκε η φορολογική αντιμετώπιση των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και η αντίστοιχη φορολογική αντιμετώπιση των προσώπων της περίπτωσης 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994. Η διαφοροποίηση αυτή, για φορολογικούς λόγους, της ίδιας επιχειρηματικής δραστηριότητας θεωρείται ένα από τα αδύναμα στοιχεία του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος της χώρας μας και ένα από τα πιο χαρακτηριστικά παραδείγματα στρέβλωσης που αυτό παρουσιάζει. Για το λόγο αυτό έχει επισημανθεί αρκετές φορές κατά καιρούς η ανάγκη τροποποίησης των εν λόγω διατάξεων. Τροποποίηση η οποία θα λειτουργήσει προς όφελος τόσο των φορολογούμενων προσώπων όσο και του ίδιου του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Ανάγκη η οποία είχε επισημανθεί και από την αρμόδια Επιτροπή Αναμόρφωσης του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, Επιτροπή Γεωργακόπουλου, στη σχετική της έκθεση το Μάρτιο του 2002.

Η χρησιμότητα και η σημασία του εν λόγω διαχωρισμού των υποκείμενων στο φόρο προσώπων σε δύο ομάδες έχει αμφισβητηθεί αρκετές φορές. Βασικό επιχείρημα της άποψης περί κατάργησης αυτής αποτελεί το γεγονός ότι με την εν λόγω διαφοροποίηση που υιοθετεί ο φορολογικός νομοθέτης διαχωρίζει την έννοια της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από το φυσικό πρόσωπο που την ασκεί. Αυτό αποδεικνύεται από την αυτοτελή φορολόγηση των κερδών που πηγάζουν από την συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα και τη μη κατανομή αυτών στα φυσικά πρόσωπα που την ασκούν, με απώτερο στόχο τη φορολόγηση αυτών σε επίπεδο φυσικού προσώπου βάσει γενικών διατάξεων. Από τη στιγμή που η συγκεκριμένη μορφή επιχειρηματικής δράσης δεν λαμβάνει φορολογικά τη μορφή ατομικής επιχείρησης ώστε το προκύπτων φορολογητέο εισόδημα να φορολογηθεί σε επίπεδο φυσικού προσώπου βάσει γενικών διατάξεων, δεν υπάρχει ουσιαστικός λόγος και χρησιμότητα να διαφοροποιείται από τις λοιπές μορφές επιχειρήσεων που φορολογούνται αυτοτελώς, σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν.

Μοναδικός συνδεδετικός κρίκος, αν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί έτσι, ανάμεσα στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του φυσικού προσώπου είναι η ύπαρξη της λεγόμενης επιχειρηματικής αμοιβής που λαμβάνει, υπό προϋποθέσεις, το φυσικό πρόσωπο. Να σημειωθεί ότι στη σχετική της έκθεση η

αρμόδια επιτροπή είχε αμφισβητήσει την ουσία της ύπαρξης της επιχειρηματικής αμοιβής. Είχε προταθεί μάλιστα η κατάργηση της διανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε επίπεδο ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας όπως άλλωστε και σε επίπεδο εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Είναι αξιοσημείωτο βέβαια ότι ο φορολογικός νομοθέτης προχώρησε μόνο σε κατάργηση της επιχειρηματικής αμοιβής στη περίπτωση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, εξισώνοντας την κατά κάποιο τρόπο με μια ανώνυμη εταιρεία, συγκεκριμένα η κατάργηση αυτή εισήχθη με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του Ν. 3091/2003 ενώ δεν τροποποίησε καθόλου την αντίστοιχη επιχειρηματική αμοιβή σε επίπεδο ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας.

Από την άλλη πλευρά θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η διαφοροποίηση αυτή των υποκείμενων προσώπων εξαιτίας του προσωπικού χαρακτήρα που έχουν τις περισσότερες φορές τα συγκεκριμένα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 σε αντίθεση με το περισσότερο απρόσωπο χαρακτήρα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101. Ωστόσο μια τέτοια σκέψη δεν δικαιολογεί απόλυτα το λόγο της διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης της ίδιας επιχειρηματικής δράσης και με βάση τη μορφή με την οποία ασκείται. Μια πιθανή δικαιολογία για την ύπαρξη της φορολογικής αυτής συμπεριφοράς μπορεί να είναι το γεγονός ότι ο Ν. 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος προέρχεται από την ένωση δύο διαφορετικών παλαιότερων φορολογικών νομοθετημάτων. Συγκεκριμένα του Ν 3323/1955 περί φορολογίας φυσικών προσώπων και του Ν. 3842/1958 περί φορολογίας φυσικών προσώπων.

Είναι σημαντικό ότι η πολιτική αυτή επηρεάζει άμεσα τη διαδικασία επιλογής της μορφής άσκησης επιχειρηματικής δράσης από τη στιγμή που για διαφορετική μορφή προβλέπεται και διαφορετική φορολογική επιβάρυνση. Αυτό σε συνδυασμό με τα λοιπά χαρακτηριστικά πχ απαιτούμενο κεφάλαιο που διαφοροποιούν την κάθε μορφή επιχειρηματικής δράσης αποτελούν κριτήρια επιλογής της κατάλληλης κάθε φορά. Εξαιτίας του γεγονότος ότι πολλές φορές δεν γίνεται άμεσα αντιληπτό και κατανοητό ο τρόπος που η ασκούμενη φορολογική πολιτική μπορεί να επηρεάσει τη μορφή άσκησης επιχειρηματικής δράσης παρατίθεται το ακόλουθο συγκριτικό παράδειγμα. Στόχος του εν λόγω παραδείγματος είναι η ανάδειξη της στρέβλωσης που δημιουργείται μέσα από τη διαφοροποίηση αυτή.

Για το παράδειγμα έχει επιλεγεί μια ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.) και μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) με βασική υπόθεση ότι και οι δύο εταιρείες είχαν για την διαχειριστικά περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 τα ίδια ακριβώς μεγέθη και εταίροι είναι δύο φυσικά πρόσωπα με ισόποσο ποσοστό συμμετοχής ήτοι 50% ο κάθε ένας. Καθαρό εισόδημα και για τις δύο ορίζεται το ποσό των 150.000,00 ευρώ χωρίς την ύπαρξη οποιανδήποτε λογιστικών διαφορών.

Ομόρρυθμη εταιρεία – (Ο.Ε.)

Για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών στη περίπτωση της ομορρύθμου και λαμβάνοντας υπόψη τα ποσοστά συμμετοχής και την προβλεπόμενη επιχειρηματική αμοιβή προκύπτει:

	Καθαρά έσοδα χρήσης	150.000,00
μείον	Επιχειρηματική αμοιβή Α (150.000 x 50%) x 50%	37.500,00
μείον	Επιχειρηματική αμοιβή Β (150.000 x 50%) x 50%	37.500,00
	Φορολογητέα κέρδη	75.000,00
επί	Συντελεστής 20% ²⁹	
	Συνολικός φόρος	15.000,00

Ωστόσο η συνολική φορολογική επιβάρυνση δεν έχει ολοκληρωθεί στο σημείο αυτό καθώς το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής, το οποίο όπως έχει ήδη σημειωθεί αποτελεί πλασματικό φορολογικό μέγεθος, που δικαιούται ο κάθε εταίρος θα φορολογηθεί σε επίπεδο φυσικού προσώπου βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»³⁰. Με την παραδοχή ότι δεν προκύπτουν για τους εταίρους εισοδήματα από λοιπές πηγές σχετικά με το αναλογούν φόρο προκύπτει ανά άτομο:

Κλίμακα	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλίμακας	Συνολικό εισόδημα	Συνολικός φόρος
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18%	720	16.000	720
6.000	24%	1.440	22.000	2.160
4.000	26%	1.040	26.000	3.200
6.000	32%	1.920	32.000	5.120
5.500	36%	1.980	37.500	7.100

Συνεπώς σύμφωνα με τους παραπάνω υπολογισμούς η συνολική φορολογική επιβάρυνση σε επίπεδο ομόρρυθμης εταιρείας και εταίρων ισούται με:

²⁹ Σε περίπτωση που εταίρος νομικό πρόσωπο τότε το μέρος των κερδών που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο θα φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή ίσο με 25%

³⁰ Να σημειωθεί ότι με τη ψήφιση του Νόμου 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011) «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του νόμου προβλέπεται αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου και του πίνακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. με μείωση του ποσού του αφορολογήτου ορίου για τα φυσικά πρόσωπα από τις 12.000,00 ευρώ στις 8.000,00 ευρώ επιβαρύνοντας ακόμη περισσότερο το σύνολο των φυσικών προσώπων. Νέοι έως 35 ετών, συνταξιούχοι άνω των 65 ετών και άτομα με ειδικές ανάγκες εξαιρούνται από την εν λόγω κλίμακα φορολογίας.

	Σε επίπεδο ομόρρυθμης εταιρίας	15.000,00
πλέον	Σε επίπεδο εταίρων	14.200,00
	Συνολική φορολογική επιβάρυνση	29.200,00

Εκφράζοντας την εν λόγω φορολογική επιβάρυνση ως ποσοστό των συνολικών φορολογητέων κερδών αυτή ανέρχεται σε **19,46 %** των καθαρών εσόδων χρήσεως, ένα αρκετά χαμηλό ποσοστό.

✍ Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης – (Ε.Π.Ε)

Όσον αφορά τη περίπτωση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και λαμβάνοντας υπ' όψιν τις νέες φορολογικές διατάξεις όπως αυτές τέθηκαν με το άρθρο 14 του Ν. 3943/2011 πρόσφατο νόμο και με τη παραδοχή ότι η γενική της συνέλευση των εταίρων αποφάσισε τη διανομή του συνόλου των κερδών μετά και την αφαίρεση του υποχρεωτικού εκ του νόμου τακτικού αποθεματικού προκύπτουν τα κάτωθι:

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών :

	Σύνολο φορολογητέων κερδών ³¹	150.000,00
επί	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος 20%	
	Φόρος εισοδήματος αδιανέμητων κερδών	30.000,00

Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού :

	Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	150.000,00
μείον	Συνολικός φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	30.000,00
	Βάση υπολογισμού τακτικού αποθεματικού	120.000,00
επί	Συντελεστή τακτικού αποθεματικού 5%	
	Τακτικό Αποθεματικό	6.000,00

Πίνακας διάθεσης κερδών :

	Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	150.000,00
μείον	Συνολικός φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	30.000,00
	Κέρδη προς διάθεση	120.000,00
	Τακτικό Αποθεματικό	6.000,00
	Κέρδη προς εταίρους	114.000,00
	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	0,00
		120.000,00

³¹ Στη συγκεκριμένη περίπτωση συμπίπτει με το σύνολο των λογιστικών κερδών.

Υπολογισμός παρακρατούμενου φόρου :

	Σύνολο διανεμόμενων κερδών	120.000,00
επί	Συντελεστή παρακράτησης φόρου 25%	
	Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών	<u>30.000,00</u>

Υπολογισμός καθαρού ποσού διανεμόμενων κερδών :

	Σύνολο διανεμόμενων κερδών	120.000,00
μείον	Παρακρατούμενος φόρος	30.000,00
	Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	<u>90.000,00</u>

Επειδή οι δικαιούχοι των κερδών είναι φυσικά πρόσωπα και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει είναι μεγαλύτερος του 25%, με την παρακράτηση επέρχεται και εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης για τα εν λόγω εισοδήματα.

Κάθε εταίρος λαμβάνει μικτό ποσό κερδών ύψους 60.000,00 ευρώ το οποίο υπερβαίνει το ποσό συνολικού εισοδήματος ύψους 22.000,00 ευρώ το οποίο είναι το όριο, όπως αυτό αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3943/2011(ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011) «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών», ποσό πάνω από το οποίο η παρακράτηση φόρου εισοδήματος εξαντλεί και τη φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου φυσικού προσώπου

Κλίμακα	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλίμακας	Συνολικό εισόδημα	Συνολικός φόρος
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18%	720	16.000	720
6.000	24%	1.440	22.000	2.160
4.000	26%	1.040	26.000	3.200
6.000	32%	1.920	32.000	5.120
8.000	36%	2.880	40.000	8.000
κ.λ.π.				

Θέλοντας να υπολογίσουμε τη συνολική φορολογική επιβάρυνση αυτή θα έχει ως εξής :

	Σε επίπεδο εταιρείας περιορισμένης ευθύνης	30.000,00
πλέον	Σε επίπεδο εταίρων	30.000,00
	Συνολική φορολογική επιβάρυνση	<u>60.000,00</u>

Επομένως η συνολική φορολογική επιβάρυνση στη περίπτωση μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ανέρχεται συνολική σε 60.000,00 ευρώ ήτοι σε ποσοστό 40% των εταιρικών της κερδών.

Είναι αξιοσημείωτο το πώς μέσα από ένα απλό συγκριτικό παράδειγμα γίνεται φανερό πως η ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να φορολογηθεί και φορολογείται με διαφορετικό τρόπο, διαμορφώνοντας παράλληλα και το ύψος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, εξαιτίας της διαφορετικής νομικής μορφής με την οποία αυτή ασκείται.

Είναι φανερό λοιπόν ότι η φορολογία της επιχειρηματικής δραστηριότητας στηρίζεται σε ένα παλαιό φορολογικό νομοθέτημα με χαρακτηριστικά στοιχεία στρέβλωσης τα οποία θα πρέπει να εξαλείφουν στα πλαίσια της γενικότερης φορολογικής αναμόρφωσης και εκσυγχρονισμού. Για πολλούς η κατάργηση της διάκρισης αυτής, για φορολογικούς σκοπούς, σε πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 αποτελεί μια από τις πρώτες αναγκαίες, προς τη κατεύθυνση αυτή, κινήσεις.

2.6 Συγκριτική ανάλυση φορολόγησης νομικών προσώπων βάσει των νόμων 3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011.³²

Όπως προαναφέρεται και στη προηγούμενη ενότητα στο σημείο αυτό παρουσιάζεται το πώς διαμορφώνεται η συνολική φορολογική επιβάρυνση των νομικών προσώπων βάσει των διατάξεων του Ν. 3697/2008 «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις», του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και τέλος βάσει των διατάξεων του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών».

Στόχος της ανάλυσης αυτής είναι η απεικόνιση της διαχρονικής εξέλιξης του ύψους της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης τόσο σε επίπεδο νομικού προσώπου όσο και σε επίπεδο δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών σύμφωνα με τις υφιστάμενες κάθε φορά διατάξεις. Δίνεται παράλληλα, μέσω ενός συγκεντρωτικού πίνακα, η δυνατότητα εξαγωγής χρήσιμων συμπερασμάτων σχετικά με τις επιπτώσεις των ασκούμενων κάθε φορά φορολογικών πολιτικών στην διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Για λόγους απλοποίησης και συγκρισιμότητας η ανάπτυξη της ακόλουθης έρευνας στηρίζεται στα ακόλουθα δεδομένα και παραδοχές :

1. Σύνολο καθαρών κερδών ισολογισμού 100.000,00 ευρώ.

³² Γιώργος Α. Κορομηλάς «Σημειώσεις σεμιναρίων Ν. 3943/2011 Απρίλιος 2011». Αφορά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994.

2. Δεν υφίσταται μη φορολογικά εκπιπόμενες δαπάνες συνεπώς το συνολικό ποσό φορολογητέων κερδών ισούται με το συνολικό ποσό των κερδών ισολογισμού ήτοι 100.000,00 ευρώ.
3. Δεν υφίσταται υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού ή άλλου είδους υποχρεωτικού αποθεματικού .
4. Προβλέπεται η διανομή, με τη μορφή μερισμάτων, συγκεκριμένου ποσού ύψους 60.000,00 ευρώ και όχι του προβλεπόμενου εκ του νόμου ελάχιστου ποσού.

2.6.1 Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3697/2008.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ 194/Α' / 25.9.2008) «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις» και συγκεκριμένα βάσει των διατάξεων των άρθρων 15, 18 και 19 η φορολογική αντιμετώπιση των εταιρικών κερδών σε επίπεδο νομικού προσώπου καθώς και ο τρόπος φορολόγησης του συνόλου των διανεμόμενων κερδών έχει ως εξής :

Πίνακας Ι :Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν. 3697/2008

Οικονομικό Έτος / Διαχειριστική περίοδος	Μορφή Νομικού Προσώπου	
2010 / 01.01.2009 – 31.12.2009	Α.Ε	Ε.Π.Ε. , λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου		
Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00	
Συντελεστής φορολόγησης φορολογητέων κερδών	25 %	
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	25.000,00	
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	75.000,00	
Φορολογία διανεμόμενων κερδών		
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	60.000,00	
Συντελεστής αυτοτελούς φορολόγησης διανεμόμενων κερδών	10%	-
Φόρος διανεμόμενων κερδών	6.000,00	-
Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	54.000,00	60.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση νομικού προσώπου και δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών		
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	25.000,00	25.000,00
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	6.000,00	-

Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	31.000,00	25.000,00
Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης		
	31%	25%

Βάσει των όσων παρουσιάζονται στο παραπάνω πίνακα πρέπει να σημειωθεί ότι :

1. Όσον αφορά τις Ε.Π.Ε. και τα λοιπά νομικά πρόσωπα με τη φορολόγηση του συνόλου των φορολογητέων κερδών εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση, για τα εν λόγω κέρδη, τόσο όσον αφορά το νομικό πρόσωπο όσο και για τα πρόσωπα δικαιούχους των διανεμόμενων κερδών.
2. Αντίθετα στη περίπτωση των Α.Ε. με τη φορολόγηση του συνόλου των φορολογητέων κερδών εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση για το νομικό πρόσωπο όχι όμως και για τους δικαιούχους των διανεμόμενων, για τους οποίους προβλέπεται και περαιτέρω παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% όπου και επέρχεται και η εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.
3. Παρατηρείται μια μεταβολή του ποσοστού της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ανάλογα με τη μορφή του νομικού προσώπου που ασκεί την επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.6.2 Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3842/2010.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 6 και 13 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α/23.4.2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» όπως αυτός ψηφίστηκε στη βουλή στις 20/04/2010 η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων και των διανεμομένων κερδών αυτών έχει ως εξής:

Πίνακας ΙΙ: Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν.3842/2010

Οικονομικό Έτος / Διαχειριστική περίοδος	Μορφή Νομικού Προσώπου	
2011 / 01.01.2010 – 31.12.2010	Α.Ε	Ε.Π.Ε. , λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου		
Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00	
Σύνολο αδιανέμητων κερδών	40.000,00	
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	60.000,00	
1. Φορολογία αδιανέμητων κερδών		
Σύνολο αδιανέμητων κερδών	40.000,00	
Συντελεστής φορολογίας αδιανέμητων κερδών	24%	
Φόρος αδιανέμητων κερδών (α)	9.600,00	

2. Φορολογία διανεμόμενων κερδών	
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	60.000,00
Συντελεστής φορολογίας διανεμόμενων κερδών	40%
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	24.000,00
Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	36.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση φορολογητέων κερδών	
Φόρος αδιανεμήτων κερδών (α)	9.600,00
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	24.000,00
Συνολικός φόρος φορολογητέων κερδών (α)+(β)	33.600,00
Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης	
	33,6%

Σύμφωνα με τα όσα παρουσιάζονται στο παραπάνω πίνακα θα πρέπει να σημειωθούν για ακόμη μια φορά ότι :

1. Το σύνολο των φορολογητέων κερδών, διανεμόμενων και μη διανεμόμενων, φορολογούνται στο σύνολο τους σε επίπεδο νομικού προσώπου, με την επιβολή εταιρικού με την εφαρμογή δυο διαφορετικών συντελεστών. Δεν υφίσταται παρακράτηση φόρου, κατά τη διανομή των κερδών, όπως ίσχυε και με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008.
2. Σε περίπτωση που δικαιούχος των διανεμόμενων κερδών είναι νομικό πρόσωπο ή άλλης μορφής εταιρεία εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση με τη καταβολή του εταιρικού φόρου
3. Σε περίπτωση που δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο προβλέπεται η περαιτέρω φορολόγηση των κερδών αυτών στην κλίμακα του άρθρου 9 και από τον αναλογούντα, στο συνολικό εισόδημα, φόρο εκπίπτει ο φόρος με συντελεστή 40% που καταβλήθηκε από την εταιρεία.

2.6.3α Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3943/2011 – Οικονομικό έτος 2011.

Βάσει των όσων προβλέπονται στις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών» όπως αυτός δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ στις 31.03.2011 η φορολογική αντιμετώπιση των εταιρικών κερδών διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών έχει ως εξής για το οικονομικό έτος 2011.

Πίνακας ΙΙΙ: Η φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν. 3943/2011 – οικονομικό έτος 2011.

Οικονομικό Έτος / Διαχειριστική περίοδος	Μορφή Νομικού Προσώπου	
2011 / 01.01.2010 – 31.12.2010	Α.Ε	Ε.Π.Ε. , λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου		
Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00	
Συντελεστής φορολόγησης φορολογητέων κερδών	24 %	
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	24.000,00	
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	76.000,00	
Φορολογία διανεμόμενων κερδών		
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	60.000,00	
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	21 %	
Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	12.600,00	
Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	47.400,00	
Συνολική φορολογική επιβάρυνση νομικού προσώπου και δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών		
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	24.000,00	
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	12.600,00	
Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	36.600,00	
Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης		
	36.60%	

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρουσιάζονται στον παραπάνω πίνακα θα πρέπει να σημειωθούν τα κάτωθι:

1. Με τη φορολόγηση των φορολογητέων κερδών με 24% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου όσο αφορά τα εν λόγω κέρδη.
2. Όσον αφορά το σύνολο των διανεμόμενων μερισμάτων προβλέπεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%.
3. Σε περίπτωση που δικαιούχος των μερισμάτων είναι νομικό πρόσωπο με τη παρακράτηση του φόρου επέρχεται και εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης για τα εν λόγω έσοδα.
4. Σε περίπτωση που δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τα έσοδα από μερίσματα φορολογούνται βάσει της κλίμακας του άρθρου 9 και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει το πόσο του ήδη παρακρατηθέντος φόρου με 21%. Με τον τρόπο αυτό για τους έχοντες χαμηλά εισοδήματα προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής του ήδη παρακρατηθέντος φόρου, ενώ για του έχοντες μεγαλύτερα εισοδήματα ουσιαστικά εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

5. Σε περίπτωση που δικαιούχοι των μερισμάτων είναι νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της οδηγίας 123/2003 βάσει των οποίων οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν σε εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές.

2.6.3β Φορολογία νομικών προσώπων σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3943/2011 – Οικονομικό έτος 2012.

Βάσει των όσων προβλέπονται στις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών» όπως αυτός δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ στις 31/3/2011 η φορολογική αντιμετώπιση των εταιρικών κερδών αλλά και του συνόλου των διανεμόμενων κερδών για το οικονομικό έτος 2012 έχει ως εξής.

Πίνακας IV : Η Φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων βάσει του Ν. 3943/2011 – οικονομικό έτος 2012.

Οικονομικό Έτος / Διαχειριστική περίοδος	Μορφή Νομικού Προσώπου	
2012 / 01.01.2011 – 31.12.2011	A.E	Ε.Π.Ε. , λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου		
Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00	
Συντελεστής φορολογίας φορολογητέων κερδών	20 %	
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	20.000,00	
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	80.000,00	
Φορολογία διανεμόμενων κερδών		
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	60.000,00	
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	25 %	
Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	15.000,00	
Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	45.000,00	
Συνολική φορολογική επιβάρυνση νομικού προσώπου και δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών		
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	20.000,00	
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	15.000,00	
Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	35.000,00	
Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης		
	35,00%	

Σύμφωνα με τα όσα παρουσιάζονται στον παραπάνω πίνακα θα πρέπει να σημειωθούν τα κάτωθι:

1. Με τη επιβολή φόρου στο σύνολο των φορολογητέων κερδών με συντελεστή 20% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου όσο αφορά τα εν λόγω κέρδη.
2. Όσον αφορά το σύνολο των διανεμόμενων μερισμάτων προβλέπεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.
3. Σε περίπτωση που δικαιούχος των μερισμάτων είναι νομικό πρόσωπο με τη παρακράτηση του φόρου επέρχεται και εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης για τα εν λόγω έσοδα.
4. Σε περίπτωση που δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τα έσοδα από μερίσματα φορολογούνται βάσει της κλίμακας του άρθρου 9 και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει το πόσο του ήδη παρακρατηθέντος φόρου με 21%. Με τον τρόπο αυτό για τους έχοντες χαμηλά εισοδήματα προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής του ήδη παρακρατηθέντος φόρου, ενώ για του έχοντες μεγαλύτερα εισοδήματα ουσιαστικά εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

Η μόνη διαφοροποίηση σε σύγκριση με τα δεδομένα της προηγούμενης περίπτωσης 2.6.3α υφίσταται στους συντελεστές υπολογισμού του αναλογούντος στα φορολογητέα κέρδη και του παρακρατηθέντος φόρου.

Θέλοντας να υπολογίσουμε το ύψος του πραγματικού φορολογικού συντελεστή, ως ένα πιο αποτελεσματικό μέτρο σύγκρισης, και περιορίζοντας τους υπολογισμούς στα οικονομικά έτη 2011 και 2012 και τις διατάξεις του Ν. 3943/2011 προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία όσον αφορά το ύψος της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων.

Πίνακας V : Πίνακας πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης νομικών προσώπων βάσει του Ν. 3943/2011.

Πραγματικός φορολογικός συντελεστής (Effective Tax Rate)	Οικονομικό Έτος	
	2011	2012
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου		
Καθαρά κέρδη ισολογισμού (α)	90.000,00	90.000,00
Μη φορολογικά εκπιπτόμενες δαπάνες (β)	10.000,00	10.000,00
Σύνολο φορολογητέων κερδών (α) + (β)	100.000,00	100.000,00
Συντελεστής φορολογίας κερδών	24%	20%
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	24.000,00	20.000,00
Κέρδη προς διάθεση	66.000,00	70.000,00
Φορολογία διανεμόμενων κερδών		
Σύνολο διανεμόμενων κερδών	66.000,00	70.000,00

Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	21%	25%
Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών	13.860,00	17.500,00
Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	52.140,00	52.500,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση νομικού προσώπου και δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών		
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	24.000,00	20.000,00
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	13.860,00	17.500,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	37.860,00	37.500,00
Συντελεστής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης επί των φορολογητέων κερδών		
	37,86 %	37,50 %
Πραγματικός φορολογικός συντελεστής επί των λογιστικών κερδών (effective tax rate)		
	42,06 %	41,66 %

Παρατηρούμε επομένως ότι το ύψος του πραγματικού συντελεστή φορολόγησης των νομικών προσώπων είναι διπλάσιο από το ύψος του ονομαστικού συντελεστή. Γεγονός το οποίο καθιστά το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα λιγότερο ανταγωνιστικό σε σχέση με τα λοιπά φορολογικά συστήματα άλλων κρατών μελών.

2.6.4 Συγκριτικός πίνακας φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων βάσει των Νόμων 3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα στοιχεία, όπως αυτά έχουν παρουσιαστεί στις προηγούμενες ενότητες, όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση των νομικών προσώπων δίνοντας με τον τρόπο αυτό τη δυνατότητα στον αναγνώστη να εξάγει χρήσιμα συμπεράσματα όσον αφορά το ύψος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών, όπως αυτή διαμορφώνεται βάσει των υφιστάμενων κάθε φορά διατάξεων καθώς και τη διαχρονική εξέλιξη αυτής.

Όπως φαίνεται και από την τελευταία γραμμή του πίνακα παρόλο την διαχρονική μείωση του ονομαστικού συντελεστή φορολόγησης των εταιρικών κερδών, από **25%** σε **20%**, παρατηρείται μια διαχρονική αύξηση του ποσοστού της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, αθροιστικά σε επίπεδο νομικού προσώπου και σε επίπεδο δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών. Ακόμη και μετά και τις τελευταίες διαρθρωτικές αλλαγές που εισήχθησαν με το Ν. 3943/2011 το ύψος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, ως ποσοστό του συνόλου των φορολογητέων κερδών, των νομικών προσώπων παραμένει σε αρκετά υψηλό επίπεδο, σε σύγκριση με τα

αντίστοιχα ποσοστά άλλων κρατών μελών καθιστώντας με τον τρόπο αυτό το ελληνικό επιχειρηματικό περιβάλλον λιγότερο ανταγωνιστικό.

Πίνακας VI: Συγκριτική ανάλυση της φορολογικής αντιμετώπισης των νομικών προσώπων.

Διαχειριστική Περίοδος					
	2009		2010		2011
Ισχύουσες Διατάξεις					
	Διατάξεις N.3697/2008 για Α.Ε.	Διατάξεις N.3697/2008 για Ε.Π.Ε	Καταργούμενες διατάξεις N. 3842/2010.	Νέες διατάξεις N.3943/2011.	Νέες διατάξεις N.3943/2011.
Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου					
Συντελεστής φορολογίας	25% στο σύνολο των φορολογητέων κερδών	25% στο σύνολο των φορολογητέων κερδών	24% για τα αδιανέμητα και 40% για τα διανεμόμενα	24% στο σύνολο των φορολογητέων κερδών	20% στο σύνολο των φορολογητέων κερδών
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	25.000,00	25.000,00	33.600,00	24.000,00	20.000,00
Προκαταβολή Φόρου εισοδήματος (80%)	20.000,00	20.000,00	26.880,00	19.200,00	16.000,00
Φορολογία διανεμόμενων κερδών					
Συντελεστής φορολόγησης διανεμόμενων κερδών – τρόπος φορολόγησης	10% - αυτοτελείς φορολόγηση	-	-	21% - παρακράτηση φόρου	25% - παρακράτηση φόρου
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	6.000,00	-	-	12.600,00	15.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση νομικού προσώπου και δικαιούχων των διανεμόμενων κερδών					
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	25.000,00	25.000,00	9.600,00	24.000,00	20.000,00
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	6.000,00	-	24.000,00	12.600,00	15.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	31.000,00	25.000,00	33.600,00	36.600.00	35.000,00

Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης					
	31%	25%	33,6%	36,6%	35%

2.7 Η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Ο σχεδιασμός και η άσκηση της φορολογικής πολιτικής τόσο στην χώρα μας όσο και σε άλλες χώρες μέλη ή μη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι στενά συνδεδεμένη με την έννοια του φορολογικού ελέγχου. Η ύπαρξη και λειτουργία του ελεγκτικού αυτού μηχανισμού κρίνεται χρήσιμη και αναγκαία τόσο για τη διενέργεια ελέγχων προς επιβεβαίωση της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής των σχετικών φορολογικών διατάξεων όσο και για τον εντοπισμό και τιμωρία των όσων προβαίνουν σε παρερμηνεία ή παράλειψη εφαρμογής αυτών. Μια μη ορθή και συνετή, από πλευράς φορολογούμενων, φορολογική συμπεριφορά έχει συνέπειες στην επίτευξη των δημοσιονομικών μεγεθών της εκάστοτε χώρας επηρεάζοντας έμμεσα και τη μελλοντική διαμόρφωση της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής.

Η ύπαρξη και λειτουργία του φοροελεγκτικού μηχανισμού αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία την εποχή που διανύει τώρα η χώρας μας, η οποία χαρακτηρίζεται από οικονομική δυσχέρεια, τεράστια ελλείμματα και παράλληλα υψηλά ποσοστά φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Με την σωστή, αποτελεσματική και αποδοτική οργάνωση και λειτουργία του φορολογικού και φοροελεγκτικού μηχανισμού επιτυγχάνεται μεταξύ άλλων μια πιο κοινωνικά δίκαιη φορολογία καθώς όλοι συμμορφώνονται με τις φορολογικές διατάξεις, λόγω των αυστηρών και αποτελεσματικών ελέγχων, το κράτος εισπράττει τα αναλογούντα έσοδα χωρίς να εμφανίζεται η ανάγκη για υπέρμετρη φορολόγηση μόνο και μόνο για την κάλυψη των ταμειακών ελλειμμάτων. Ο φορολογούμενος δεν αισθάνεται αδικημένος και δεν έχει κίνητρο να παρανομήσει από τη στιγμή που επικρατεί η αίσθηση ότι όλοι συνεισφέρουν ανάλογα με τις δυνατότητες του καθενός χωρίς εξαιρέσεις και ευνοϊκές μεταχειρίσεις ορισμένων.

Εξαιτίας της σπουδαιότητας αυτής της ύπαρξης και λειτουργίας του φοροελεγκτικού μηχανισμού τόσο από πλευράς διαμόρφωσης του ευρύτερου φορολογικού πλαισίου όσο και από πλευράς συμβολής, μέσω των αποτελεσμάτων των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων, στη διαμόρφωση των συνολικών δημοσιονομικών μεγεθών και της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης κρίθηκε χρήσιμη μια πιο αναλυτική προσέγγιση του θέματος. Συγκεκριμένα γίνεται μια αναφορά στους στόχους που τίθενται μέσω της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων, του νομοθετικού πλαισίου πάνω στο οποίο αυτοί στηρίζονται αλλά και στα είδη στα οποία αυτοί διακρίνονται. Τέλος γίνεται μια προσπάθεια σύνδεσης των διενεργηθέντων ελέγχων και κυρίως των αποτελεσμάτων αυτών με την μελλοντική διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στην οποία και υπόκεινται τα ελεγχόμενα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

2.7.1 Ο ρόλος και η σημασία της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων.³³

Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από τα αρμόδια, όπως αυτά ορίζονται από όργανα του Υπουργείου Οικονομικών, μέσω μιας σειράς ελεγκτικών ενεργειών και επαληθευτικών διαδικασιών. Οι διενεργούντες φορολογικοί έλεγχοι στοχεύουν κυρίως στην επίτευξη των ακόλουθων στόχων:

- ✍ Στον έλεγχο και τη διαπίστωση της καθολικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και των διατάξεων αυτής.
- ✍ Στη διαπίστωση υποβολής των φορολογικών δηλώσεων αλλά και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές ορίζονται από τις αντίστοιχες διατάξεις της κείμενης ελληνικής νομοθεσίας.
- ✍ Στον ορθό και δίκαιο προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.
- ✍ Στον έλεγχο και επαλήθευση της ορθής απεικόνισης των στοιχείων και των δεδομένων της συμπληρωθείσας δήλωσης βάσει των στοιχείων όπως αυτά προκύπτουν βάσει των τηρούμενων οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων.

Η διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών στηρίζεται κυρίως στα βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας και ανάλογα με την έκταση που θα πάρει ο έλεγχος οι διαδικασίες αυτές μπορεί να επεκταθούν και στην έρευνα και μελέτη στοιχείων τα οποία προέρχονται είτε από τρίτους σε σχέση με τον ελεγχόμενο, πχ. πελάτες, προμηθευτές κλπ, είτε και σε στοιχεία και αποτελέσματα ελέγχων που τυχόν έχουν διενεργηθεί είτε από άλλα όργανα του φορολογικού μηχανισμού είτε από λοιπούς ελεγκτικούς μηχανισμούς όπως ορκωτοί ελεγκτές κλπ.

Η διενέργεια των παραπάνω λειτουργιών και διαδικασιών του φοροελεγκτικού μηχανισμού είναι πολύ σημαντική τόσο σε μικροοικονομικό όσο και σε μακροοικονομικό επίπεδο, είτε αναφερόμαστε σε βραχυχρόνιο είτε σε μακροχρόνιο ορίζοντα. Μέσω του φορολογικού μηχανισμού και των επιβαλλόμενων, με όρθρο τρόπο, προστίμων και προσαυξήσεων το κράτος είναι σε θέση και να τιμωρήσει παραδειγματικά τους φορολογικούς παραβάτες αλλά και να εξασφαλίσει και το ύψος των φορολογικών εσόδων που δεν είχαν βεβαιωθεί και εισπραχτεί εξαιτίας των πραγματοποιηθέντων φορολογικών παραβάσεων. Με τη βελτίωση των δημοσιονομικών μεγεθών το κράτος θα είναι σε θέση να ασκήσει μια πιο δίκαιη και κοινωνικά αποδεκτή φορολογική πολιτική όπως έχει ήδη προαναφερθεί.

³³ Γεώργιος Α. Κορομηλάς «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», σημειώσεις σεμιναρίων , Μάρτιος 2010

Από την άλλη πλευρά όμως υπάρχει ο κίνδυνος ο φοροελεγκτικός μηχανισμός να λειτουργήσει, μέσω της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής αντί ως ένα εργαλείο άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής ως ένα εργαλείο είσπραξης των απαραίτητων εσόδων για την κάλυψη των κρατικών ταμειακών αναγκών. Δυστυχώς στη χώρα μας το πρόβλημα αυτό είναι ιδιαίτερα έντονο καθώς τις περισσότερες φορές ο σχεδιασμός και η εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων δεν στηρίζεται στην επίτευξη των στόχων που παρουσιάστηκαν στην αρχή αλλά βάσει των δημοσιονομικών αναγκών του κράτους και του μεγέθους της ανάγκης για ρευστότητα. Η συμπεριφορά και πολιτική αυτή του μηχανισμού έχει ως αποτέλεσμα πληθώρα περιπτώσεων υπέρογκης και αδικαιολόγητης επιβάρυνσης επιχειρήσεων και επιτηδευματιών με αποτέλεσμα ακόμη και το κλείσιμο αυτών εξαιτίας της αδυναμίας τους να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους.

Για την ορθή, αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία του φοροελεγκτικού μηχανισμού δεν αρκεί μόνο η ύπαρξη ενός ορθού νομοθετήματος αλλά και ο κατάλληλα οργανωμένος και εξοπλισμένος φορολογικός μηχανισμός. Δυστυχώς στη περίπτωση του ελληνικού φοροελεγκτικού μηχανισμού εντοπίζονται αρκετά σημεία αδυναμίας κάτι το οποίο φαίνεται και από τις συνεχείς παρατάσεις που δίνονται για την παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου των φορολογικά ανέλεγκτων χρήσεων. Βέβαια προσωρινή λύση στο πρόβλημα αυτό δόθηκε με την ψήφιση του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», κάτι το οποίο έχει ξανασυμβεί στο παρελθόν με τη ψήφιση του Νόμου 3259/2004. Ωστόσο δεν μπορεί να αμφισβητήσει κανείς ότι το μέτρο αυτό της περαίωσης και λοιπά τέτοιου χαρακτήρα μέτρα αποτελούν ένδειξη του εισπρακτικού ρόλου που διαδραματίζει το φορολογικό σύστημα προς ικανοποίηση των δημοσιονομικών αναγκών του κράτους. Ένδειξη στρέβλωσης και αδυναμίας του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος και της ανάγκης αναδιάρθρωσης αυτού.

Εν κατακλείδι, το κομμάτι των φορολογικών ελέγχων αποτελεί σημαντικό κομμάτι του γενικότερου φορολογικού συστήματος και πλαισίου εντός του οποίου ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να μελετάται και το μέγεθος των επιπτώσεων της λειτουργίας του φοροελεγκτικού μηχανισμού στις επιχειρηματικές μονάδες. Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί το συνδετικό κρίκο ανάμεσα στην φορολογούμενη οικονομική μονάδα, στο φορολογικό νομοθέτη και στις φορολογικές της και βάσει Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεώσεις της.

Η σημασία της διενέργειας φορολογικών ελέγχων στις επιχειρήσεις, τόσο από πλευράς ορθής εφαρμογής της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας όσο και ως δημοσιονομικό εργαλείο, επιβεβαιώνεται και από την πρόσφατη απόφαση του

υπουργού οικονομικών^{34,35} να αναθέσει στους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, πέραν του πιστοποιητικού όσο αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, και την έκδοση ενός «Φορολογικού Πιστοποιητικού»³⁶. Με το μέτρο αυτό ο φορολογικός νομοθέτης από την μια επιδιώκει να εξασφαλίσει την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας με την εισαγωγή ενός ακόμη ελεγκτικού μηχανισμού, συγκεκριμένα τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, αλλά και να αντιμετωπίσει και να καλύψει την αδυναμία των υφιστάμενων ελεγκτικών μηχανισμών να διενεργήσει τους απαραίτητους ελέγχους, είτε λόγω του μεγάλου όγκου των προς έλεγχο επιχειρήσεων είτε λόγω της έλλειψης της κατάλληλης τεχνογνωσίας και του απαραίτητου προσωπικού.

2.7.2 Νομοθετικό πλαίσιο διενέργειας φορολογικών ελέγχων.

Στην ελληνική κείμενη νομοθεσία διατάξεις σχετικές με την οργάνωση και το τρόπο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων αλλά και διατάξεις σχετικές με λοιπά θέματα που σχετίζονται με το αντικείμενο των φορολογικών ελέγχων παρουσιάζονται διάσπαρτες σε πολλά νομοθετικά κείμενα.

Οι βασικές και οι σημαντικότερες διατάξεις για τον σωστό σχεδιασμό και την ορθή εκτέλεση των φοροελεγκτικών διαδικασιών, τόσο από κρατικά όσο και από μη κρατικά όργανα, παρουσιάζονται στα κάτωθι νομοθετήματα:

1. Στο Νόμο 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» και συγκεκριμένα στις διατάξεις των άρθρων 66 έως 85 του Β' Κεφαλαίου όσον αφορά τον έλεγχο για τη βεβαίωση του αναλογούντος φόρου.
2. Στις διατάξεις του Νόμου 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.» και συγκεκριμένα στις διατάξεις των άρθρων 5, 9, 24, 25 και 38 όσον αφορά την επιβολή και υπολογισμό των εν λόγω προστίμων και προσανυξήσεων όπως αυτές ισχύουν μετά και τις τελευταίες τροποποιήσεις του νόμου 3899/2010.
3. Στις διατάξεις του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας»
4. Στις διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου Ι «Λοιπές διατάξεις» του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις».

³⁴ Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό», προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

³⁵ Σχετική με την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων είναι και η ΠΟΛ. 1159/22.07.2011

³⁶ Αφορά τις μόνο τις επιχειρήσεις των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

5. Στις διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου Β' «Αναδιάρθρωση των φορολογικών και ελεγκτικών και βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών του υπουργείου οικονομικών» του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών».
6. Στις διατάξεις του Ν. 2238/1994 1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» και συγκεκριμένα όσο αφορά τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του νόμου και στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011.

Όσον αφορά το ζήτημα των υποθέσεων που θα επιλεγθούν προς έλεγχο λύση δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και με την απόφαση ΠΟΛ. 1178/23.8.2011 με την οποία καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής και οι κανόνες υλοποίησης των κριτηρίων καθώς και η βαρύτητα κάθε κανόνα όσον αφορά την διαδικασία επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο. Με τις συγκεκριμένες διατάξεις και την εν λόγω απόφαση εισάγεται η έννοια της λειτουργίας της ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) στη διαδικασία επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων.

Όσον αφορά το ζήτημα των υποθέσεων που θα επιλεγθούν προς έλεγχο λύση δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και με την απόφαση ΠΟΛ. 1178/23.8.2011 με την οποία καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής και οι κανόνες υλοποίησης των κριτηρίων καθώς και η βαρύτητα κάθε κανόνα όσον αφορά την διαδικασία επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο. Με τις συγκεκριμένες διατάξεις και την εν λόγω απόφαση εισάγεται η έννοια της λειτουργίας της ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) στη διαδικασία επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων.

Τέλος να σημειωθεί ότι κατ' εξουσιοδότηση των σχετικών διατάξεων του Ν. 2238/1994 εκδίδονται υπουργικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων. Ενδεικτικά αναφέρεται η απόφαση ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» η οποία σε συνδυασμό με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1087/10.6.2005 ασχολείται με τον πλήρη φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων και η απόφαση ΠΟΛ. 1072/2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων» η οποία αναφέρεται στον φορολογικό έλεγχο, με συνοπτικές διαδικασίες, των χρήσεων 2000 έως και 2009 που παραμένουν, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας εργασίας, εκκρεμείς.

2.7.3 Το αντικείμενο των φορολογικών ελέγχων.

Το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου διαφοροποιείται κάθε φορά, όπως διαπιστώνεται και στη παρακάτω ενότητα, και επικεντρώνεται κάθε φορά σε διαφορετικά στοιχεία και χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου, ανάλογα βέβαια και με την έκταση που αυτός παίρνει κάθε φορά. Με στόχο να δοθεί μια σύντομη και περιεκτική εικόνα όσον αφορά το αντικείμενο των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων θα μπορούσε αυτό να προσδιορισθεί και να κατηγοριοποιηθεί επιγραμματικά ως εξής:

- ✍ Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- ✍ Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- ✍ Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α.
- ✍ Εφαρμογή των διατάξεων περί Φ.Μ.Υ. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων.
- ✍ Εφαρμογή των διατάξεων για επενδυτικών και αναπτυξιακών νόμων.

2.7.4 Διάκριση των φορολογικών ελέγχων

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη ως κριτήρια διάκρισης τόσο το αντικείμενο του διενεργηθέντος κάθε φορά ελέγχου όσο και την έκταση που κάθε φορά αυτός παίρνει, διακρίνονται τα ακόλουθα είδη φορολογικών ελέγχων.

2.7.4.1 Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος.

Ο εν λόγω έλεγχος, όπως διαπιστώνεται και από την ονομασία του, έχει προληπτικό και προειδοποιητικό κυρίως ρόλο, με απώτερο σκοπό την απλή διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Επίσης στα πλαίσια του προληπτικού ελέγχου εντάσσεται και η απλή διαπίστωση της καταβολής των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων, από πλευράς ελεγχόμενου βέβαια, ανεξάρτητα από το είδος των φόρων από το οποίο αυτές προέρχονται (πχ φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ).

Χαρακτηριστικό γνώρισμα του προληπτικού ελέγχου είναι το γεγονός ότι μπορεί να διενεργηθεί τόσο εντός όσο και εκτός των εγκαταστάσεων της ελεγχόμενης επιχειρηματικής μονάδας ή επιτηδευματία.

2.7.4.2 Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος.

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος έχει, μεταξύ άλλων, και χαρακτηριστικά του προληπτικού φορολογικού ελέγχου, που αναπτύχθηκε σε προηγούμενη ενότητα. Σκοπός του προσωρινού φορολογικού ελέγχου είναι κυρίως ο καταλογισμός φόρων, τελών και λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου, από τη στιγμή που διαπιστώνεται ότι δεν έχει εξυπηρετηθεί το σύνολο ή μέρος των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων.

Ο προσωρινός έλεγχος, θα μπορούσε να υποστηρίξει κανείς, ότι αποτελεί ένα πρώτο στάδιο ελέγχου της επιχείρησης όσον αφορά τις φορολογικές της υποχρεώσεις και την εκπλήρωση αυτών. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται η άμεση απόδοση στο δημόσιο των οφειλόμενων, από πλευράς ελεγχόμενης μονάδας, των οφειλόμενων φόρων και τελών.

Τέλος βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα του προσωρινού φορολογικού ελέγχου βάσει και του οποίου διαφοροποιείται από τον προληπτικό φορολογικό έλεγχο είναι το γεγονός ότι οι διενεργούντες τον προληπτικό φορολογικό έλεγχο έχουν τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου.

2.7.4.3 Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αποτελεί την τελευταία και πιο ολοκληρωμένη κατηγορία φορολογικού ελέγχου και στηρίζεται κυρίως στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος».

Με τη διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου επιδιώκεται ο πλήρης έλεγχος του συνόλου των φορολογικών αντικειμένων και φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχειρηματικής μονάδας ή επιτηδευματία. Διενεργείται συστηματικός έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από τον ελεγχόμενο, και μπορεί να αφορά τόσο τα βιβλία και στοιχεία της τρέχουσας οικονομικής χρήσης όσο και προηγούμενες αυτής, όπου κρίνεται απαραίτητο.

Βασικό γνώρισμα του τακτικού φορολογικού ελέγχου είναι ότι τις περισσότερες φορές αποτελεί το τελικό και οριστικό έλεγχο, με την έκδοση των οριστικών φύλλων ελέγχου. Η οριστική και τελική φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται βάσει τεκμηριωμένου πορίσματος το οποίο στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων όσο και από λοιπά στοιχεία που λαμβάνουν υπόψιν οι ελεγκτές.

2.7.5 Σχέση φορολογικού ελέγχου και φορολογικής επιβάρυνσης στην περίπτωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Έχοντας ήδη περιγράψει τόσο το πλαίσιο εντός του οποίου διενεργούνται οι φορολογικοί έλεγχοι των επιχειρηματικών μονάδων όσο και τα είδη των ελέγχων που μπορούν να διενεργηθούν, στην παρούσα ενότητα γίνεται μια σύνδεση των αποτελεσμάτων των διενεργηθέντων ελέγχων και της έννοιας της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Δεν είναι λίγες οι φορές που λανθασμένα η έννοια της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ή καλύτερα του συνολικού φορολογικού κόστους ταυτίζεται με το ύψος της άμεσης εταιρικής φορολογίας, δηλαδή με το ύψος του συντελεστή βάσει του οποίου γίνεται ο υπολογισμός του εταιρικού φόρου. Ο φόρος εταιρικών κερδών αποτελεί ένα μόνο από τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης και σε ουδεμία περίπτωση δεν θα πρέπει να ταυτίζεται με αυτή. Η σημασία της εξέτασης της συμβολής των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων στη διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης πηγάζει από το γεγονός είναι πολλά τα παραδείγματα περιπτώσεων που οι επιχειρήσεις καλούνται μετά το τέλος των εν λόγω ελέγχων να καταβάλλουν, ορθώς ή μη, επιπλέον ποσά είτε αυτά αφορούν επιπλέον φόρους, προσαυξήσεις ή πρόστιμα. Με τον τρόπο αυτό εκτινάσσεται σε αρκετά υψηλότερα επίπεδα το ύψος του συνολικού φορολογικού βάρους τους. Το ύψος του επιπλέον αυτού ποσού είναι ακόμη υψηλότερο μετά και τις τελευταίες διατάξεις του Ν. 3842/2010.

Σημαντικό ρόλο στον υπολογισμό της επιπλέον αυτής επιβάρυνσης είναι ο χαρακτηρισμός ή μη των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ως ανακριβή και ανεπαρκή. Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβή και ανεπαρκή οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και κατ'επέκταση της φορολογητέας βάσης με αποτέλεσμα, στη πλειοψηφία των περιπτώσεων, τη μεγαλύτερη συνολική πραγματική φορολογική επιβάρυνση από αυτή που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Σχετικά με το προσδιορισμό των τηρούμενων βιβλίων ως ανακριβή και ανεπαρκή δεν είναι λίγες οι φορές που έχει τεθεί το ερώτημα του κατά πόσο ο εν λόγω χαρακτηρισμός στηρίζεται σε ουσιαστικά, δίκαια και λογικά κριτήρια και πλαίσια, όπως αυτά ορίζονται από το γνωστό σε όλους Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αποτελεί μια ακόμη ένδειξη στρέβλωσης του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84^Α) και συγκεκριμένα οι διατάξεις του άρθρου 30 ορίζουν ρητά τις περιπτώσεις παραβάσεων και παραλείψεων οι οποίες έχουν σαν άμεσο αποτέλεσμα την μη αποδοχή, για φορολογικούς σκοπούς, των στοιχείων των τηρούμενων, από πλευράς ελεγχόμενου,

βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και του αναλογούντος φορολογικού βάρους³⁷.

³⁷ Άρθρο 30

Κύρος και αποδεικτική δύναμη
βιβλίων και στοιχείων

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων – εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων – εξόδων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου. β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων

αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά 5. Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής. Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από: α) έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό, β) έναν εκ των προϊσταμένων των διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του, γ) έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του, δ) έναν εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό, ε) έναν εκπρόσωπο της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτή. Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο. Εισηγητής για κάθε υπόθεση ορίζεται υπάλληλος του ΕΘ.Ε.Κ. που προτείνεται από τον Προϊστάμενο της αρχής αυτής. Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται η αποζημίωση του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα της Επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. 6. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σ' αυτά αγορές ή καταχωρεί αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγορών. 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ. β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ. γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ. δ) Ποσοστό 0,5% και για αξία μικρότερη ή ίση των 90.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 ευρώ έως και 30.000.000 ευρώ. ε) Ποσοστό 0,3% για αξία μικρότερη ή ίση των 180.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς

Επιπλέον οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» όπως αυτές είναι σε ισχύ μετά και τις τελευταίες τροποποιήσεις του άρθρου 75 της παραγράφου 1 του Ν. 3900/2010 ορίζουν τα ποσά των προστίμων που επιβάλλονται για παραβάσεις και παρατυπίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υπό την προϋπόθεση αυτά να μην έχουν χαρακτηριστεί τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή και ανακριβή.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 της παραγράφου 1 του Ν. 2523/1997 και αποσκοπώντας στον ορθό υπολογισμό των σχετικών επιβαρύνσεων και προστίμων, καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, ανάλογα με το είδος των παραβάσεων, ανώτατα όρια επιβολής καθώς και δύο βασικές κατηγορίες παραβάσεων, τις γενικές και αυτοτελείς όπως χαρακτηρίζονται, βάσει των οποίων διαμορφώνεται και το τελικό ύψος των προστίμων.

Για τη παρουσίαση αλλά και μελέτη των επιπρόσθετων επιβαρύνσεων που δέχεται μια επιχείρηση θα πρέπει το σύνολο των παραβάσεων, για τις οποίες επέρχεται και η επιβολή προστίμων, να κατηγοριοποιηθούν ως εξής :

- ✍ Πρόσθετοι Φόροι - Προσαυξήσεις
- ✍ Πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων της Φορολογικής νομοθεσίας
- ✍ Πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Όσον αφορά τη πρώτη κατηγορία προσαυξήσεων που επιβάλλονται κυρίως για παραβάσεις που σχετίζονται τόσο με το χρόνο υποβολής των απαραίτητων και υποχρεωτικών δηλώσεων αλλά και με το περιεχόμενο αυτών. Οι σχετικές διατάξεις που αναφέρονται στο ζήτημα αυτό είναι οι διατάξεις του **άρθρου 1 του Ν. 2253/1997**

έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. 9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α'). Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις.

του **Κεφαλαίου Α'** όπως αυτός ισχύει και με τις τελευταίες τροποποιήσεις του Ν. 3900/2010.

Πίνακας VII: Τα προβλεπόμενα πρόστιμα της παραγράφου 1 άρθρου 1 του Ν. 2253/1997

Πρόστιμα βάσει παραγράφου 1 άρθρου 1 του Ν. 2253/1997	
α. Υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης	1% επί του οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης.
β. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης	2% επί του αποφυγόντος οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης.
γ. Μη υποβολή δήλωσης	2,5 % επί του αποφυγόντος οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης.

Το **άρθρο 4 του Ν. 2253/1997 του Κεφαλαίου Β'** προσδιορίζει το ύψος των προστίμων που επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου υπάρχει παράβαση των διατάξεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται μεταξύ άλλων ότι τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Τέλος τα πρόστιμα σε περιπτώσεις παραβάσεων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζονται από τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 2253/1997 του Κεφαλαίου Β** όπως αυτές ισχύουν μετά και τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 75 του Ν. 3842/2010. Τα υφιστάμενα πρόστιμα ανά κατηγορία τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων και ανά κατηγορία παραβάσεων διαμορφώνονται ως εξής:

Πίνακας VIII: Τα προβλεπόμενα πρόστιμα των υποπεριπτώσεων αα', ββ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Πρόστιμα παραβάσεων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων					
Μη αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.			Αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.		
Α' ΚΒΣ	Β' ΚΒΣ	Γ' ΚΒΣ	Α' ΚΒΣ	Β' ΚΒΣ	Γ' ΚΒΣ
300,00	600,00	900,00	400,00	800,00	1.200,00

Να σημειωθεί για άλλη μια φορά εδώ ότι οι παραπάνω διατάξεις και ποινές επιβάλλονται σε περιπτώσεις που δεν εντοπίζεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα

Βιβλίων και Στοιχείων. Σε μια τέτοια περίπτωση έχουμε εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου.

Εκτός των προαναφερθέντων προστίμων και προσαυξήσεων που έχουν τεθεί με τη ψήφιση του Ν. 3842/2010 προβλέπεται μια επιπλέον μορφή ποινής για τους φορολογικούς παραβάτες. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του νόμου στη περίπτωση που διαπιστωθούν και καταλογιστούν παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2253/1997 αλλά και των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 10 του ίδιου άρθρου και νόμου, ο ελεγχόμενος χάνει το αφορολόγητο όριο όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 9 του Ν. 2238/1994 επεκτείνοντας με αυτό τον τρόπο την φορολογική βάση και κατά συνέπεια το ύψος του αναλογούντος σε αυτή φόρου. Εκτός των χρηματικών ποινών στα πλαίσια της τιμωρίας των όσων παραβαίνουν τις φορολογικές διατάξεις προβλέπονται και άλλου είδους ποινές ακόμη και προσωποκράτηση των όσων διενεργούν τις παραβάσεις, ως μέτρο συμμόρφωσης αυτών.

2.8 Η ύπαρξη του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ποια η συμβολή του στο συνολικό φορολογικό κόστος.

Συνδυάζοντας όλα όσα έχουν ειπωθεί περί αποτελεσμάτων φορολογικών ελέγχων, ύπαρξης Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ύψους προστίμων δεν είναι παράξενο το γεγονός ότι έχει εκφραστεί αρκετές φορές κατά το παρελθόν η αναγκαιότητα για κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στις διατάξεις του οποίου στηρίζονται αρκετές, εάν όχι το σύνολο, ελεγκτικές διαδικασίες. Κάτι το οποίο φαίνεται να αναγνωρίζεται από το φορολογικό νομοθέτη και να εξετάζεται έπειτα και τη ψήφιση του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις». Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 5 του νόμου συστήνεται αρμόδια νομοπαρασκευαστική επιτροπή προς εξέταση των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Στόχος της επιτροπής θα πρέπει να είναι η λεπτομερείς εξέταση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και το διαχωρισμό των τυχόν διατάξεων που μπορούν να κρατηθούν και να ενταχθούν στο υπόλοιπο φορολογικό πλαίσιο. Επομένως αυτό που μένει είναι να αποδειχθεί εάν όντως αποτελεί σκοπό του νομοθέτη η απλοποίηση της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας μέσω της κατάργησης του Κ.Β.Σ. ή απλά αποτελεί μια απλή αναγγελία.

Είναι αξιοσημείωτο το γεγονός ότι η Ελλάδα αποτελεί από τις μοναδικές χώρες που τηρεί ένα τέτοιου είδους νομοθέτημα. Στα πλαίσια της προσπάθειας των επιχειρηματικών μονάδων να συμμορφωθούν τόσο με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όσο και τις διατάξεις του φορολογικού συστήματος δημιουργούνται αρκετά σημεία αδυναμιών και στρέβλωσης. Η διατήρηση και η εφαρμογή του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, μετά και από το πλήθος

τροποποιήσεων που έχει δεχθεί, οδηγεί σε μια τυπολατρική κατά κάποιο τρόπο συμπεριφορά των επιχειρηματικών μονάδων και των φορολογικών αρχών, παραβλέποντας αρκετές φορές τη ουσία του θέματος. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον στηρίζεται η άσκηση των φορολογικών ελέγχων και κυρίως η άσκηση του προληπτικού ελέγχου, βασικό στόχος, μεταξύ άλλων, του οποίου είναι η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Είναι φανερό λοιπόν ότι ένα βασικό είδος φορολογικού ελέγχου στηρίζεται σε διατάξεις ενός νομοθετήματος παλαιωμένου και αρκετές φορές πολύπλοκου χαρακτήρα.

Από την άλλη πλευρά μια τέτοια υπάρχουσα κατάσταση οδηγεί και σε αύξηση του διαχειριστικού κόστους ή κόστους φορολογικής συμμόρφωσης από την στιγμή που η κάθε επιχειρηματική μονάδα θα πρέπει να ανταπεξέρχεται στις υποχρεώσεις που προκύπτουν, με το φόβο πάντα για την τυχόν επιβολή υψηλών προστίμων. Ακόμη όμως και με την προσπάθεια της υποκείμενης στο φόρο μονάδας να αντεπεξέλθει στις υποχρεώσεις της, ο πολύπλοκος χαρακτήρας του εν λόγω νομοθετήματος οδηγεί πάλι σε ακούσιες παραβάσεις. Οι ασάφειες, οι ελλείψεις και οι δυνατότητες παρερμηνειών που παρέχονται αποτελούν κάποια από τα αδύναμα σημεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Συν τοις άλλοις ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων χρησιμοποιείται από το κρατικό μηχανισμό ως ένα ακόμη εισπρακτικό μέσο, συμβάλλοντας στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής αγνοώντας τις επιπτώσεις που έχει η συμπεριφορά αυτή στη γενικότερη οικονομική δραστηριότητα. Δεν είναι τυχαίο μάλιστα σε περιόδους αυξημένων δημοσιονομικών αναγκών να παρατηρείται μια τόνωση των διενεργηθέντων ελέγχων. Ο πολύπλοκος χαρακτήρας τόσο του φορολογικού συστήματος όσο και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αποτελεί μια από τις βασικές αιτίες επιβολής υψηλών προστίμων από πλευράς φορολογικού ελέγχου, χωρίς πάντα τα πρόστιμα αυτά να στηρίζονται σε παραβάσεις ουσίας.

Οι αδυναμίες αυτές και η σπουδαιότητα του θέματος είχε επισημανθεί και από την αρμόδια Επιτροπή Γεωργακόπουλου³⁸ στη σχετική της έκθεση όπου επισημαίνει την αναγκαιότητα επανεξέτασης, επαναπροσδιορισμού και απλούστευσης των κείμενων διατάξεων αναγνωρίζοντας να μεν την χρησιμότητα τέτοιου είδους διατάξεων αλλά επισημαίνοντας παράλληλα και την ανάγκη εκσυγχρονισμού αυτών. Ο ρόλος των εν λόγω αδυναμιών και ασαφειών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλά και η εκμετάλλευσή αυτών για την είσπραξη των αναγκαίων επιθυμητών εσόδων αναδεικνύεται και από την εξέλιξη των σχετικών μεγεθών όπως αυτά παρουσιάζονται στο κρατικό απολογισμό. Αποτελώντας παράλληλα και σημαντική ένδειξη της επιπλέον φορολογικής επιβάρυνσης που επιβαρύνει την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

³⁸ «Έκθεση της Επιτροπής της Αναμόρφωσης του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος», παράγραφος 2, πέμπτο κεφάλαιο.

Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αντίστοιχα μεγέθη όπως αυτά είχαν καταγραφεί στο Κρατικό Απολογισμό του 2009. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται τα μεγέθη δύο κωδικών αριθμών εσόδων: α) «3731 Πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ κατόπιν ρυθμίσεων» και β) «3732 Πρόστιμα επιβαλλόμενα από τους οικονομικούς φόρους». Με την εξέταση των δυο αυτών μεγεθών μπορούν να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα όσον αφορά τη συμβολή των φορολογικών ελέγχων στη διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

ΚΑΕ	Ονομασία Εσόδου	Προϋπολογισθέντα	Βεβαιωθέντα
3731	Πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. κατόπιν ρυθμίσεων	5.000.000,00	9.871.325.614,79
3732	Πρόστιμα επιβαλλόμενα από τους οικονομικούς εφόρους για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.	73.000.000,00	9.119.500.928,33

Πηγή: Κρατικός Απολογισμός 2009

Τα στοιχεία του πίνακα στηρίζονται στα στοιχεία που παρουσιάστηκαν στο κρατικό απολογισμό για το έτος 2009, επίσης δεν έχουν ληφθεί υπόψιν τα τελικών εισπραχθέντα ποσά τα οποία αποτελούν και προϊόν και άλλων τυχόν διαδικασιών που δεν μελετώνται στα πλαίσια της παρούσης. Είναι αξιοσημείωτος ο βαθμός στον οποίον μεταβάλλονται τα μεγέθη αυτά περνώντας από τη βάση των προϋπολογισθέντων μεγεθών σε επίπεδο βεβαιωθέντων μεγεθών. Συγκεκριμένα η δεύτερη κατηγορία εσόδων « Πρόστιμα επιβαλλόμενα από τους οικονομικούς εφόρους για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.» εκτινάσσονται από 73.000.000,00 ευρώ όπως αυτά είχαν προϋπολογισθεί σε 9.119.500.928,33 ευρώ που τελικών βεβαιώθηκαν μετά τη διενέργεια των απαραίτητων εργασιών από πλευράς εφόρων. Παρατηρείται μια μεταβολή της τάξης του 129%, κάτι το οποίο σίγουρα θα πρέπει να προβληματίσει τους εμπλεκόμενους φορείς και τη φορολογική ηγεσία. Ανάλογη συμπεριφορά παρουσιάζει και το πρώτο εξεταζόμενο μέγεθος «Πρόστιμα για παραβάσεις Κ.Β.Σ. κατόπιν ρυθμίσεων» το οποίο εκτινάσσεται από 5.000.000,00 ευρώ που είχε προϋπολογισθεί αρχικά σε 475.516.162,70 ευρώ. Μια μεταβολή εξίσου σημαντική με τη προηγούμενη ίση με 94% περίπου. Μια τέτοια συμπεριφορά αποτελεί μια ακόμη ένδειξη στρέβλωσης του φορολογικού συστήματος σε συνδυασμό, στη προκειμένη περίπτωση, με το φοροελεγκτικό μηχανισμό. Τέτοιες αποκλίσεις δεν μπορούν να αποδοθούν μόνο σε ευθύνη των επιχειρηματικών μονάδων. Είναι φανερό ότι ο κρατικός μηχανισμός χρησιμοποιεί τη φορολογία ως έναν άμεσο τρόπο εξασφάλισης σημαντικών εσόδων προς ικανοποίηση των δημοσιονομικών αναγκών.

Από την άλλη πλευρά αξίζει να σημειωθεί ότι μια τέτοια αντιμετώπιση των επιχειρηματικών μονάδων, από πλευράς φοροελεγκτικών μηχανισμών, ενισχύει την

εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς καθώς οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή των υψηλά επιβληθέντων προστίμων οδηγούνται σε συμφωνία με τα όργανα του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Τέτοιου είδους άτυπες συμφωνίες ζημιώνουν φυσικά τα κρατικά ταμεία.

Δεν είναι παράλογη λοιπόν η άποψη περί απαραίτητης κατάργησης των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως στοιχείο στρέβλωσης του ελληνικού φορολογικού πλαισίου, με την ενσωμάτωση των απαραίτητων σε ενιαίο κείμενο με τη φορολογική νομοθεσία. Με τον τρόπο αυτό δεν θα αποτελεί ένα μέσο επιβολής αδικαιολόγητων στην ουσία προστίμων στις επιχειρηματικές μονάδες. Είναι απαραίτητο ο φοροελεγκτικός μηχανισμός να αποκτήσει αρχικά τουλάχιστον εάν συμβουλευτικό χαρακτήρα και εργαλείο συμμόρφωσης και επιμόρφωσης των επιχειρήσεων εγκαταλείποντας το ρόλο του εισπράκτορα.

2.9 Η Έννοια του Κόστους Φορολογικής Συμμόρφωσης.

Παρόλο τη προσέγγιση αρκετών σημαντικών στοιχείων της έννοιας της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, η προσπάθεια εκτίμησης αυτής δεν εξαντλείται στο σημείο αυτό. Εκτός από το κόστος των άμεσων, έμμεσων αλλά και των λοιπών πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας επιβαρύνεται και με ένα ακόμη εξίσου σημαντικό στοιχείο κόστους. Το οποίο κόστος συνδέεται με τη γενικότερη φορολογική αντιμετώπιση της επιχειρηματικής μονάδας χωρίς να επικεντρώνεται σε κάποια συγκεκριμένη δραστηριότητα αυτής. Το εν λόγω κόστος είναι γνωστό ως διαχειριστικό κόστος ή κόστος φορολογικής συμμόρφωσης όπως συναντάται αρκετές φορές.

Η ιδιαιτερότητα του κόστους αυτού έγκειται οφείλεται στο γεγονός ότι στη πλειοψηφία των περιπτώσεων αρκετά δύσκολο ακόμη και ασύμφορο να υπολογισθεί και να εκτιμηθεί με ακρίβεια, καθιστώντας το με τον τρόπο αυτό αδύνατο να αποτυπωθεί ακόμη και λογιστικά. Για το λόγο αυτό και δεν μπορεί να υπολογισθεί ή να εκτιμηθεί με τη χρήση ενός συντελεστή, όπως στη περίπτωση των άμεσων και έμμεσων φόρων. Η δυσκολία αυτή που παρουσιάζει οδηγεί πολλές φορές, λανθασμένα για πολλούς για κάποιους άλλους όχι, τις οικονομικές μονάδες να μην το θεωρούν καν κόστος και να μην το λαμβάνουν υπόψιν ως στοιχείο της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης. Το μέγεθος των συνεπειών της συμπεριφοράς αυτής κάποιες φορές μπορεί να είναι αμελητέο, ωστόσο υπάρχουν και παραδείγματα περιπτώσεων όπου το συγκεκριμένο κόστος αποτελεί το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού φορολογικού κόστους. Είναι βέβαιο πάντως ότι στη διαδικασία σχεδιασμού μεγάλων επενδυτικών σχεδίων το ύψος του συγκεκριμένου κόστους δεν αφήνει αδιάφορα τα εμπλεκόμενα μέρη.

Το ύψος του εν λόγω κόστους φορολογικής συμμόρφωσης εξαρτάται και επηρεάζεται από πλήθος διαφορετικών παραγόντων. Η ποικιλομορφία αλλά και οι ιδιαιτερότητες των παραγόντων αυτών καθιστούν ακόμη πιο δύσκολη την προσπάθεια εκτίμησης του συγκεκριμένου κόστους. Ο αριθμός των απαραίτητων συναλλαγών μεταξύ επιχειρηματικής μονάδας και αρμόδιων φορέων για τη διεκπεραίωση των φορολογικών υποθέσεων, ο αριθμός των εργατοωρών που δαπανά μια επιχείρηση για την προετοιμασία και υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων, ο χρόνος και το κόστος, είτε άμεσο είτε έμμεσο, που απαιτείται για την εκπλήρωση άλλης μορφής φορολογικών υποχρεώσεων είναι παραδείγματα τέτοιου είδους παραγόντων.

Όπως και θα περίμενε κανείς σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του ύψους του συγκεκριμένου κόστους διαδραματίζει τόσο η δομή όσο και η διάρθρωση του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος. Ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας των φορολογικών μηχανισμών και ο αριθμός των απαιτούμενων συναλλαγών για τη διεκπεραίωση των υποχρεώσεων διαδραματίζουν εξίσου σημαντικό ρόλο. Ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα συνδέεται άμεσα με υψηλότερα μεγέθη κόστους φορολογικής συμμόρφωσης από τη στιγμή που για την επίλυση φορολογικών ζητημάτων απαιτείται, εξαιτίας της υπάρχουσας πολυπλοκότητας αυτής, μεγαλύτερος αριθμός εμπλεκόμενων φορέων δαπανώντας ακόμη περισσότερο χρόνο. Από την άλλη πλευρά ένα απλοποιημένο εύκολο στην εφαρμογή του φορολογικό σύστημα, με απλές και τυποποιημένες διαδικασίες επιταχύνει τη διευθέτηση των φορολογικών υποθέσεων μειώνοντας σημαντικά τον απαιτούμενο αριθμό συναλλαγών και εργατοωρών προς όφελος τόσο της φορολογούμενης οικονομικής μονάδας όσο και του ίδιου του φορολογικού μηχανισμού.

Ακόμη και στη περίπτωση που το κόστος αυτό αγνοείται από πλευράς επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν θα πρέπει να συμβαίνει το ίδιο από τη πλευρά του κρατικού φορολογικού και φοροελεγκτικού μηχανισμού. Το γιατί, γίνεται εύκολα κατανοητό εάν ληφθούν υπόψιν και συνδυαστούν έννοιες όπως, πραγματική συνολική φορολογική επιβάρυνση, φορολογικός ανταγωνισμός, προσέλκυση ξένων επενδύσεων και επίτευξη θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης. Ένα χαμηλό διαχειριστικό κόστος, το οποίο δηλώνει άμεσα ένα απλοποιημένο φορολογικό σύστημα, αποτελεί ελκυστικό παράγοντα για την πραγματοποίηση επενδυτικών σχεδίων. Πολύ σημαντικό σε περιόδους οικονομικής κρίσης όπως αυτή που αντιμετωπίζουν πολλές χώρες μετά και το 2008.

Από την άλλη πλευρά ο συγκεκριμένος παράγοντας κόστους δεν θα πρέπει να απασχολεί μόνο τις επιχειρηματικές μονάδες αλλά και τον ίδιο το κρατικό μηχανισμό όσον αφορά το σχεδιασμό και λειτουργία του φορολογικού συστήματος. Τα υψηλά επίπεδα κόστους φορολογικής συμμόρφωσης δεν επιβαρύνει οικονομικά μόνο τις οικονομικές μονάδες αλλά και τον ίδιο το φορολογικό μηχανισμό. Πολύπλοκο φορολογικό σύστημα και υψηλό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης επιβαρύνει

χρηματικά και το ίδιο το κράτος από τη στιγμή που μειώνεται η παραγωγικότητα του εν λόγω τομέα, εξαιτίας της πολυπλοκότητας του συστήματος. Το υψηλό διαχειριστικό κόστος, όσον αφορά το τομέα της φορολογίας, είναι πολύ πιθανόν να οδηγήσει έμμεσα σε απώλεια κρατικών εσόδων. Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα προκειμένου να αποφύγουν το πολύπλοκο και γραφειοκρατικό φορολογικό μηχανισμό θα προτιμήσει, συγκρίνοντας πολλές φορές και το ενδεχόμενο κόστος των ποινών, να ανταπεξέλθει στις φορολογικές της υποχρεώσεις, γλιτώνοντας από τη σχετική «φασαρία». Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι σε περιπτώσεις πολύπλοκων και δυσνόητων φορολογικών συστημάτων, τα οποία συνεπάγονται και υψηλό διαχειριστικό κόστος, παρατηρούνται υψηλά ποσοστά φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Συνεπώς ακόμη και με σχετικά χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές ενδέχεται ο κρατικός μηχανισμός να χάνει έσοδα λόγω της πολυπλοκότητας του φορολογικού του συστήματος και του υψηλού κόστους φορολογικής συμμόρφωσης από πλευράς των επιχειρηματικών μονάδων. Συνυπολογίζοντας και το κόστος της μη πραγματοποίησης, για το λόγο αυτό, επενδυτικών στοιχείων το συνολικό ύψος της απώλειας είναι ακόμη μεγαλύτερο.

Στη προσπάθεια να περιορίσουν την απώλεια αυτή υιοθετούνται μέθοδοι οι οποίες θα απλοποιήσουν τις εν λόγω απαραίτητες διαδικασίες και παράλληλα θα μετριάσουν ή και θα εκμηδενίσουν το συγκεκριμένο κόστος. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε που σε περιπτώσεις οικονομικής ύφεσης, όπου παρατηρείται αυξημένη ανάγκη για κρατικά έσοδα, από τις βασικότερες αποφάσεις που λαμβάνονται αποσκοπούν στην απλοποίηση των απαιτούμενων φορολογικών υποθέσεων. Είναι εύκολο για κάποιον λοιπόν να διακρίνει την άμεση και στενή σχέση που υπάρχει ανάμεσα στην έννοια ενός φιλικού και ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος και του ύψους του συγκεκριμένου κόστους φορολογικής συμμόρφωσης. Εξαιτίας της σχέσης αυτής η ανάγκη για μείωση του συγκεκριμένου κόστους αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε περιόδους έντονου φορολογικού ανταγωνισμού και σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να υποτιμάται.

Σύμφωνα με τα όσα δείχνουν τα πραγματικά γεγονότα δεν φαίνεται να αγνοείται, από πλευράς κρατικής ηγεσίας, η σημασία και ο ρόλος που διαδραματίζει το ύψος του συγκεκριμένου κόστους. Απόδειξη είναι η προσπάθεια πολλών χωρών μελών να μειώσουν αισθητά το κόστος αυτό μέσω της απλοποίησης του φορολογικού τους συστήματος. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με τα στοιχεία και τα αποτελέσματα έρευνας³⁹ που πραγματοποιήθηκε από τη Παγκόσμια Τράπεζα (World Bank) και τον Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδότησης (International Finance Corporation) σε συνεργασία με την εταιρεία PriceWaterHouseCoopers τα τελευταία έξι χρόνια πάνω από 100 οικονομίες παγκοσμίως, από τις οποίες οι 40 μέσα στο τελευταίο χρόνο, προχώρησαν σε διαρθρωτικές αλλαγές προκειμένου να απλοποιήσουν τη διαδικασία

³⁹ «Paying Taxes 2011: The global picture», PriceWaterHouseCoopers 2010, The World Bank, International Finance Corporation

καταβολής των φόρων και διευθέτησης των λοιπών φορολογικών υποθέσεων και υποχρεώσεων. Κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα των προσπαθειών αυτών είναι η χρήση νέων ηλεκτρονικών συστημάτων και διαδικασιών οι οποίες θα απλοποιήσουν και θα επιταχύνουν τη διεκπεραίωση των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Στόχος των κινήσεων αυτών η μείωση του συγκεκριμένου διαχειριστικού κόστους και η διαμόρφωση ενός πιο ανταγωνιστικού και φιλικού φορολογικού περιβάλλοντος. Κάτι το οποίο κρίνεται αναγκαίο, όπως έχει επισημανθεί αρκετές φορές, για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και τη τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας

Όσον αφορά τη περίπτωση της χώρας μας και την ελληνική φορολογική πραγματικότητα οι ενδείξεις και τα αποτελέσματα σχετικών ερευνών⁴⁰ δεν είναι τόσο ενθαρρυντικά. Με κριτήριο την ευκολία έναρξης μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, για το έτος 2011, η χώρα μας παραμένει στη 74^η θέση της παγκόσμιας κατάταξης όσον αφορά τον αριθμό των απαραίτητων ετήσιων φορολογικών πληρωμών. Ενώ όσον αφορά το κατά πόσο εύκολα μπορεί να επιτευχθεί η έναρξη άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψιν το σύνολο των παραγόντων που επηρεάζουν τη διαδικασία, καταλαμβάνει τη 109^η θέση, 12 θέσεις πιο χαμηλά από ότι το 2010. Ένδειξη ενός προβληματικού, αφιλόξενου και μη επενδυτικού χαρακτήρα φορολογικό σύστημα.

2.10 Η έννοια της πραγματικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Όπως θα έχει γίνει ήδη αντιληπτό και βάσει όσων έχουν ειπωθεί μέχρι τώρα, η συνολική φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται στην επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί έναν ένας από τους σημαντικότερους και πιο καθοριστικούς παράγοντες προσέλκυσης επενδύσεων και επίτευξης θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης, επομένως η σωστή εκτίμηση του ύψους αυτής αποτελεί κλειδί για την ανάληψη του επιχειρηματικού ρίσκου.

Ο προσδιορισμός του περιεχομένου της έννοιας αυτής δεν είναι εύκολος, καθώς στην έννοια αυτή δεν περιλαμβάνεται μόνο η άμεση και έμμεση φορολογική επιβάρυνση των εταιρικών κερδών αλλά λοιπές μορφές επιβαρύνσεων που πηγάζουν από το ευρύτερο φορολογικό και εργατικό πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιείται η εκάστοτε επιχειρηματική μονάδα, όπως οι υποχρεωτικές εργοδοτικές εισφορές ή άλλου είδους επιβαρύνσεις που καλείται να καταβάλει, δημοτικοί και λοιποί τέτοιου είδους φόροι κλπ. Ωστόσο δεν είναι παράδοξο να υποστηρίξει κανείς ότι ακόμη και με τη προσθήκη των παραπάνω στοιχείων δεν έχει ολοκληρωθεί η προσέγγιση της έννοιας της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, αυτό γιατί δεν έχουν ληφθεί υπόψιν στοιχεία ποιοτικού, εάν μπορεί να ειπωθεί έτσι, χαρακτήρα. Ο ακριβής

⁴⁰ «Doing Business 2011» The World Bank, International Financial Corporation.

υπολογισμός της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης δεν είναι εφικτός πάντα λόγω της ύπαρξης και ποιοτικών μη αριθμητικών στοιχείων που δυσκολεύουν ακόμη περισσότερο τον υπολογισμό αυτόν. Ο βαθμός αυτός δυσκολίας ενισχύεται και από το πλήθος και από την ποικιλομορφία που παρουσιάζουν τα σχετικά μεγέθη που διαμορφώνουν την πιο πάνω έννοια.

Ο πολυσύνθετος αυτός χαρακτήρας της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και επηρεάζει τόσο το είδος των απαραίτητων προς λήψη μέτρων αλλά και την αποτελεσματικότητα των ήδη ληφθέντων μέτρων προς επίτευξη των επιθυμητών στόχων. Για παράδειγμα μια μείωση του ονομαστικού συντελεστή επιβολής εταιρικού φόρου μπορεί μεν να μειώσει τον βασικό εταιρικό φόρο αλλά χωρίς να μειώσει συγκριτικά και το ύψος της συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης. Αυτό το παράδοξο εκ πρώτης όψεως φαινόμενο οφείλεται στο γεγονός ότι κάποιο άλλο στοιχείο του συνολικής επιβάρυνσης αντισταθμίζει την πιο πάνω μείωση, ανατρέποντας παράλληλα όλα τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των ληφθέντων μέτρων και κατά πόσο αυτή επηρεάζεται από τη πολυπλοκότητα των πιο πάνω εννοιών εξαρτάται και από την βαρύτητα που δίνουν οι επιχειρηματικές μονάδες και υποψήφιοι επενδυτές στα ανωτέρω επιμέρους στοιχεία. Αυτό δυσκολεύει ακόμη περισσότερο την εκτίμηση τόσο της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης όσο και το πώς αυτή επηρεάζεται από τα ληφθέντα μέτρα και αποφάσεις.

Εξαιτίας της ποικιλομορφίας αυτής που παρουσιάζει η έννοια της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης και του βαθμού δυσκολίας με τον οποίο συνδέεται η προσπάθεια υπολογισμού της, έχουν επινοηθεί μεγέθη που λειτουργούν ως εργαλείο μέτρησης και σύγκρισης των επιμέρους συνολικών φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται σε κάθε κράτος μέλους. Παραδείγματα τέτοιου είδους μεγεθών είναι ο Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής (Total Tax Rate – TTR) που επιβάλλεται από την εκάστοτε υφιστάμενη φορολογική νομοθεσία, ο Μέσος Αποτελεσματικός Συντελεστής Φορολογίας (Average Efficient Tax Rate – AETR), χωρίς φυσικά τα μεγέθη αυτά να εξαντλούνται εδώ. Με τον Συνολικό Φορολογικό Συντελεστή εξασφαλίζεται μια πολύ καλύτερη και σαφή εικόνα του φορολογικού βάρους, ανεξαρτήτως πηγής, με το οποίο επιβαρύνεται ήδη μια οικονομική μονάδα ή επρόκειτο να επιβαρυνθεί μια μελλοντική επενδυτική απόφαση.

Φυσικά όπως έχει αναφερθεί αρκετές φορές στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, και όχι μόνο, δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι μια οικονομία με σχετικά χαμηλό επίπεδο συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης αποτελεί παράλληλα και το καταλληλότερο και ιδανικό προορισμό για μια επιχειρηματική μονάδα καθώς άλλοι παράγοντες φορολογικού ή και μη φορολογικού χαρακτήρα μπορεί να λειτουργούν ανασταλτικά, για παράδειγμα ένα ασταθές φορολογικό ή οικονομικό ακόμη και πολιτικό περιβάλλον. Μια τέτοια κατάσταση αυξάνει κατά κάποιο τρόπο τη συνολική φορολογική επιβάρυνση μέσω των συχνών μεταβολών και προσαρμογών κλπ.

Εν κατακλείδι ο προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης μιας επιχειρηματικής μονάδας, ξεφεύγοντας από τα στενά όρια του ονομαστικού συντελεστή, αποτελεί μια αρκετά πολύπλοκη διαδικασία. Αποσκοπώντας σε μια σύντομη παρουσίαση των υφιστάμενων μεγεθών συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης μέσω του συνολικού φορολογικού συντελεστή (Total Tax Rate) παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα σημαντικά στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, τα οποία συνθέτουν και συμβάλουν στη διαμόρφωση μιας πρώτης γνώμης σχετικά με την εξέλιξη των εν λόγω μεγεθών και τη συνδυαστική τους ερμηνεία. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται ο αριθμός των φορολογικών πληρωμών, το σύνολο των ετήσιων πληρωμών φόρων ως ποσοστό των εμπορικών κερδών και μεταξύ άλλων και το συνολικό ποσό των φόρων και άλλων υποχρεωτικών συνεισφορών στην πληρωμή των οποίων υποχρεούται μια επιχειρηματική μονάδα στην εκάστοτε χώρα μέλος. Αξίζει να σημειωθεί ότι μέσω των απαραίτητων ωρών για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχειρηματικής μονάδας μπορούν να εξαχθούν κάποια αρχικά συμπεράσματα σχετικά με το μέγεθος της υπάρχουσας γραφειοκρατίας σε κάθε κράτος, μέγεθος σημαντικό για την προσέλκυση επενδύσεων και για την οικονομική ανάπτυξη.

Πίνακας ΙΧ: Η πραγματική φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα και τα λοιπά κράτη μέλη της ΕΕ.

Κράτος Μέλος της Ε.Ε.	Πληρωμές φόρων σε ετήσια βάση	Απαιτούμενες ώρες	Ποσό φόρων ως % των εμπορικών κερδών	Εργοδοτικές εισφορές (%)	Λοιποί Φόροι (%)	Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής (%)
Αυστρία (A)	22	170	15,7	34,6	5,2	55,5
Βέλγιο (BE)	11	156	4,8	50,4	1,8	57
Βουλγαρία (BG)	17	616	4,6	20,5	3,9	29
Γαλλία (F)	7	132	8,2	51,7	5,9	65,8
Γερμανία (D)	16	215	22,9	22	3,3	48,2
Δανία (DK)	9	135	21,9	3,6	3,7	29,2
Ελλάδα (EL)	10	224	13,9	31,7	1,6	47,2
Εσθονία (EST)	7	81	8	39,2	2,4	49,6
Ηνωμένο Βασίλειο (GB)	8	110	23,2	10,8	3,3	37,3

«Συγκριτική ανάλυση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Ιρλανδία (IRL)	9	76	11,9	11,6	3	26,5
Ισπανία (E)	8	197	20,9	34,9	0,7	56,5
Ιταλία (I)	15	285	22,8	43,4	2,4	68,6
Κάτω Χώρες – Ολλανδία (NL)	9	134	20,9	17,9	1,7	40,5
Κύπρος (CY)	27	149	9,4	11,6	2,2	23,2
Λετονία (LV)	7	293	6,5	27,2	4,8	38,5
Λιθουανία (LT)	11	175	0	35,1	3,6	38,7
Λουξεμβούργο (L)	22	59	4,1	15,4	1,6	21,1
Μάλτα (M)	-	-	-	-	-	-
Ουγγαρία (H)	14	277	16,7	34,4	2,2	53,3
Πολωνία (PL)	29	325	17,7	22,1	2,5	42,3
Πορτογαλία (P)	8	298	14,9	26,8	1,6	43,3
Ρουμανία (RO)	113	222	10,4	32,3	2,2	44,9
Σλοβακία (SK)	31	257	7	39,6	2,1	48,7
Σλοβενία (SLO)	22	260	14,8	18,2	2,4	35,4
Σουηδία (S)	2	122	16,4	36,6	1,6	54,6
Τουρκία ⁴¹	15	223	17	23,1	4,4	44,5
Τσεχική Δημοκρατία (CZ)	12	557	7,4	38,4	3	48,8
Φιλανδία (FIN)	8	243	15,9	27,7	1	44,6

Πηγή: World Bank & International Finance Corporation, Doing Business Survey, “Paying Taxes 2011” , PwC publications

Από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα είναι φανερό ότι τα μεγέθη του συνολικού φορολογικού συντελεστή ανάμεσα στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής

⁴¹ Η Τουρκία δεν αποτελεί κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο στη παρούσα εργασία αποτελεί αντικείμενο μελέτης εξαιτίας της έντονης επενδυτικής δραστηριότητας σε αυτήν και στο ότι αποτελεί βασικό ανταγωνιστή της χώρας μας

Ένωσης⁴² κυμαίνεται μεταξύ 21,1% και 68,6% των κερδών από εμπορική δραστηριότητα. Συγκεκριμένα το χαμηλότερο ποσοστό συναντάται στο Λουξεμβούργο ενώ το υψηλότερο στη χώρα της Ιταλίας. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση των Σκανδιναβικών χωρών της Σουηδίας και Φιλανδίας οι οποίες ενώ έχουν αρκετά χαμηλότερο αριθμό πληρωτέων φόρων σε σύγκριση με άλλων χωρών παρουσιάζουν ταυτόχρονα από τους υψηλότερους συνολικούς συντελεστές φορολόγησης, χωρίς αυτό να λειτουργεί ανασταλτικά στην άσκηση της επιχειρηματικής δράσης καθώς οι εν λόγω χώρες χαρακτηρίζονται από υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Το υψηλό αυτό ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης της Ελλάδας θα πρέπει να απασχολήσει την πολιτική και φορολογική ηγεσία του κράτους με στόχο την εύρεση της κατάλληλης μεθόδου για τη μείωση του. Ένα τέτοιο υψηλό ποσοστό δεν συμβάλλει στην άνθηση της επιχειρηματικότητας και κατ'έπекταση και στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας, κυρίως σε περιόδους οικονομικής δυσχέρειας. Εκτός της επίπτωσης αυτής μια υψηλή πραγματική φορολογική επιβάρυνση δημιουργεί και άλλου είδους στρεβλώσεις στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον της χώρας. Η αδυναμία των επιχειρηματικών μονάδων να αντεπεξέλθουν στη υψηλή αυτή φορολογία αυξάνει τα φαινόμενα της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής τα οποία δημιουργούν υψηλά ελλείμματα. Τα ελλείμματα αυτά θα κληθούν να καλυφτούν από το γενικότερο κοινωνικό σύνολο επιβαρύνοντας το εν τέλει ακόμη περισσότερο.. Η υψηλή αυτή πραγματική φορολόγηση διώχνει τις επιχειρήσεις προς τα γειτονικά και ευνοϊκότερα φορολογικά πλαίσια δημιουργώντας περαιτέρω προβλήματα στην εγχώρια οικονομία. Ο επιχειρηματικός κόσμος και γενικότερα το κοινωνικό σύνολο δεν είναι πρόθυμο να δεχτεί μια τέτοια υψηλή φορολογική επιβάρυνση από τη στιγμή που αυτή δεν μεταφράζεται σε ανάλογες παροχές και διευκολύνσεις, οι οποίες απουσιάζουν λόγω αδυναμίας του κρατικού μηχανισμού. Χαρακτηριστικό παράδειγμα «αποδεκτής» υψηλής φορολογίας είναι οι χώρες της Σκανδιναβίας όπως έχει προαναφερθεί.

2.10.1 Η Σχέση Φορολογικών Εσόδων και Συνολικών Εσόδων ως Δείκτης της Συνολικής Φορολογικής Επιβάρυνσης.

Δεν θα μπορούσε να παραληφθεί, στα πλαίσια μιας προσπάθειας μελέτης και σύγκρισης φορολογικών συστημάτων, η εξέταση της σχέσης και της αναλογίας που υπάρχει ανάμεσα στο ύψος των κρατικών φορολογικών εσόδων και των συνολικών κρατικών εσόδων. Τόσο η σχέση αυτή όσο και η αναλογία μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών αποτελεί μια σημαντική πηγή πληροφοριών και ενδείξεων όσον αφορά το μέγεθος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που υφίστανται οι επιχειρηματικές

⁴² Τα συγκεκριμένα στοιχεία όσον αφορά λοιπές χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης παγκοσμίως βλέπε ιστοσελίδα www.doingbusiness.org

μονάδες της εκάστοτε χώρας μέλους. Δεν είναι λίγες οι φορές άλλωστε που η σχέση αυτή έχει λειτουργήσει σαν εργαλείο σύγκρισης και αξιολόγησης των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων και μηχανισμών. Αποτελεί πηγή σημαντικών πληροφοριών όσον αφορά το ύψος της επιβληθείσας συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ακόμη και του βαθμού αποτελεσματικότητας του εκάστοτε κρατικού φορολογικού μηχανισμού. Η εξέταση της σχέσης αυτής συμβάλλει στην εξαγωγή συμπερασμάτων όσον αφορά τη κατανομή του συνολικού φορολογικού βάρους σε άμεσους και έμμεσους φόρους, μέσω της εξέτασης του ύψους των σχετικών κονδυλίων, βγάζοντας συμπεράσματα και για το κοινωνικό χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος και τον τρόπο με τον οποίο κατανέμεται το φορολογικό βάρος ανάμεσα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Τα όσα αναφέρονται παρακάτω και οι σχετικοί υπολογισμοί που γίνονται σχετικά με το ύψος των εν λόγω μεγεθών στη περίπτωση της Ελλάδας στηρίζονται σε επίσημα στοιχεία όπως αυτά έχουν δημοσιευθεί στον ετήσιο Απολογισμό του Κράτους για το οικονομικό έτος 2009⁴³. Όπως παρουσιάζεται στο σχετικό πίνακα εσόδων που παρατίθεται στον δελτίο απολογισμού για το οικονομικό έτος 2009 το συνολικό ύψος των εσόδων από τη φορολογία, φυσικών και νομικών προσώπων, εκφρασμένο ως ποσοστό των συνολικών εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού ανέρχεται σε 32,83% αυτών, ενώ παράλληλα αποτελούν σχεδόν το 93,10% του συνόλου των τακτικών εσόδων που εισπράττει το κράτος. Σε απόλυτα νούμερα τα συνολικά φορολογικά έσοδα ανέρχονται σε 49.725.082.243,81 ευρώ στο σύνολο των 151.483.218.081,63 ευρώ εσόδων τακτικού προϋπολογισμού⁴⁴.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι αντίστοιχα ποσά φορολογικών εσόδων ως ποσοστό των συνολικών κρατικών εσόδων για το προηγούμενο οικονομικό έτος 2008 βρισκόντουσαν σε αρκετά υψηλότερα επίπεδα όπως φαίνεται και στο παρακάτω πίνακα. Βασική, μεταξύ άλλων αιτία, για τη μείωση αυτή αποτελεί και οι δυσχερείς οικονομικές συνθήκες στις οποίες έχουν επέλθει χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ αυτών και η Ελλάδα.

⁴³ Ο απολογισμός του κράτους είναι διαθέσιμος στην σελίδα του Υπουργείου Οικονομικών www.minfin.gr/budget/2011/apolog/index.html και στην ιστοσελίδα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

⁴⁴ Τα συγκεκριμένα ποσά αναφέρονται στα προ μείωσης λόγω επιστροφών ποσά όπως παρουσιάζονται στο σχετικό πίνακα.

Πίνακας Χ: Πίνακας κρατικών εσόδων ανά κατηγορία οικονομικού έτους 2009.

ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΕΣΟΔΟΥ	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	
	ΠΡΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ	ΜΕΤΑ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	49.725.082.243,81	44.797.872.236,99
ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	3.718.277.965,44	3.693.074.251,83
ΣΥΝΟΛΟ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	53.443.360.209,25	48.490.946.488,82
ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	97.984.561.070,00	97.984.561.070,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΙΚΑ ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	55.296.802,38	55.296.802,98
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	151.483.218.081,63	146.530.804.361,20
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ	182.788.079,30	182.788.079,30
ΒΟΗΘΕΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	1.857.554.365,09	1.857.554.365,09
ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ Π.Δ.Ε.	7.271.649.275,56	7.271.649.275,56
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Π.Δ.Ε.	9.311.991.719,95	9.311.991.719,95
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	160.795.209.801,58	155.842.796.081,15

Πηγή: Κρατικός Απολογισμός Οικονομικού Έτους 2009, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Τα υψηλά αυτά ποσοστά αναδεικνύουν την άμεση και στενή σχέση της φορολογίας με τα κρατικά έσοδα προσδιορίζοντας την ως βασικό εργαλείο εξασφάλισης του μεγαλύτερου μέρους των κρατικών εσόδων.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι αντίστοιχα ποσά φορολογικών εσόδων ως ποσοστό των συνολικών κρατικών εσόδων για το προηγούμενο οικονομικό έτος 2008 βρισκόντουσαν σε αρκετά υψηλότερα επίπεδα όπως φαίνεται και στο παρακάτω πίνακα. Βασική, μεταξύ άλλων αιτία, για τη μείωση αυτή αποτελεί και οι δυσχερείς οικονομικές συνθήκες στις οποίες έχουν επέλθει χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταξύ αυτών και η Ελλάδα.

Πίνακας ΧΙ: Πίνακας κρατικών εσόδων ανά κατηγορία οικονομικού έτους 2008.

ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΕΣΟΔΟΥ	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	
	ΠΡΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ	ΜΕΤΑ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	51.085.279.690,73	47.452.254.621,73
ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	4.248.789.527,14	4.227.908.845,52
ΣΥΝΟΛΟ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	55.334.069.217,87	51.680.163.467,25
ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	65.070.158.712,57	65.070.158.712,57
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΙΚΑ ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	553.703.152,16	553.703.152,16
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	120.957.931.082,60	117.304.025.331,98
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ	349.878.835,49	349.877.686,11
ΒΟΗΘΕΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	4.668.299.461,64	4.668.299.461,64
ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ Π.Δ.Ε.	4.590.493.093,86	4.590.493.093,86

ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Π.Δ.Ε.	9.608.671.390,99	9.608.670.241,61
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	130.566.602.473,59	126.912.695.573,59

Πηγή: Κρατικός Απολογισμός Οικονομικού Έτους 2008, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Εν μέρει η υστέρηση αυτή οφείλεται και στη σημαντική μείωση του συντελεστή εταιρικής φορολογίας στην οποία έχει προχωρήσει ο φορολογικός νομοθέτης ως εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης και προσέλκυσης επενδύσεων. Με τον τρόπο αυτό θα επιτυγχάνονταν μια αύξηση του συνολικού κύκλου εργασιών με στόχο την αύξηση του μεγέθους της φορολογικής βάσης. Ωστόσο παρατηρώντας την εξέλιξη των φορολογικών εσόδων από νομικά πρόσωπα τα οποία παρουσιάζουν μια μειωτική, σε απόλυτους αριθμούς, τάση είναι φανερό ότι αυτό δεν έχει επιτευχθεί συρρικνώνοντας ακόμη περισσότερο τα φορολογητέα κρατικά έσοδα.

Σε μεγάλο βαθμό όμως αυτό οφείλεται στη μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή που παρατηρείται στην Ελλάδα ως ακόμη μια ένδειξη ύπαρξης αδυναμιών στο ελληνικό φορολογικό σύστημα και στη λειτουργία του. Φυσικά αυτή η υστέρηση οδηγεί σε μεγαλύτερη ανάγκη για κρατικά έσοδα οδηγώντας σε μια περαιτέρω αύξηση της φορολογίας, δημιουργώντας παράλληλα ένα φαύλο κύκλο.

2.10.2 Η Κατανομή της Συνολικής Φορολογικής Επιβάρυνσης σε Άμεσους και Έμμεσους Φόρους.

Ένα δεύτερο στοιχείο, εκτός του απόλυτου μεγέθους των φορολογικών εσόδων, το οποίο λαμβάνεται υπόψη στη προσπάθεια αξιολόγησης του ισχύοντος φορολογικού συστήματος της εκάστοτε χώρας είναι η κατανομή των συνολικών φορολογικών εσόδων στις διαφορετικές ομάδες φόρων και η μεταξύ τους σχέση των μεγεθών αυτών. Η διάκριση αυτή και η ταξινόμηση των εσόδων ανάλογα με τη κατηγορία φόρων από την οποία προέρχονται είναι εξίσου σημαντική καθώς μέσα από την ανάλυση αυτή μπορούν να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με το επιβληθέν φορολογικό βάρος και τις στρεβλώσεις που προκαλούνται.

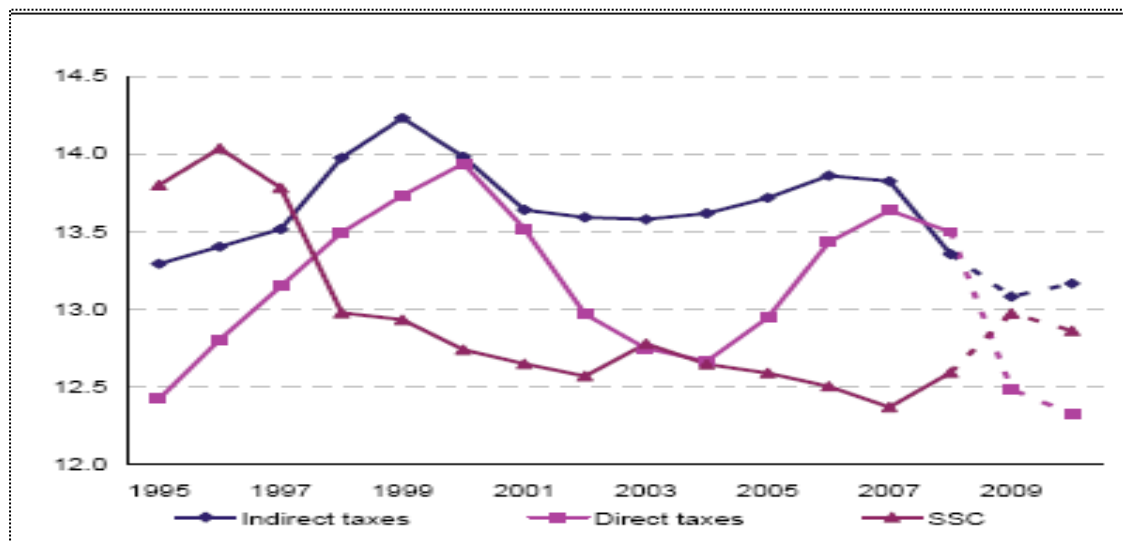
Από το σχετικό πίνακα που παρατίθεται στο δελτίο απολογισμού οικονομικού έτους 2009 διαπιστώνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των τελικώς εισπραχθέντων φορολογικών εσόδων προέρχεται από την επιβολή έμμεσων φόρων σε ποσοστό το οποίο ανέρχεται περίπου στο 56,88 %⁴⁵ αυτών και το υπόλοιπο 43,12% να προέρχεται από την επιβολή των άμεσων φόρων. Η εν λόγω σχέση ανάμεσα στα έσοδα από άμεσους και έμμεσους φόρους δεν αποτελεί, για τους περισσότερους τουλάχιστον, έκπληξη, από τη στιγμή που μια παρόμοια πολιτική ακολουθείται γενικότερα εντός των πλαισίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως μια ένδειξη του υψηλού

⁴⁵ Τα εν λόγω ποσοστά έχουν υπολογισθεί λαμβάνοντας υπόψη τα εισπραχθέντα μετά τη μείωση επιστροφών ποσών όπως αυτά δημοσιεύθηκαν στο δελτίο.

βαθμού εναρμόνισης των κρατών μελών απέναντι σε θέματα φορολογίας. Η σχέση αυτή και η ενοποιημένη πολιτική φαίνεται και στο ακόλουθο διάγραμμα στο οποίο παρουσιάζονται η αναλογία των άμεσων, έμμεσων φόρων καθώς και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης ως ποσοστό % επί του ΑΕΠ στο σύνολο των 27 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η στροφή αυτή προς την επιβολή περισσότερων έμμεσων φόρων παρόλο που είναι περισσότερο κοινωνικά άδικοι μπορεί να δικαιολογηθεί στηριζόμενοι σε αρκετά επιχειρήματα. Οι έμμεσοι φόροι μπορεί να είναι περισσότερο κοινωνικά άδικοι αλλά από την άλλη πλευρά είναι περισσότερο ανθεκτικοί στις διακυμάνσεις της οικονομικής δραστηριότητας σε σύγκριση με τους άμεσους φόρους οι οποίοι συνδέονται πιο άμεσα με τη κερδοφορία των επιχειρηματικών μονάδων, η φορολογία των οποίων μελετάται στη παρούσα μελέτη, κάνοντας τους παράλληλα πιο ευαίσθητους απέναντι στις μεταβολές της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας. Η σπουδαιότητα και η χρησιμότητα μιας τέτοιας ιδιότητας γίνεται ακόμη περισσότερο μεγαλύτερη σε δύσκολες από πλευράς οικονομίας περιόδους όπως αυτή που διανύει μεγάλος αριθμός χωρών μελών

Γράφημα Ι : Άμεσοι, έμμεσοι φόροι και ασφαλιστικές εισφορές ως ποσοστό % του ΑΕΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση



Πηγή: Commission

Περιορίζοντας τον ενδιαφέρον όλων κυρίως στη φορολόγηση της άσκησης, με οποιαδήποτε μορφή, επιχειρηματικής δραστηριότητας θα πρέπει να σημειωθεί ότι το 2,11% περίπου των συνολικών εσόδων από την επιβολή άμεσων φόρων, ήτοι ποσό 452.602.744,05 ευρώ, προέρχεται από την άμεση φορολογία των υποκείμενων νομικών προσώπων. Φυσικά το μέγεθος αυτό δεν αποτελεί καθρέφτη της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που αντιμετωπίζουν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, καθώς στο μέγεθος αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται το ύψος των φορολογικών προστίμων που

επιβάλλονται πολύ συχνά, μετά από την διενέργεια φορολογικού ελέγχου, στις επιχειρήσεις.

Ένα άλλο πρόσφατο, λόγω της οικονομικής κατάστασης της χώρας μας, μέγεθος το οποίο αυξάνει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του υποκείμενου στο φόρο είναι η επιβολή έκτακτης εισφοράς, η οποία υπολογίζεται επί των δηλωθέντων καθαρών κερδών της επιχείρησης. Σύμφωνα πάντα με τα στοιχεία που παρουσιάζονται στο κρατικό απολογισμό για το 2009 το συνολικό ύψος της έκτακτης εισφοράς ανέρχεται περίπου στο 21,7% του συνόλου φόρου εισοδήματος που έχει επιβληθεί στα νομικά πρόσωπα. Είναι κατανοητό επομένως ότι ο πραγματικός συντελεστής επιβολής φόρου είναι υψηλότερος από το ονομαστικό βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος. Όπως έχει ήδη διατυπωθεί υψηλό μερίδιο στο φορολογικό βάρος, με το οποίο επιβαρύνονται τα ασκούντα επιχειρηματική δραστηριότητα πρόσωπα, κατέχουν και τα πρόστιμα τα οποία επιβάλλονται λόγω φορολογικών παραβάσεων και παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αυτό φαίνεται και από το ύψους του ποσού που καταβλήθηκε για τέτοιου είδους πρόστιμα και παραβάσεις το οποίο σε απόλυτο νούμερο ανέρχεται σε 59.403.036,25⁴⁶ ευρώ ήτοι στο 1,20% των συνολικών κρατικών εσόδων από την επιβολή φόρου εισοδήματος στο σύνολο των νομικών προσώπων.

Όσον αφορά το συνολικό ύψος των εν λόγω επιβληθέντων προστίμων είναι αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχει μεγάλη αρκετά σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ των αρχικά προϋπολογισθέντων και τελικώς βεβαιωθέντων ποσών, όπως παρουσιάζονται τα δεδομένα στο σχετικό πίνακα και αντίστοιχους κωδικούς. Η μεταβλητότητα αυτή των μεγεθών αποτελεί μια ακόμη ένδειξη της ύπαρξης ενός μη ανταγωνιστικού και φιλικού προς τις επενδύσεις φορολογικό σύστημα. Ένα αβέβαιο οικονομικό γενικότερα περιβάλλον στο οποίο καλούνται να δραστηριοποιηθούν οι επιχειρήσεις χωρίς να είναι σε θέση να γνωρίζουν με ικανοποιητικό βαθμό σιγουριάς το ύψος του συνολικού φόρου και λοιπών φορολογικών επιβαρύνσεων που θα κληθούν να καλύψουν. Με αυτό τον τρόπο αδυνατούν να προϋπολογίσουν και να σχεδιάσουν τις μελλοντικές τους επιχειρηματικές κινήσεις.

Δυστυχώς δεν είναι καθόλου παράλογο να υποστηρίξει κανείς ότι η μεταβλητότητα αυτή μεταξύ προϋπολογισθέντων και βεβαιωθέντων ποσών οφείλεται και στον εισπρακτικό ρόλο που καλείται να παίξει πολύ συχνά ο φορολογικός μηχανισμός αλλά και της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος γεγονός που οδηγεί τις επιχειρήσεις σε παραλείψεις και παρατυπίες με αποτέλεσμα την επιβολή επιπλέον προστίμων. Ένα τέτοιο αβέβαιο όμως περιβάλλον κάθε άλλο παρά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής δεν συμβάλλουν.

⁴⁶ Αποτελεί το άθροισμα των βασικών κωδικών «3731 Πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ κατόπιν ρυθμίσεων» και «3732 Πρόστιμα επιβαλλόμενα από τους οικονομικούς εφόρους για παραβάσεις ΚΒΣ.»

Κεφάλαιο 3:

Η Φορολογία των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3.1 Η Φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων και επιτηδευματιών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο προηγούμενο κεφάλαιο έγινε μια παρουσίαση του πλαισίου στο οποίο στηρίζεται η φορολόγηση των επιχειρηματικών μονάδων και λοιπών επιτηδευματιών στην περίπτωση της Ελλάδας. Στην ενότητα αυτή επιχειρείται μια παρουσίαση των αντίστοιχων φορολογικών πλαισίων των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με απώτερο σκοπό μια πρώτη και ουσιαστική σύγκριση των φορολογικών συστημάτων που έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει τα κράτη μέλη. Στα πλαίσια της μελέτης αυτής έχει ενταχθεί και η χώρα της Τουρκίας, παρόλο που δεν αποτελεί μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η επιλογή αυτή στηρίζεται τόσο στο γεγονός ότι αποτελεί υποψήφιο κράτος μέλος αλλά κυρίως λόγω της σημαντικής πορείας και εξέλιξης που παρουσιάζει η δομή του φορολογικού της πλαισίου και της επιρροής που ασκεί γενικότερα ως ένας από τους βασικούς «φορολογικούς» ανταγωνιστές της Ελλάδας στη προσπάθεια της οικονομικής ανάπτυξης.

Είναι σίγουρο και αναμενόμενο ότι το κάθε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει προσαρμόσει και επιδιώκει να προσαρμόζει κάθε φορά τόσο τη δομή όσο και τα χαρακτηριστικά του φορολογικού του συστήματος στις δικές του κάθε φορά ανάγκες. Στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής, ωστόσο, παρουσιάζονται περιορισμοί όσον αφορά τα εργαλεία και τις δυνατότητες επιλογής και δράσης που έχει στη διάθεση του κάθε κράτος μέλος. Βασική αιτία ύπαρξης των περιορισμών αυτών, αποτελεί το γεγονός ότι εντός των πλαισίων και κανόνων λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης τίθενται κάποιοι κοινοί στόχοι, κανόνες λειτουργίας και συνθήκες κάτω από τις οποίες επιδιώκεται η εξέλιξη και η εναρμόνιση των ακολουθουμένων πολιτικών και διαδικασιών.

Από την άλλη πλευρά εκτός των διαφοροποιήσεων που παρουσιάζουν μεταξύ τους τα επιμέρους φορολογικά συστήματα, λόγω των ξεχωριστών και ιδιαίτερων αναγκών που παρουσιάζει το κάθε κράτος, με βασική διαφορά την αναλογία των επιβληθέντων φόρων σε άμεσους και έμμεσους φόρους, υπάρχουν κάποιες κοινές πολιτικές που ακολουθούν ως οδηγό οι ηγεσίες των χωρών κυρίως σε μακροχρόνιο ορίζοντα. Η ύπαρξη της κοινής αυτής πολιτικής γραμμής οφείλεται κατά κύριο λόγο στην υποχρέωση που έχουν αναλάβει τα κράτη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παραδείγματα τέτοιου είδους δεσμεύσεων είναι η υποχρέωση των επιμέρους κυβερνήσεων να συμμορφωθούν ως προς ορισμένους δημοσιονομικούς κανόνες, η επίτευξη συγκεκριμένων οικονομικών και κοινωνικών δεικτών, η εξέλιξη και το

νοικοκύρεμα των δημόσιων δαπανών και κατ'έκταση του δημοσίου χρέους και ελλείμματος κλπ. Δεν θα πρέπει να αγνοείται φυσικά η σημασία και ο ρόλος της ύπαρξης του ανεπιθύμητου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών.

Είναι σημαντικό και δεν θα πρέπει να αγνοείται η δυσκολία η οποία συνδέεται με τη προσπάθεια σύγκρισης 28 διαφορετικών, ήτοι των 27 χωρών μελών και επιπλέον ενός της Τουρκίας, εξαιτίας της διαφοροποίησης που αυτά παρουσιάζουν μεταξύ τους. Με στόχο την επίλυση του συγκεκριμένου προβλήματος αλλά και μια πιο ορθή και αποτελεσματική σύγκριση έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται διάφορα σημαντικά εργαλεία και δείκτες φορολογικής επιβάρυνσης όπως είναι Τεκμαρτοί Συντελεστές Φορολογίας (Implicit Tax Rates) ή ο λόγος φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ του κάθε κράτους μέλους, τα οποία έρχονται να προστεθούν σε αυτά που έχουν ήδη αναφερθεί σε προηγούμενες ενότητες.

Ως πρώτο βήμα μιας τέτοιας σύγκρισης παρατίθενται ακολούθως βασικά χαρακτηριστικά της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρηματικών μονάδων που ακολουθούνται σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εν λόγω παρουσίαση περιορίζεται στην παρουσίαση του συντελεστή επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου αλλά και το συντελεστή επιβολής τυχόν συμπληρωματικών φόρων όπου αυτοί επιβάλλονται. Επιπλέον, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο και χρήσιμο, παρουσιάζονται και τυχόν άλλες επιβαρύνσεις οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα του φόρου και λοιπές, πλην των ασφαλιστικών, υποχρεωτικές εισφορές. Τέλος για τη απόκτηση μιας πιο ολοκληρωμένης εικόνας και άποψης παρουσιάζονται ειδικά και πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα, όπου αυτά εφαρμόζονται, για ορισμένες κατηγορίες επιχειρηματικών μονάδων. Συγκεκριμένα ανά χώρα μέλος έχουμε:

Αυστρία (ΑΤ) :

Βασικός συντελεστής επιβολής φόρου εταιρειών⁴⁷ (Körperschaftsteuer) είναι το **25%** και αφορά το σύνολο των υποκείμενων επιχειρηματικών μονάδων σε εταιρικό φόρο.

Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός της συνόρων της Αυστρίας.

Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελούν συγκεκριμένες περιπτώσεις εσόδων από επενδύσεις με δικαιούχους κυρίως ιδρύματα όπου επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής ίσος με **12,5%** ήτοι με το μισό του βασικού συντελεστή.

Τέλος να σημειωθεί ότι έχει θεσπιστεί ένα ελάχιστο ποσό φόρου το οποίο καταβάλλουν τα υποκείμενα στον εταιρικό φόρο πρόσωπα. Το ύψος του οποίου διαφοροποιείται ανάλογα με τη νομική μορφή του υποκείμενου. Λειτουργεί ως

⁴⁷ 1988 Corporation Tax Law, BGBI No 401/1988 βάσει τροποποίησης νόμου No 100/2006.

προκαταβολή φόρου και συμψηφίζεται με τις μελλοντικά βεβαιωμένες φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Βέλγιο (BE) :

Ο φόρος εισοδήματος εταιρειών⁴⁸ (Impôts sur le revenu des sociétés / Belastingen op het inkomen van ondernemingen) υπολογίζεται βάσει του κύριου φορολογικού συντελεστή 33%.

Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ανεξαρτήτως της μορφής που έχει λάβει.

Πλέον του κύριου φόρου υπολογίζεται με βάση αυτόν και ένας δεύτερος συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3%. Συνεπώς ο πραγματικός συνολικός συντελεστής υπολογισμού του εταιρικού φόρου ανέρχεται σε **33,99%**.

Περίπτωση ειδικής φορολογικής μεταχείρισης αποτελούν οι μικρομεσαίες, όπως αυτές ορίζονται, επιχειρήσεις οι οποίες και φορολογούνται με μειωμένο προοδευτικό συντελεστή πλέον του συμπληρωματικού φόρου του 3%. Ο μειωμένος αυτός συντελεστής κυμαίνεται από **24,98%** μέχρι **35,54%**.

Βουλγαρία (BG) :

Το φορολογικό σύστημα της Βουλγαρίας προβλέπει έναν κατ' αποκοπή (flat rate) συντελεστή επιβολής φόρου εταιρειών⁴⁹ (Корпоративен данък) ίσος με **10%**. Έναν από τους χαμηλότερους συντελεστές εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ανεξάρτητα της νομικής μορφής με την οποία ασκούνται.

Δεν προβλέπεται καμία άλλη επιβολή πρόσθετου φόρου ή άλλης μορφής επιβάρυνση για τα υποκείμενα στον εταιρικό φόρο πρόσωπα.

Γαλλία (FR) :

Η βασικός συντελεστής επιβολής φόρου εταιρειών⁵⁰ (Impôt sur les sociétés) ανέρχεται σε **33,33%**. Υποκείμενα του εν λόγω φόρου είναι το σύνολο των μορφών άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ειδική περίπτωση φορολογικής αντιμετώπισης αποτελούν οι δημόσιες επιχειρήσεις και μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που συμμετέχουν σε εμπορική ή βιομηχανική δραστηριότητα. Ειδική φορολογική αντιμετώπιση έχουν και οι μικρομεσαίες, όπως αυτές χαρακτηρίζονται βάσει κριτηρίων, καθώς και νέες

⁴⁸ Income Tax Code, articles 179-219 bis. Programme law of 24.12.2002 (B.O.J. 31.12.2002)

⁴⁹ Promulgated, State Gazette No. 105/22.12.2006

⁵⁰ Articles 205 et seq. of the General Tax Code (Code général des impôts)

επιχειρήσεις οι οποίες φορολογούνται με συντελεστή **15%**. Βασική προϋπόθεση ένταξης στην ειδική αυτή περίπτωση είναι η συμμετοχή φυσικών προσώπων σε αυτές με κατά τουλάχιστον 70% και με συνολικό εισόδημα που δεν ξεπερνά τα 7.630.000,00 €.

Επιπλέον φορολογική επιβάρυνση με συντελεστή **3,3%** επί του βασικού προβλέπεται στις περιπτώσεις επιχειρηματικών μονάδων με συνολικό φορολογητέο εισόδημα άνω των 7.630.000 €. Στις περιπτώσεις αυτές ο συντελεστής εταιρικής φορολογίας ανέρχεται σε **34,43%**.

Γερμανία (DE) :

Ο κύριο εταιρικός φόρος ⁵¹ (Körperschaftsteuer) στη Γερμανία υπολογίζεται με την επιβολή συντελεστή ίσο με **15%**. Υποκείμενα της εταιρικής φορολογίας είναι το σύνολο των εταιρικής μορφής επιχειρηματικών δράσεων που δραστηριοποιούνται στη Γερμανία.

Σημαντικό στοιχείο του γερμανικού φορολογικού συστήματος είναι το γεγονός της εξαίρεσης από την επιβολή του εταιρικού φόρου των προσωπικών επιχειρήσεων των οποίων το συνολικό φορολογητέο εισόδημα φορολογείται σε επίπεδο φυσικού προσώπου – εταίρου με συντελεστή **42%**.

Ωστόσο πλέον του βασικού εταιρικού φόρου τα υποκείμενα στον εταιρικό φόρο επιβαρύνονται και με δύο επιπλέον συμπληρωματικούς φόρους. Συγκεκριμένα οι εν λόγω επιπλέον επιβαρύνσεις είναι: α) φόρος αλληλεγγύης με συντελεστές από **14%** έως **17%** και β) δημοτικός φόρος συναλλαγών με συντελεστή **5,5%**. Με τον τρόπο αυτό η συνολική φορολογική επιβάρυνση ανέρχεται ανάμεσα σε **29,8%** και **32,8%**.

Δανία (DK) :

Ο βασικός εταιρικός φόρος ⁵² (Selskabsskat) στη Δανία υπολογίζεται με συντελεστή **25%**. Υποκείμενα στον εταιρικό φόρο είναι το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δράσης εντός συνόρων της Δανίας.

Εκτός του βασικού εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται από το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα οποιαδήποτε άλλης μορφής συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα της Δανίας επιτρέπεται ο συμψηφισμός ζημιών προς υπολογισμό των φορολογητέων κερδών όσον αφορά ημεδαπές επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου

⁵¹ Corporate Income Tax Act 2002 (BGBl I, p. 4144) & Corporate Tax Implementing Ordinance 1996

⁵² Statutory Notice No 1037, 2007.

Ελλάδα (EL) :

Όπως έχει ήδη σημειωθεί και αναλυθεί για το προσδιορισμό του συνολικού εταιρικού φόρου τα υποκείμενα, όπως αυτά ρητά ορίζονται, σε αυτόν πρόσωπα διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες υποκειμένων, για κάθε μια από τις οποίες προβλέπεται και διαφορετικός συντελεστής. Συγκεκριμένα:

Τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 στα οποία συμπεριλαμβάνονται οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ. επιβάλλεται φόρος, μετά και τις τροποποιήσεις που εισήχθησαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010, φορολογούνται με συντελεστή **25%** εισάγοντας παράλληλα ένα γενικό κανόνα φορολόγησης των προσώπων αυτών.

Εξαίρεση αποτελούν οι κάτωθι περιπτώσεις όπου και επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **20%**.

α) Τα κέρδη των Ομορρύθμων Εταιρειών που αντιστοιχούν σε εταίρους φυσικά πρόσωπα και μόνο.

β) Τα κέρδη των Ετερόρρυθμων Εταιρειών που αντιστοιχούν σε ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και μόνο αυτά.

Μετά τη φορολόγηση των ως άνω κερδών, εκτός της επιχειρηματικής αμοιβής⁵³, στο όνομα της εταιρείας εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση για τα εν λόγω μεγέθη.

✍ Τα υποκείμενα του άρθρου 101 § 1 του Ν. 2238/1994 πρόσωπα στα οποία συμπεριλαμβάνονται οι ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) φορολογούνται, μετά και τις τελευταίες τροποποιήσεις οι οποίες εισήχθησαν με τον Ν. 3943/2011, φορολογούνται για το σύνολο των κερδών τους με συντελεστή **20%**.

Εκτός του βασικού εταιρικού φόρου, βάσει των παραπάνω συντελεστών, προβλέπεται επιπρόσθετη φορολογία σε περίπτωση ύπαρξης εσόδων από ακίνητα όπου επιβάλλεται πρόσθετος φόρος με συντελεστή **3%** με μέγιστο ποσό φόρου τον αναλογούντα στα φορολογητέα έσοδα εταιρικό φόρο.

Σε ορισμένες, όπως αυτές ορίζονται, περιπτώσεις επιχειρηματικών μονάδων έχουμε επιπλέον επιβολή έκτακτης εισφοράς⁵⁴ ανεβάζοντας ακόμη περισσότερο τη

⁵³ Θεωρείται εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και φορολογείται στη κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων συναθροιζόμενη με τυχόν άλλα εισοδήματα του δικαιούχου φορολογούμενου.

⁵⁴ Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1181/14.12.2010 επιβάλλεται έκτακτη εισφορά στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009). Ειδικότερα, η εισφορά επιβάλλεται σε όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.

συνολική φορολογική επιβάρυνση. Συγκεκριμένα και λόγω της δυσμενούς οικονομικής κατάστασης της χώρας για τα φορολογητέα κέρδη του οικονομικού έτους 2010 προβλέπεται μια επιπλέον έκταση εισφοράς. Ο υπολογισμός της γίνεται με τη χρήση συντελεστών που διαμορφώνονται ανάλογα το ύψος του καθαρού εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ίδιου Κώδικα. Συγκεκριμένα :

- α) Καθαρό εισόδημα μέχρι και 100.000,00 € απαλλάσσονται της έκτακτης εισφοράς
- β) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 1 € έως και 300.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή **4%**.
- γ) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 300.001,00 € έως και 1.000.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή **6%**.
- δ) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 1.000.001,00 € έως και 5.000.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή **8%**.
- ε) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη άνω των 5.000.001,00 € υπολογίζεται με συντελεστή **10%**.

Το σύνολο των διανεμόμενων, με οποιαδήποτε μορφή, κερδών φορολογείται με παρακράτηση φόρου ο οποίος και υπολογίζεται με συντελεστή **25%**.

Εσθονία (ΕΕ) :

Η επιβολή εταιρικού φόρου⁵⁵ (Ettevõtte tulumaks) στην Εσθονία στηρίζεται στο διαχωρισμό των κερδών των υποκείμενων στο φόρο σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα κέρδη. Υποκείμενα στο φόρο είναι το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δράσης.

Συγκεκριμένα τα μεν πρώτα μη διανεμόμενα κέρδη της επιχείρησης απαλλάσσονται της φορολογίας ανεξάρτητα της μετέπειτα χρήσης αυτών.

2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί, υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου (προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες, κλπ.), που πραγματοποίησαν καθαρά κέρδη άνω των 100.000 ευρώ κατά το οικονομικό έτος 2010. Διευκρινίζεται, ότι η εισφορά επιβάλλεται ανεξάρτητα αν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος), καθώς και η εισφορά αυτή δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, αλλά ιδιότυπη έκτακτη εφάπαξ επιβάρυνση. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη μεταξύ αυτών που εμφανίζονται στις πιο πάνω καταστάσεις και αυτών που προκύπτουν με βάση τα άρθρα 31 και 105 του ν. 2238/1994, εφόσον υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ. Σημειώνεται, ότι για τις επιχειρήσεις που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη των οικονομικών καταστάσεων πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος(ΠΟΛ.1053/Β0012/2010εγκύκλιος).

⁵⁵ Income Tax Act, 2000 (State Gazette 1999 No 101 art 903)

Τα δε διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή **21%** ανεξάρτητα τη μορφή του δικαιούχου των κερδών αυτών.

Εκτός της άνω φορολογικής επιβάρυνσης δεν προβλέπεται καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση για τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ηνωμένο Βασίλειο (UK) :

Ο συντελεστής υπολογισμού του εταιρικού φόρου⁵⁶ (Corporation Tax) όσον αφορά την επικράτεια του Ηνωμένου Βασιλείου και για το σύνολο των υποκείμενων στο φόρο ανέρχεται σε **27%** με ισχύ από 01 Απριλίου 2011. Για τη περίοδο μέχρι και 31 Μαρτίου 2011 ο συντελεστής ανέρχεται σε **28%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δράσης.

Εξαίρεση των πιο πάνω περιπτώσεων είναι οι επιχειρήσεις εξόρυξης πετρελαίου και εκμετάλλευσης δικαιωμάτων εξόρυξης οι οποίες και φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή ίσο με **30%**.

Ιδιαίτερη περίπτωση θεωρούνται επιχειρήσεις των οποίων να φορολογητέα έσοδα δεν ξεπερνούν τις 300.000,00 GBP θεωρούνται μικρές επιχειρήσεις και οι συντελεστές φορολογίας διαμορφώνονται σε **19%** για όσες έχουν αντικείμενο εργασιών την εξόρυξη πετρελαίου και **20%** για τις υπόλοιπες με ισχύ από 01 Απριλίου 2011. Για επιχειρήσεις με κέρδη μεταξύ 300,000 GBP και 1.500.000 GBP δίνονται κίνητρα όπως μεγαλύτερη έκπτωση εξόδων κλπ για τη καταβολή μικρότερου φόρου.

Ιρλανδία (IE) :

Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος υπολογισμού και επιβολής εταιρικού φόρου⁵⁷ (Corporation tax) της Ιρλανδίας είναι το γεγονός ότι οι συντελεστές φορολόγησης διαφοροποιούνται βάσει του είδους της δραστηριότητας της εκάστοτε υποκείμενου στο φόρο. Υποκείμενα στον εταιρικό φόρο είναι το σύνολο των επιχειρηματικών σχημάτων που δραστηριοποιούνται εντός Ιρλανδίας.

Συγκεκριμένα για φορολογητέα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από εμπορική δραστηριότητα η επιβολή του φόρου γίνεται με συντελεστή **12,5%** ενώ για αντίστοιχα φορολογητέα εισοδήματα προερχόμενα από κάθε άλλη πλην εμπορικής δραστηριότητας και από εξόρυξη πετρελαίου επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **25%**.

Σε ειδικά οριζόμενες περιπτώσεις επιβάλλεται ευνοϊκότερη φορολογία με συντελεστή **10%** για επιχειρήσεις που διατηρούν μια σειρά από χαρακτηριστικά

⁵⁶ Income and Corporation Taxes Act 1988

⁵⁷ Taxes Consolidation Act, 1997

Ισπανία (ES) :

Σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία⁵⁸ συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου (Impuesto sobre Sociedades) είναι το **30%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Επίσης επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **19%** στα μετά φόρων κέρδη εάν έχουμε μεταφορά κερδών από ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Ο εν λόγω φόρος δεν επιβάλλεται στη περίπτωση που χώρα προορισμού είναι χώρα της ΕΕ.

Ειδικός μειωμένος συντελεστής φορολογίας προβλέπεται για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις με τζίρο μικρότερο από 3 εκ. ευρώ, όπου επιβάλλεται για τα πρώτα 120.202 € φορολογητέων κερδών επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **25%**.

Επιπλέον για εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα επιβάλλεται ειδικός μειωμένος συντελεστής **1%** και σε κάποιες περιπτώσεις κοινοπραξιών συντελεστής **20%**.

Ιταλία (IT) :

Υποκείμενα στον εταιρικό φόρο (Imposta sul reddito delle società IRES) βάσει της φορολογικής νομοθεσίας της Ιταλίας⁵⁹ είναι το σύνολο των νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δράση και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων καθώς και οι αντίστοιχες ετερόρρυθμες εταιρείες.

Όσον αφορά τις προσωπικές εταιρείες αυτές δεν υπόκεινται στην επιβολή εταιρικού φόρου αλλά τα φορολογητέα κέρδη φορολογούνται στο όνομα των προσώπων εταίρων βάσει των γενικών διατάξεων περί φορολογίας φυσικών προσώπων. Ωστόσο παρέχεται το δικαίωμα επιλογής από πλευράς των εταίρων τα εν λόγω εισοδήματα να φορολογηθούν ξεχωριστά με το συντελεστή εταιρικού φόρου υπό την προϋπόθεση ότι αυτά δεν θα διανεμηθούν.

Συντελεστής υπολογισμού του νόμιμα κύριου εταιρικού φόρου είναι το **27,5%** επί των φορολογητέων κερδών.

Στο βασικό εταιρικό φόρο προστίθεται και ένας συμπληρωματικός φόρος τοπικού χαρακτήρα με συντελεστή **3,9%** αυξάνοντας το συνολικό συντελεστή φορολογίας σε **31,4%**.

⁵⁸ Royal Legislative Decree 4/2004

⁵⁹ DL n° 344 of 12 December 2003; Dlgs n° 247/2005; L n° 296/2006; L n° 244/2007

Κάτω Χώρες - Ολλανδία (NL) :

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Ολλανδίας⁶⁰ η επιβολή του κύριου εταιρικού φόρου στηρίζεται σε δύο κλιμάκια φορολογίας. Συγκεκριμένα για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 200.000 € ο συντελεστής ανέρχεται σε **20%** ενώ για φορολογητέα κέρδη άνω των 200.000 € ο συντελεστής αυξάνεται σε **25%**.⁶¹ Στον εταιρικό φόρο (Vennootschapsbelasting) υπάγονται μόνο τα νομικά πρόσωπα. Τα μεν κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων υπάγονται στη φορολογία φυσικών προσώπων στο όνομα των επιχειρηματιών φυσικών προσώπων.

Ειδικός μειωμένος συντελεστής **5%** επιβάλλεται σε επιχειρήσεις που αποκτούν έσοδα μέσω εκμετάλλευσης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας .

Κύπρος (CY) :

Σύμφωνα με τη κείμενη φορολογική νομοθεσία⁶² της Κυπριακής Δημοκρατίας ο κύριος συντελεστής εταιρικού φόρου είναι ίσος με **10%**. Υποκείμενα στο εταιρικό φόρο είναι το σύνολο των εταιρικών μορφών άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Για το οργανισμούς δημοσίου δικαίου επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **25,00%**. Ειδική περίπτωση αποτελούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου των οποίων τα κέρδη υπερβαίνουν το 1 εκ. λίρες οι οποίοι υπόκεινται και σε συμπληρωματικό φόρο ίσο με **5,00%**.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η δυνατότητα μετά από δήλωση και αίτηση συμψηφισμού ζημιάς μιας εταιρείας με κέρδη άλλης εταιρείας του ίδιου ομίλου αρκεί να άνηκαν στο ίδιο όμιλο για όλο το φορολογικό έτος.

Σε συγκριμένες κατηγορίες εισοδημάτων όπως μερίσματα αλλοδαπής, τόκοι και ενοίκια, επιβάλλεται ειδική αμυντική εισφορά με συντελεστή **3%, 10% και 15%**.

Λετονία (LV) :

Βασικός συντελεστής φορολόγησης των υποκείμενων σε εταιρικό φόρο φορολογικούς κατοίκους Λετονίας είναι το 15%. Στον εταιρικό φόρο (Uzņēmumu ienākuma nodoklis) βάσει της φορολογικής της νομοθεσίας⁶³ υπάγεται το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δράσης εκτός των ατομικών επιχειρήσεων.

⁶⁰ Corporation Tax Law 1969 (Stb. 445)

⁶¹ Μέχρι και 31.12.2010 ο συντελεστής ανέρχονταν σε 25,50% και από 01.01.2011 μειώθηκε σε 25,00%

⁶² Law No 245/1990

⁶³ Law "On Corporate Income Tax" ο οποίος είναι σε εφαρμογή από το 1995

Εκτός του κύριου εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται καμία άλλη συμπληρωματική φορολογικά επιβάρυνση.

Λιθουανία (LT) :

Ο κύριος εταιρικός φόρος (Pelno mokestis) βάσει των σχετικών φορολογικών διατάξεων⁶⁴ υπολογίζεται με συντελεστή **15%**. Υποκείμενα στον εταιρικό φόρο αποτελεί το σύνολο των περιπτώσεων άσκησης επιχειρηματικής δράσης.

Εκτός του άνω κύριου φόρου δεν προβλέπεται η επιβολή καμίας άλλης φορολογικής ή άλλης μορφής επιβάρυνση.

Εξαίρεση αποτελούν οι μικρές επιχειρήσεις που απασχολούν έως 10 άτομα και με συνολικό τζίρο μικρότερο από 500.000 ltl οι οποίες και φορολογούνται με συντελεστή **5%**. Ειδική φορολογική μεταχείριση έχουν και οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και επιχειρήσεις των οποίων πάνω από το 50% των εσόδων προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα όπου επιβάλλεται φόρος με συντελεστή **10,00%**.

Λουξεμβούργο (LU) :

Βασικός συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου⁶⁵ (Impôt sur le revenu des collectivités) είναι το 20% για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 15.000€ ενώ για φορολογητέα κέρδη άνω των 15.000€ ο συντελεστής διαμορφώνεται σε 21%. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου αποτελούν τα νομικά πρόσωπα άσκησης επιχειρηματικής δράσης ενώ οι λοιπές μορφές επιχειρήσεων υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις περί φυσικών προσώπων.

Εκτός του βασικού φόρου εταιρειών προβλέπεται η επιβολή ενός πρόσθετου φόρου τοπικού χαρακτήρα με συντελεστές που κυμαίνονται από **6%** έως **12%** ανάλογα με τη περιοχή δραστηριοποίησης αυτής καθώς και με μια εισφορά προς το ταμείο ανέργων με συντελεστή **4%**.

Για παράδειγμα ο συνολικός πραγματικός φορολογικός συντελεστής φόρος για μια επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στη πόλη του Λουξεμβούργου ανέρχεται σε **28,59%**.

Μάλτα (MT) :

Σύμφωνα με τη ισχύουσα φορολογική νομοθεσία της Μάλτας⁶⁶ ο βασικός συντελεστής υπολογισμού του εταιρικού φόρου είναι το **35 %**. Χαρακτηριστικό είναι

⁶⁴ Law of the Republic of Lithuania on Taxes on Profits of Legal Persons No I-442

⁶⁵ Law of 19 December 2008 (Mémorial A, 2008, p.2627)

⁶⁶ Income Tax Act (Cap 123), Income Tax Management Act (Cap 372)

ο αντίστοιχος συντελεστής για τις εισηγμένες επιχειρήσεις διαμορφώνεται ανάλογα με το ποσοστό των μετοχών που διαπραγματεύονται στην αγορά. Συγκεκριμένα :

- α) Διαπραγματεύσιμο ποσοστό μετοχών 20% - 30% προβλέπεται συντελεστής **33%.**
- β) Διαπραγματεύσιμο ποσοστό μετοχών 31% με 40% προβλέπεται συντελεστής **31,5 %**
- γ) Διαπραγματεύσιμο ποσοστό μετοχών άνω του 41% προβλέπεται συντελεστής **30 %**

Υποκείμενα στον εταιρικό φόρο είναι το σύνολο των νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δράση.

Εκτός του κύριου εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση .

Ουγγαρία (HU) :

Σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας⁶⁷ ο ανώτερος συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου (Társasági adó) είναι το 19%. Αναλυτικότερα και από το οικονομικό έτος 2011 ανάλογα με το ύψος των φορολογητέων κερδών αυτός διαμορφώνεται ως εξής :

- α) Τα πρώτα 50 εκ. HUF φορολογούνται με συντελεστή **10%** και
- β) Το μέρος των φορολογητέων κερδών που υπερβαίνουν τα 50 εκ. HUF φορολογούνται με συντελεστή **19%.**

Για τα φορολογητέα κέρδη που αφορούν το οικονομικό έτος 2010, έτος μεταβολής των συντελεστών φορολόγησης πιθανόν να ισχύσουν ειδικού όροι.

Στην επιβολή εταιρικού φόρου υπάγεται το σύνολο των επιχειρηματικών μονάδων.

Εκτός του βασικού εταιρικού φόρου επιβάλλεται ένας επιπρόσθετος φόρος τοπικού χαρακτήρα με συντελεστή **2%** προσαυξάνοντας το ανώτατο συνολικό συντελεστή σε **21%.**

Για την υπαγωγή στη διάταξη αυτή θα πρέπει να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις και το όφελος από τη μειωμένη αυτή φορολόγηση με 10% να χρησιμοποιηθεί είτε για επενδύσεις είτε για επιπλέον απασχόληση.

⁶⁷ Act 81 of 1996 on corporate tax and dividend tax

Πολωνία (PL) :

Βάσει των υφιστάμενων φορολογικών διατάξεων⁶⁸ περί επιβολής εταιρικού φόρου της χώρας βασικός συντελεστής υπολογισμού του φόρου είναι το **19%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι μόνο οι νομικές οντότητες άσκησης επιχειρηματικής δράσης. Οι προσωπικές επιχειρήσεις και συνεργασίες υπόκεινται στην επιβολή φόρου σε επίπεδο φυσικού προσώπου εταίρου βάσει των γενικών διατάξεων.

Εκτός του κύριου εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται καμία άλλη επιβολή οποιοδήποτε συμπληρωματικού φόρου ή εισφοράς.

Επίσης δεν προβλέπεται κάποια ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση ή ειδικοί μειωμένοι συντελεστές.

Πορτογαλία (PT) :

Βάσει της κείμενης εταιρικής φορολογίας⁶⁹ (Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas) Για τον υπολογισμό του εταιρικού φόρου χρησιμοποιούνται δύο κλιμάκια και συγκεκριμένα:

- α) Στα πρώτα 12.500 € φορολογητέων κερδών επιβάλλεται συντελεστής ίσος με **12,5%**
- β) Στο υπερβάλλον ποσό φορολογητέων κερδών επιβάλλεται συντελεστής **25%**.

Επιπλέον φορολογική επιβάρυνση με συντελεστή **2,5%** επιβάλλεται, από 01 Ιουλίου 2010, σε φορολογητέα κέρδη που ξεπερνούν τα 2 εκ. €.

Υποκείμενα του φόρου είναι το σύνολο των νομικών προσώπων και των λοιπών επιχειρηματικών συνεργασιών που υπόκεινται στον νόμο περί εταιρειών και των οποίων το εισόδημα δεν υπόκειται απευθείας στη φορολογία φυσικών προσώπων.

Πλέον του βασικού φόρου υπολογίζεται συμπληρωματικός δημοτικός φόρος με συντελεστή **1,5%** αυξάνοντας τους συντελεστές των κλιμακίων σε **14%** και **26,5%** αντίστοιχα.

Ειδική περίπτωση ευνοϊκότερης φορολογίας είναι η περίπτωση του συμπλέγματος νησιών Μαδέρας και Αζόρες στα οποία οι φορολογικοί συντελεστές κυμαίνονται από **0%** έως **5%**.

⁶⁸ Act of 15 February 1992 on legal persons' income tax (Consolidated text: Journal of Laws of 2000, No. 54, item 654 with subsequent amendments)

⁶⁹ RC Code, enacted by Decree Law 442-B/88 of 30 November 1988

Ρουμανία (RO) :

Βάσει των διατάξεων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας⁷⁰ ο προβλεπόμενος βασικός συντελεστής επιβολής εταιρικού φόρου (Impozitul pe veniturile microintreprinderilor) είναι το **16%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι όλα σχήματα άσκησης επιχειρηματικής δράσης πλην των ατομικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φορολογία περί φυσικών προσώπων.

Εκτός του κύριου εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται η επιβολή οποιοδήποτε συμπληρωματικού φόρου ή άλλης εισφοράς. Για κάθε επιχείρηση υπόχρεη στο φόρο υπολογίζεται ένα κατώτατο όριο οφειλόμενου φόρου το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προηγούμενης χρονιάς.

Ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση προβλέπεται για τις μικρές, όπως αυτές ορίζονται, επιχειρήσεις οι οποίες φορολογούνται με συντελεστή **3%** επί του συνολικού του τζίρου και όχι βάσει των κερδών τους. Σε περίπτωση όμως που τα συνολικά έσοδα των εν λόγω μικρών επιχειρήσεων υπερβαίνουν τα 100.00 € ή στη περίπτωση που ποσοστό των συνολικών τους εσόδων άνω του 50% προέρχεται από παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή διαχείρισης τότε οι εν λόγω μικρές επιχειρήσεις φορολογούνται κανονικά βάσει των γενικών διατάξεων.

Για τα γραφεία αντιπροσωπείας αλλοδαπών επιχειρήσεων έχει οριστεί ένα ποσό ετήσιου φόρου ίσο με 4.000 €.

Σλοβακία (SK) :

Βάσει της κείμενων φορολογικών διατάξεων⁷¹, ο υπολογισμός του εταιρικού φόρου (Daň z príjmov právnických osôb) στηρίζεται σε ένα κατ' αποκοπή φόρο (flat rate) με βασικό συντελεστή **19%**. Υποκείμενα του φόρου αποτελεί το σύνολο των επιχειρηματικών μονάδων.

Δεν προβλέπεται η επιβολή κανέναν άλλος συμπληρωματικός φόρος ή άλλου είδους εισφορά

Να σημειωθεί ότι και για τα φυσικά πρόσωπα ισχύει ο ίδιος συντελεστής 19%.

⁷⁰ The 4th Title of the Fiscal Code,

⁷¹ Act No. 595/2003

Σλοβενία (SL) :

Βασικός συντελεστής υπολογισμού του εταιρικού φόρου ⁷²(Davek od dohodkov pravnih oseb) είναι το **20%**. Υποκείμενα του φόρου είναι το σύνολο των νομικών μορφών άσκησης επιχειρηματικής δράσης εντός της Σλοβενίας.

Εκτός του πιο πάνω βασικού εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται καμία άλλη επιβολή κάποιου συμπληρωματικού φόρου ή άλλης επιβάρυνσης.

Ειδικοί μειωμένοι συντελεστές προβλέπονται για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένες περιοχές της Σλοβενίας στις οποίες ο συντελεστής μειώνεται σε **10%**. Επίσης οι επιχειρήσεις επενδυτικών και συνταξιοδοτικών κεφαλαίων φορολογούνται με συντελεστή **0%**.

Σουηδία (SE) :

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία⁷³ της Σουηδίας ο κύριος εταιρικός φόρος (Skatt på företagsvinster) υπολογίζεται με συντελεστή 26,3%. Υποκείμενα είναι όλα τα νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Δεν προβλέπεται η επιβολή οποιουδήποτε συμπληρωματικού φόρου η άλλου είδους εισφοράς.

Δεν προβλέπεται επίσης κάποια ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων με τη χρήση μικρότερων συντελεστών.

Τουρκία⁷⁴ (TR) :

Βάσει της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας ο κύριος φόρος εταιρειών υπολογίζεται από το 2006 με συντελεστή **20%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των εταιρικών μορφών και των νομικών προσώπων τα οποία βάσει της κείμενης νομοθεσίας θεωρούνται και αντιμετωπίζονται σαν φορολογικοί κάτοικοι Τουρκίας

Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις δεν προβλέπεται κάποια άλλης μορφής συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.

⁷² Official Gazette Of Republic of Slovenia (Uradni list Republike Slovenije)

⁷³ Income Tax Act (1999:1229)

⁷⁴ Η Τουρκία δεν αποτελεί κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο στη παρούσα εργασία αποτελεί αντικείμενο μελέτης εξαιτίας της έντονης επενδυτικής δραστηριότητας σε αυτήν και στο ότι αποτελεί βασικό ανταγωνιστή της χώρας μας.

Τσεχική Δημοκρατία (CZ) :

Βάσει της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας⁷⁵ συντελεστής υπολογισμού του κύριου εταιρικού φόρου (Daň z příjmů právnických osob) είναι το **19%**. Υποκείμενα του εταιρικού φόρου είναι το σύνολο των νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι προσωπικές επιχειρηματικές μονάδες φορολογούνται βάσει των διατάξεων φορολογίας περί φυσικών προσώπων.

Εκτός του βασικό νόμιμο φόρο δεν προβλέπεται η επιβολή κάποιου επιπρόσθετου φόρου ή άλλης σχετικής επιβάρυνσης.

Ειδικός μειωμένος συντελεστής ίσος με **5%** επιβάλλεται στη περίπτωση φορολόγησης επενδυτικών και συνταξιοδοτικών κεφαλαίων.

Φιλανδία (FL) :

Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία της Φιλανδίας⁷⁶ συντελεστής υπολογισμού του εταιρικού φόρου (Yhteisöjen tulovero/Samfunds inkomstkatt) είναι το **26%**. Στον εταιρικό φόρο υπόκεινται το σύνολο των νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Κάθε άλλη μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογείται βάσει των διατάξεων φορολόγησης φυσικών προσώπων.

Ο βασικός συντελεστής εταιρικού φόρου δεν προσαυξάνεται με κάποιον επιπλέον συμπληρωματικό φόρο ή άλλου είδους εισφορά.

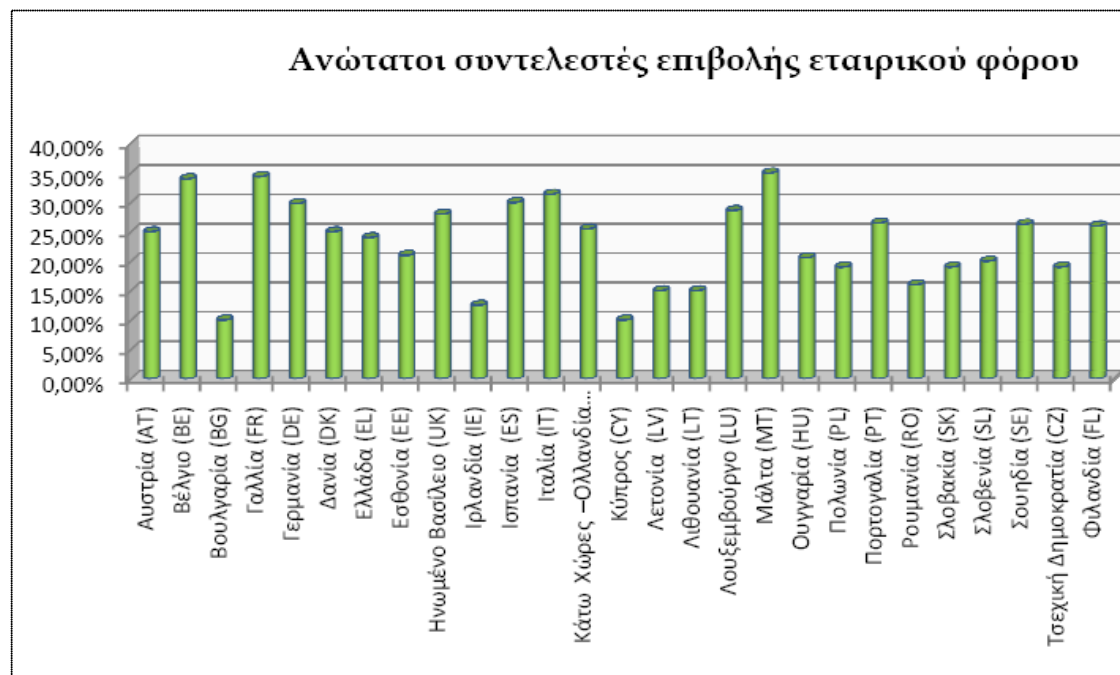
Εκτός του βασικού συντελεστή 26% δεν προβλέπονται ειδικοί μειωμένοι συντελεστές για συγκεκριμένες περιπτώσεις.

Τα παραπάνω στοιχεία απεικονίζονται για λόγους συγκρισιμότητας και στο παρακάτω πίνακα καθώς και σε σχηματική μορφή.

⁷⁵ Act No. 586/1992 Coll., Income Taxes Act

⁷⁶ Income Tax Act of 30 December 1992 and Act on the Taxation of Business Profits and Income from Professional Activities of 24 June 1968 (360/1968)

Γράφημα II : Επίπεδα συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.



Πηγή: Eurostat, Taxation trends in the European Union, Main Results , 2010

Πίνακας XII: Ανώτατα επίπεδα συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Κράτος Μέλος της Ε.Ε.	Βασικός συντελεστής φορολογίας μη διανεμόμενων κερδών	Βασικός συντελεστής φορολογίας διανεμόμενων κερδών ^β	Λοιποί συντελεστές επιβολής πρόσθετων φόρων και εισφορών ^γ	Συνολικός συντελεστής επιβολής εταιρικού φόρου ^δ	Συντελεστές Φορολογίας ειδικών περιπτώσεων
Αυστρία (AT)	25%	25%	0%	25%	12,5%
Βέλγιο (BE)	33%	33%	3%	33,99%	24,98%, 31,93% & 35,54%
Βουλγαρία (BG)	10%	10%	0%	10%	-
Γαλλία (FR)	33,33%(19%)	33,33%	3,3%	34,43%	15,00%
Γερμανία (DE)	15%	15%	14, %-17% & 5,5%	29,8% - 32,8%	0% - 42%
Δανία (DK)	25,00%	25,00%	0,00%	25,00%	-
Ελλάδα (EL)	20% / 25%	25%	3%	23% / 28%	-
Εσθονία (EE)	0%	21%	0%	21%	-
Ηνωμένο Βασίλειο (UK)	27% & 30%	27% & 30%	0%	27% & 30%	21% % 19%

«Συγκριτική ανάλυση της φορολογικής αντιμετώπισης των επιχειρήσεων εντός της
Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Ιρλανδία (IE)	12,5% & 25%	12,5% & 25%	0%	12,5% & 25%	10%
Ισπανία (ES)	30%(19%)	30%	0%	30%	25% & 20%
Ιταλία (IT)	27,5%	27,5%	3,90%	31,4%	-
Κάτω Χώρες – Ολλανδία (NL)	20% - 25%	20% - 25%	0%	20% - 25%	5%
Κύπρος (CY)	10%	10%	15%,10% & 3%	10%	25%
Λετονία (LV)	15%	15%	0%	15%	-
Λιθουανία (LT)	15%	15%	0%	15%	10% & 5%
Λουξεμβούργο (LU)	20% & 21%	20% & 21%	4% & 6%-12%	28,6%	-
Μάλτα (MT)	35%	35%	0%	3%	30% - 33%
Ουγγαρία (HU)	10% - 19%	19%	2%	12% - 21%	10% & 16%
Πολωνία (PL)	19%	19%	0%	19%	-
Πορτογαλία (PT)	12,5% & 25%	12,5% & 25%	1,5%	14% & 26,5%	0% - 5%
Ρουμανία (RO)	16%	16%	0%	16%	3%
Σλοβακία (SK)	19%	19%	0%	19%	-
Σλοβενία (SL)	20%	20%	0%	20%	0% & 10%
Σουηδία (SE)	26,3%	26,3%	0,%	26,3%	-
Τουρκία⁷⁷(TR)	20%	20%	0%	20%	-
Τσεχική Δημοκρατία (CZ)	19%	19%	0%	19%	5%
Φιλανδία (FL)	26%	26%	0%	26%	-

Πηγή: OECD, European Commission

Επεξηγηματικές σημειώσεις

(α) Στη στήλη αυτή παρουσιάζεται ο βασικός συντελεστής επιβολής εταιρικού φόρου για κάθε κράτος μέλος της ΕΕ χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν τυχόν λοιποί πρόσθετοι

⁷⁷ Η Τουρκία δεν αποτελεί κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ωστόσο στη παρούσα εργασία αποτελεί αντικείμενο μελέτης εξαιτίας της έντονης επενδυτικής δραστηριότητας σε αυτήν και στο ότι αποτελεί βασικό ανταγωνιστή της χώρας μας

φόροι. Σε παρένθεση παρουσιάζονται οι συντελεστές επιπλέον φορολόγησης, εάν υπάρχουν, των κερδών μετά φόρων κερδών όσον αφορά υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων.

(β) Στη στήλη αυτή παρουσιάζεται ο βασικός συντελεστής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών όπου υπάρχει διαχωρισμός διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών για φορολογικούς σκοπούς.

(γ) Στη στήλη αυτή παρουσιάζεται ο συντελεστής επιβολής λοιπών πρόσθετων, εκτός του βασικού, φόρου για κάθε κράτος μέλος της Ε.Ε.

(δ) Στη στήλη αυτή παρουσιάζεται η συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων για κάθε κράτος μέλος

Βάσει των όσων μέχρι τώρα στοιχείων έχουν παρουσιαστεί ο μέσος όρος των ανώτατων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψιν τυχόν ειδικές ευνοϊκότερες ρυθμίσεις, συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 27 κρατών μελών υπολογίζεται σε **23,2%**⁷⁸.

Ο συντελεστής φορολογίας των νομικών προσώπων (της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του 2238/1994), όσον αφορά τη περίπτωση της Ελλάδας, χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν τη διαφοροποίηση μεταξύ διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών, είναι κοντά στο μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκεκριμένα λίγο χαμηλότερος από αυτόν, ήτοι ίσος με 20%. Ωστόσο η σχέση αυτή μεταβάλλεται από τη στιγμή που θα το υποκείμενο στον εταιρικό φόρο νομικό πρόσωπο θα προχωρήσει σε διανομή μερίσματος. Στη περίπτωση αυτή η απόκλιση από το μέσο όρο της ΕΕ εξαρτάται από την αναλογία διανεμόμενων και μη κερδών.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα κρατών μελών που παρουσιάζουν αρκετά υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση είναι το Βέλγιο, η Γαλλία, η Μάλτα, η Ισπανία σε κάποια από τα οποία ο φορολογικός συντελεστής νομικών προσώπων ξεπερνά το 30%. Από την άλλη πλευρά κράτη μέλη όπως η Πολωνία, η Ρουμανία, η Κύπρος και η Βουλγαρία παρέχουν μια μικρότερη και χαμηλότερου επιπέδου φορολογική επιβάρυνση φθάνοντας ακόμη και στο μισό του αντίστοιχου μέσου όρου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τα δεδομένα αυτά αποτελούν, από πλευράς κύριας εταιρικής φορολογίας, ελκυστικούς προορισμούς άσκησης επιχειρηματικής δράσης

Μελετώντας τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα με τους συντελεστές που χρησιμοποιεί το κάθε κράτος-μέλος της ΕΕ των 27 για την επιβολή εταιρικού φόρου εντοπίζονται κράτη μέλη τα οποία στα πλαίσια άσκησης της εταιρικής φορολογικής τους πολιτικής χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές για τον υπολογισμό της συνολικής εταιρικής φορολογικής επιβάρυνσης. Για τη διαφοροποίηση αυτή το κάθε κράτος μέλος στηρίζεται σε διαφορετικά κριτήρια και χαρακτηριστικά. Χαρακτηριστικά παραδείγματα χρησιμοποίησης δύο διαφορετικών συντελεστών για τον υπολογισμό του εταιρικού φόρου είναι τα κάτωθι κράτη – μέλη:

⁷⁸ Eurostat, Taxation trends in the European Union, Main Results 2010, Table D, page 31

Ελλάδα:

Στην περίπτωση της Ελλάδας τα κριτήρια βάσει των οποίων και επιβάλλονται διαφορετικοί συντελεστές είναι η νομική μορφή άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας:

Συγκεκριμένα το σύνολο των επιχειρηματικών μονάδων που λόγω νομικής τους μορφής, εντάσσονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε. & Ε.Π.Ε) επιβαρύνονται με συντελεστή **20%** ενώ οι επιχειρηματικές μονάδες που εντάσσονται στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 4 (Ο.Ε. , Ε.Ε. κλπ) που επιβαρύνονται με συντελεστή **25%** και υπό προϋποθέσεις με **20%**.

Εσθονία:

Στο υφιστάμενο φορολογικό πλαίσιο της Εσθονίας κριτήριο επιβολής διαφορετικών συντελεστών εταιρικής φορολογίας αποτελεί το γεγονός διανομής ή όχι των κερδών. Συγκεκριμένα τα μη διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή ενώ τα με οποιοδήποτε τρόπο διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται με συντελεστή **21%**.

Λιθουανία:

Στα πλαίσια της φορολογικής πολιτικής της Λιθουανίας και στη προσπάθεια ανάπτυξης της διακρίνουμε δύο φορολογικούς συντελεστές λόγω διάκρισης, για φορολογικούς λόγους, των μικρών επιχειρηματικών μονάδων βάσει τζίρου και αριθμού εργαζομένων. Οι εν λόγω μικρές επιχειρήσεις φορολογούνται με συντελεστή **5%** ήτοι το 1/3 του κανονικού ο οποίος ανέρχεται σε **15%**.

Κάτω Χώρες:

Στη περίπτωση των Κάτω Χωρών έχουμε την επιβολή διαφορετικών συντελεστών φορολόγησης των εταιρικών κερδών εξαιτίας της υιοθέτησης φορολογικών κλιμακίων για το προσδιορισμό του εταιρικού βάρους.

Θέλοντας να ομαδοποιήσουμε τα κράτη μέλη με γνώμονα τη συμπεριφορά τους όσον αφορά τον βασικό συντελεστή εταιρικής φορολογίας και κατ' επέκταση την φορολογική επιβάρυνση με την οποία επιβαρύνουν την επιχειρηματική δραστηριότητα εντός των συνόρων τους θα ξεχώρισαν αρχικά οι χώρες της Σκανδιναβίας οι οποίες παρουσιάζουν και την υψηλότερη φορολογικά επιβάρυνση όσον αφορά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.⁷⁹ Να σημειωθεί εδώ ότι παρόλο την σχετικά υψηλότερη φορολογία που παρουσιάζουν οι εν λόγω χώρες

⁷⁹ Σύμφωνα με στοιχεία της έκδοσης “Monitoring tax revenues and tax reforms in European Union Member States” European Commission 2010

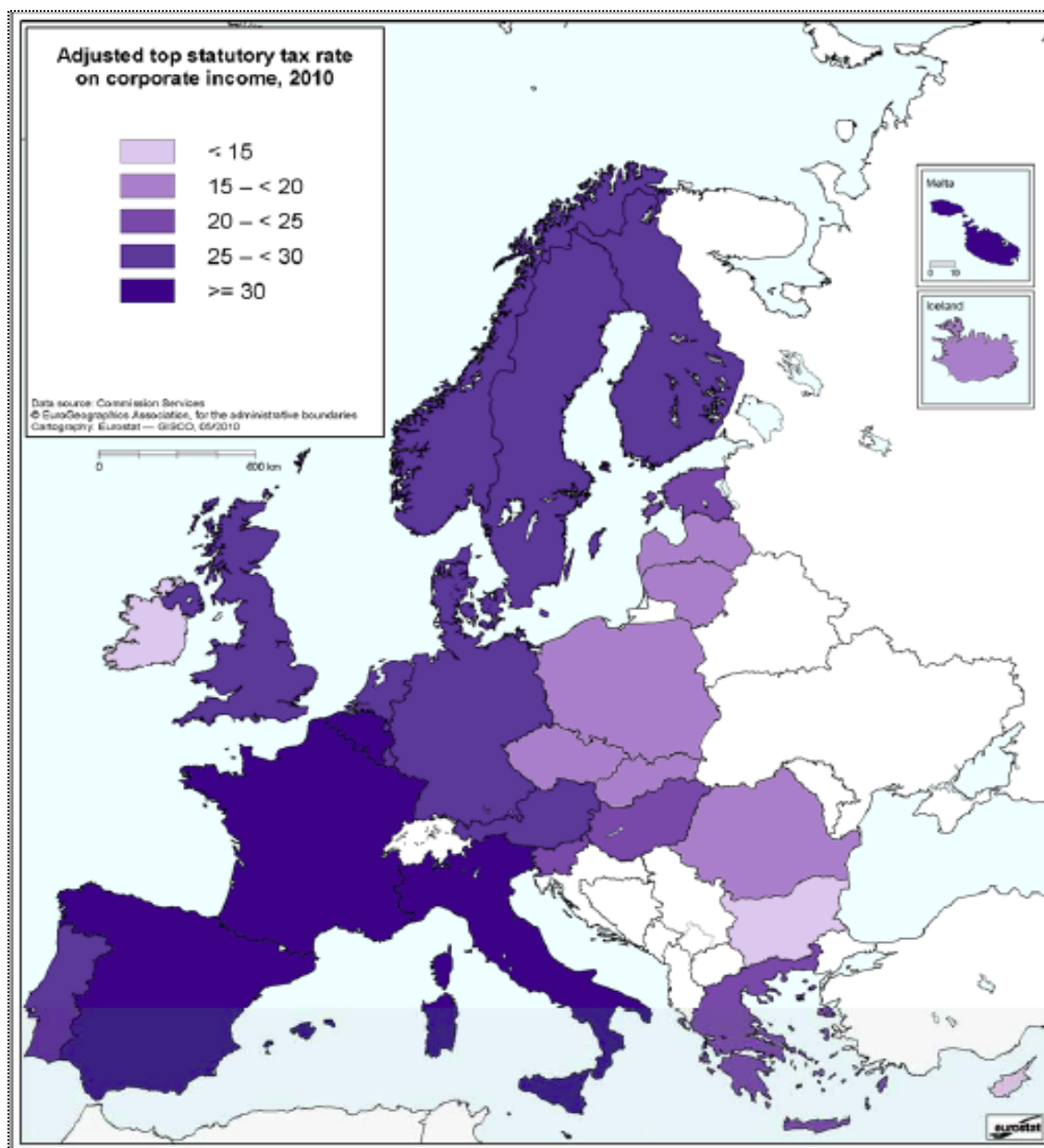
ταυτόχρονα θεωρούνται χώρες με σχετικά υψηλούς δείκτες προσέλκυσης ξένων επενδύσεων συγκριτικά με τα λοιπά κράτη μέλη.

Υψηλότερη εταιρική φορολογία παρουσιάζουν και τα κράτη μέλη Βέλγιο, Αυστρία, Ιταλία, Γαλλία και Ουγγαρία και ακολουθούν με λίγο χαμηλότερη φορολογία τα κράτη της Γερμανίας και των Κάτω Χωρών με τις λοιπές χώρες να παρουσιάζουν ακόμη χαμηλότερη φορολογία⁸⁰ με τη χαμηλότερη φορολογία να την παρουσιάζουν οι οικονομίες της Κύπρου και της Βουλγαρίας.

Απεικονίζοντας τη διαφοροποίηση του ύψους των συντελεστών φορολογίας των ευρωπαϊκών χωρών γεωγραφικά προκύπτει η ακόλουθη εικόνα :

⁸⁰ Τα στοιχεία βάσει των οποίων γίνεται η κατάταξη αφορούν το έτος 2008

Εικόνα III: Γεωγραφική κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.



Πηγή : Overview of taxation in European Union, Taxation Trends in European Union European Commission

Τα αίτια της διαφοροποίησης αυτής όσον αφορά την εφαρμοζόμενη φορολογική πολιτική είναι ποίκιλα. Σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο διαφορετικός τρόπος άσκησης της δημοσιονομικής πολιτικής, η οποία επηρεάζει έμμεσα και τις μελλοντικές ταμιακές ανάγκες, από τη ηγεσία του κάθε κράτους μέλους, η οποία και είναι προσαρμοσμένη στις εκάστοτε ανάγκες. Αξιοσημείωτο είναι ότι χώρες με την ίδια ή παρόμοια κουλτούρα παρουσιάζουν και πολλές ομοιότητες όσον αφορά τη φορολογική πολιτική που ακολουθούν.

3.2 Η Διαχρονική εξέλιξη των συντελεστών φορολογίας στα πλαίσια της ΕΕ.

Κάνοντας μια αναδρομή στο παρελθόν με στόχο την εξέταση της πορείας και της διαχρονικής εξέλιξης των συντελεστών εταιρικής φορολογίας που επιβάλλονται από τα κράτη μέλη είναι φανερό ότι υπάρχει μια μειωτική τάση αυτών. Μια τάση η οποία συνεπάγεται κατ' επέκταση και τη μείωση του φορολογικού βάρους με το οποίο επιβαρύνονται τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Στην διαχρονική αυτή εξέλιξη των συντελεστών, και συγκεκριμένα στη συνεχή μείωση τους, σημαντικό και καθοριστικό ρόλο έπαιξαν πολλοί και διαφορετικοί σημαντικοί παράγοντες αλλά και οι συνθήκες που επικρατούσαν, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Όπως αναφέρεται και σε σχετική ενότητα της παρούσας εργασίας ο φορολογικός ανταγωνισμός, που έχει αναπτυχθεί τόσο εντός όσο και εκτός των συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει καθορίσει σε σημαντικό βαθμό την εξέλιξη των συντελεστών εταιρικής φορολογίας.

Η μειωτική αυτή τάση που επικράτησε και επικρατεί εντός των συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι εμφανείς και από το ακόλουθο πίνακα όπου παρουσιάζονται οι ανώτατοι βασικοί συντελεστές εταιρικής φορολογίας οι οποίοι εφαρμόστηκαν και εφαρμόζονται στα κράτη μέλη, πλέον της χώρας της Τουρκίας.

**Πίνακας XIII: Διαχρονική εξέλιξη των ανώτατων συντελεστών φορολόγησης στα πλαίσια της Ε.Ε.
(μεγέθη εκφρασμένα σε %).**

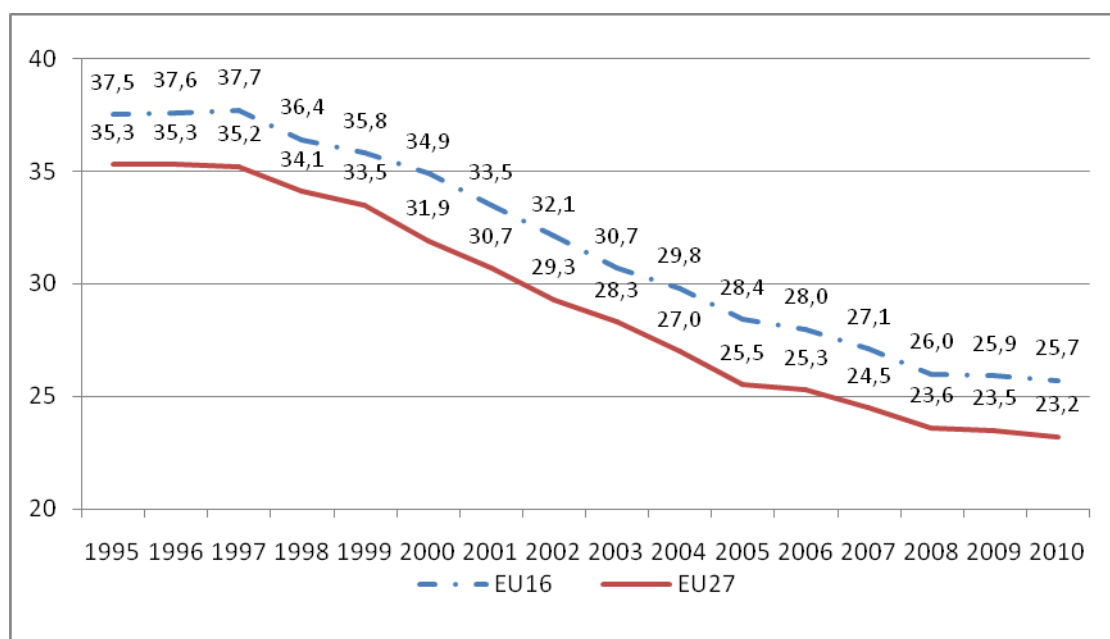
Κράτος Μέλος της Ε.Ε.	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
AT	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25	25
BE	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34	34	34	34
BG	40	40	40,2	37	34,3	32,5	28	23,5	23,5	19,5	15	15	10	10	10	10	10
FR	36,7	36,7	41,7	41,7	40	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	34,43	34,43	34,43	34,43	34,43	34,33
DE	56,8	56,7	56,7	56	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8
DK	34	34	34	34	32	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	25
EL	40	40	40	40	40	40	37,5	35	35	35	32	29	25	25	25	24	20
EE	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21
UK	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28	27
IE	40	38	36	32	28	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
ES	354	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	32,5	30	30	30	30
IT	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4
NL	35	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25
CY	25	25	25	25	25	29	28	28	15	15	10	10	10	10	10	10	10

LV	25	25	25	25	25	25	25	22	19	15	15	15	15	15	15	15	15
LT	29	29	29	29	29	24	24	15	15	15	15	19	18	15	20	15	15
LU	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	21
MT	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
HU	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	21	21
PL	40	40	38	36	34	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	19
PT	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	26,5	26,5
RO	38	38	38	38	38	25	25	25	25	25	16	16	16	16	16	16	16
SK	40	40	40	40	40	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19	19
SL	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21	20	20
SE	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3
TR	-	-	-	-	-	33	33	33	30	33	30	20	20	20	20	20	20
CZ	41	39	39	35	25	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19	19
FL	25	28	28	28	28	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26	26

Πηγή : Deloitte International Tax Source

Η ενιαία ευρωπαϊκή αυτή τάση μείωσης των συντελεστών φορολογίας επιβεβαιώνεται και από τη διαχρονική μείωση του αριθμητικού μέσου όρου των σταθμισμένων συντελεστών φορολογίας στα 25 και μετέπειτα 27 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τάση η οποία παρουσιάζεται στο ακόλουθο διάγραμμα⁸¹ :

Εικόνα IV: Διαχρονική εξέλιξη προσαρμοσμένων συντελεστών εταιρικής φορολογίας 1995-2010 σε ποσοστό % (αριθμητικός μέσος όρος).



Πηγή: Eurostat

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα στοιχεία Ευρωπαϊκής Στατιστικής Υπηρεσίας ο μέσος όρος του συντελεστή εταιρικής φορολογίας από τα μέσα της δεκαετίας του '90 μέχρι και σήμερα έχει μειωθεί από το 35,3% στο 23,2% σε επίπεδο ΕΕ27. Ο ρόλος της επέκτασης της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη διαμόρφωση του μέσου όρου γίνεται αντιληπτός συγκρίνοντας τους αντίστοιχους μέσους όρους της ίδιας χρονιάς σε επίπεδο ΕΕ16 και ΕΕ27 όπου έχουμε και μια σχετική μείωση καθόλα τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου.

Λαμβάνοντας υπόψιν την διαχρονική εξέλιξη του μέσου όρου του συντελεστή εταιρικής φορολογίας, όπως αυτή παρουσιάζεται στο σχετικό διάγραμμα, και τη σχετική διαμόρφωση των συντελεστών σε επίπεδο κάθε κράτους μέλους θα μπορούσε κανείς να σημειώσει

1. Παρόλο που ο μέσος όρος του εταιρικού συντελεστή ακολουθεί, ως επακόλουθο της μείωσης των μεμονωμένων συντελεστών ανά κράτος μέλος, μια σχετική τάση μείωσης, διατηρείται παράλληλα η σχετικά μεγάλη διακύμανση των συντελεστών εταιρικής φορολογίας που εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί ο χαμηλός συντελεστής 10% που εφαρμόζεται

⁸¹ Βλέπε «Taxation Trends in the European Union 2010», Eurostat 2010

στη Βουλγαρία και στη Κύπρο σε αντιδιαστολή με τον υψηλότερο συντελεστή 35,00% που εφαρμόζεται από τη Μάλτα, συντελεστής ο οποίος δεν έχει υποστεί καμία μεταβολή την τελευταία πενταετία.

2. Ένα δεύτερο σημείο το οποίο αξίζει να σταθούμε είναι το γεγονός ότι παρόλο την οικονομική κρίση την οποία βιώνουν τα περισσότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της ανάγκης που έχει δημιουργηθεί για ενίσχυση των κρατικών οικονομιών, ενώ πολλοί θα περίμεναν μια αύξηση των σχετικών συντελεστών παρατηρείται αυτή η τάση μείωσης, ένδειξη της προσπάθειας προσέλκυσης ξένων επενδύσεων και της προσφοράς ενός ανταγωνιστικού φορολογικού και οικονομικού γενικότερα περιβάλλοντος.

3.3 Η Έννοια του Φορολογικού Ανταγωνισμού στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η μειωτική αυτή τάση των συντελεστών φορολόγησης της που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να εξηγηθεί με πολλούς τρόπους. Σημαντικό ρόλο, μεταξύ άλλων, διαδραματίζει η εμφάνιση και εξέλιξη του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού. Το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού, το οποίο έχει αποτελέσει αρκετές φορές αντικείμενο συζητήσεων και ερευνών, αποτελεί για πολλούς προϊόν της κατάρρευσης των συνόρων άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τόσο εντός όσο και εκτός πλαισίου Ευρωπαϊκής Ένωσης και της παγκοσμιοποίησης της οικονομικής δραστηριότητας.

Το περιεχόμενο της έννοιας αυτής δεν διαφέρει πολύ από την έννοια του βασικού και γνωστού σε όλους ανταγωνισμού που συναντά κανείς ανάμεσα στις επιχειρηματικές μονάδες. Όπως ακριβώς συμβαίνει και στα πλαίσια του «κοινού» ανταγωνισμού όπου οι ιδιωτικές και μη επιχειρήσεις επιδιώκουν τη προσφορά του καλύτερου προϊόντος στη καλύτερη δυνατή τιμή με στόχο την κατάκτηση μεγαλύτερου μεριδίου αγοράς έτσι και ο φορολογικός ανταγωνισμός ωθεί τις κυβερνήσεις στη προσφορά του πιο ελκυστικού φορολογικού περιβάλλοντος προς τους ενδιαφερόμενους επιτηδευματίες, με στόχο τη προσέλκυση ξένων επενδύσεων και ανάπτυξη της εγχώριας επενδυτικής δραστηριότητας. Στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής δεν θα πρέπει να παραβλέπονται και οι τυχόν συνέπειες της προσπάθειας αυτής και το κόστος της. Στόχος των προσπαθειών είναι η προσέλκυση επενδύσεων, όπως αναφέρθηκε, και παράλληλα η διεύρυνση της εθνικής φορολογικής βάσης, γεγονός το οποίο θα αυξήσει και τα κρατικά φορολογικά έσοδα και θα βελτιώσει τα αντίστοιχα δημοσιονομικά μεγέθη. Εξάλλου, σύμφωνα με πολλούς ειδικούς, οι πιο πάνω στόχοι αποτέλεσαν και βασικές αιτίες εμφάνισης και εξάπλωσης του φορολογικού ανταγωνισμού.

Το εν λόγω φαινόμενο, εντός των συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γίνεται όλο και πιο έντονο και παίρνει ολοένα και μεγαλύτερες διαστάσεις με την συνεχή διεύρυνση των συνόρων της ένωσης με τη βασική επιδίωξη πολλών γειτονικών, της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρών⁸² να ενταχθούν σε αυτήν, για πολλούς και διαφορετικούς λόγους η κάθε μια από αυτές. Η αύξηση των παιχτών στο παιχνίδι του φορολογικού ανταγωνισμού θέτει ακόμη σκληρότερους κανόνες με άμεσο αποτέλεσμα την αύξηση των πιέσεων για ακόμη μεγαλύτερη μείωση των συντελεστών, με ότι και αν αυτό συνεπάγεται. Βασικό χαρακτηριστικό της εισόδου νέων μελών είναι η διεύρυνση των συνόρων όσον αφορά την ελεύθερη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Παράλληλα με τη διεύρυνση αυτή των συνόρων γίνεται ευκολότερη και η μετακίνηση και μεταφορά της επιχειρηματικής δραστηριότητας από χώρα σε χώρα εντός της ευρωπαϊκής ένωσης αυξάνοντας με αυτό τον τρόπο το βαθμό κινητικότητας των επιχειρηματικών και επενδυτικών κεφαλαίων.

Αυτό όμως που έχει μεγάλη σημασία όσον αφορά τα δημοσιονομικά μεγέθη της χώρας και την άσκηση της φορολογικής πολιτικής είναι η αύξηση του βαθμού μεταβλητότητας της φορολογικής βάσης. Η κινητικότητα αυτή του κεφαλαίου έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την αύξηση της μεταβλητότητας της διαθέσιμης φορολογικής βάσης περιορίζοντας σημαντικά με τον τρόπο αυτό και τις διαθέσιμες πηγές άντλησης φορολογικών εσόδων των κυβερνήσεων των χωρών. Για το λόγο αυτό το πρόβλημα του φορολογικού ανταγωνισμού και των συνεπειών του, τόσο στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όσο και στη γενικότερη οικονομική αλλά και κοινωνική ανάπτυξη των κρατών, έχει αποτελέσει αντικείμενο ερευνών και σχολιασμού από πολλές ομάδες ενδιαφερόμενων σε εθνικό, ευρωπαϊκό αλλά και διεθνές επίπεδο. Κάτω από τις συνθήκες αυτές οι προσπάθειες προσέλκυσης ξένων επενδύσεων, διευρύνοντας με τον τρόπο αυτό τη διαθέσιμη φορολογική βάση, αποκτούν ακόμη μεγαλύτερη σημασία και γίνονται ακόμη πιο έντονες και εντατικές. Βασικό εργαλείο των προσπαθειών αυτών αποτελεί, όπως έχει σημειωθεί και σε άλλα σημεία, και η φορολογία των επιχειρηματικών μονάδων, ήτοι ο συντελεστής φορολόγησης αυτών. Η ανάγκη αυτή για μείωση των συντελεστών φορολόγησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας γίνεται ακόμη πιο επιτακτική στη περίπτωση χωρών που παρουσιάζουν υψηλή ελαστικότητα όσον αφορά την είσοδο καινούργιων επενδυτικών κεφαλαίων. Η τάση αυτή μείωσης των φορολογικών συντελεστών είναι φανερή και από τα στοιχεία του πίνακα⁸³ που παρατίθεται σε προηγούμενη ενότητα με την διαχρονική εξέλιξη των εν λόγω συντελεστών από το 1995 μέχρι και το 2010. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι σχετικές μεταβολές που παρατηρούνται τα τελευταία τρία με τέσσερα χρόνια εξαιτίας και της επικρατούσας οικονομικής κατάστασης.

Πέραν των όσων έχουν ήδη αναφερθεί ένα ακόμη θέμα το οποίο αναδεικνύεται μέσα από την εξέταση της έννοιας του φορολογικού ανταγωνισμού είναι η δυνατότητα που δίνεται στις επιχειρήσεις και τα επενδυτικά κεφάλαια να προσαρμόσουν την συνολική τους επενδυτική δραστηριότητα και το σύνολο των

⁸² Βλέπε για παράδειγμα Ισλανδία, Κροατία, Τουρκία και Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας

⁸³ Βλέπε σχετικό πίνακα σελίδας 79 παρούσας εργασίας

φορολογητέων τους κερδών με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση αυτών.

Μια άλλη λίγο διαφοροποιημένη μορφή αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού, εκτός της καθολικής μείωσης του φορολογικού συντελεστή, είναι η διαφοροποίηση του επιβαλλόμενου φορολογικού συντελεστή ανάλογα με το βαθμό κινητικότητας του κεφαλαίου πάνω στο οποίο αυτός επιβάλλεται. Με τη πολιτική αυτή επιβάλλεται χαμηλότερος συντελεστής φορολογίας σε επιχειρηματικές δραστηριότητες και οι οποίες χαρακτηρίζονται από υψηλό βαθμό κινητικότητας και αντίστοιχα υψηλότερος συντελεστής φορολογίας σε αντίστοιχες επιχειρηματικές δραστηριότητες με χαμηλό βαθμό κινητικότητας. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα σχετικής μελέτης των Diamond και Mirless το 1971 αναδεικνύεται μια σχέση ανάμεσα στο μέγεθος της εθνικής οικονομίας και της συμπεριφοράς της απέναντι στο φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα σχετικά μικρές οικονομίες έχουν ελάχιστο όφελος από τη επιβολή φορολογίας στις ξένες επενδύσεις κάτι το οποίο δεν ισχύει στις σχετικά μεγαλύτερες οικονομίες οι οποίες έχουν και τη δυνατότητα να ακολουθήσουν μια φορολογική πολιτική η οποία να μην έχει σαν βασικό οδηγό την διατήρηση του μετά φόρων περιθωρίου κέρδους των ξένων επενδυτών αμετάβλητο. Με άλλα λόγια οι μικρές οικονομίες αντιμετωπίζουν σε πιο έντονο βαθμό, σε σύγκριση με τις μεγαλύτερες, το φορολογικό ανταγωνισμό και είναι αναγκασμένες να παράσχουν περισσότερα κίνητρα ως εργαλείο αντιμετώπισης του. Βάσει της ίδιας μελέτης στη περίπτωση μικρών οικονομιών αποτελεσματικότερος τρόπος για την αντιμετώπιση του φορολογικού ανταγωνισμού και της προσπάθειας προσέλκυσης επενδύσεων αποτελεί η υιοθέτηση μιας ελάχιστης έως και μηδενικής φορολογίας αυτών.

Η κοινή αυτή στροφή των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη μείωση των συντελεστών άμεση εταιρικής φορολογίας, ως εργαλείο αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού οφείλεται και στο γεγονός ότι στο τομέα της έμμεσης φορολογίας παρατηρείται μια πιο ενοποιημένη πολιτική μεταξύ των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συνεπώς οι διαφοροποιήσεις στο τομέα αυτό μεταξύ των διαφορετικών οικονομικών και φορολογικών πλαισίων είναι περιορισμένες, περιορίζοντας παράλληλα και τη δυνατότητα εκμετάλλευσης της πλειοψηφίας των έμμεσων φόρων, για παράδειγμα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ως μέσο προσέλκυσης επενδύσεων.

Από την άλλη πλευρά όμως παρόλο των έντονων συνθηκών φορολογικού ανταγωνισμού που επικρατούν, έχουν εντοπισθεί και περιπτώσεις χωρών οι οποίες αγνοούν κατά κάποιο τρόπο τις ανταγωνιστικές αυτές συνθήκες και συνεχίζουν να έχουν υψηλούς συντελεστές φορολόγησης. Η μη αναμενόμενη αυτή συμπεριφορά μπορεί να δικαιολογηθεί εξετάζοντας και αναλύοντας κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των χωρών αυτών τα οποία και αντισταθμίζουν τις επιπτώσεις της

υψηλής φορολογίας.⁸⁴ Μια πρώτη απλουστευμένη δικαιολογία της συμπεριφοράς αυτής μπορεί να είναι το γεγονός ότι η κυβέρνηση και κατ'επέκταση ο φορολογικός νομοθέτης της εν λόγω χώρας δεν λαμβάνει σοβαρά υπόψη του, κατά το σχεδιασμό της πολιτικής του, οικονομικούς παράγοντες και μεγέθη άλλα άλλου είδους παράγοντες για πχ πολιτικούς. Ένας δεύτερος λόγος υιοθέτησης μιας τέτοιας παράξενης συμπεριφοράς είναι η έλλειψη οφέλους από τη μείωση των σχετικών φορολογικών συντελεστών, ωστόσο οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν τη εξαίρεση του κανόνα και δεν συναντώνται πολύ συχνά.

Ωστόσο δεν θα πρέπει να μείνει απαρατήρητο το γεγονός ότι η συνεχής αυτή προσπάθεια των χωρών μελών να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις του φορολογικού ανταγωνισμού συνδέεται με ένα φαινόμενο με αρνητικά αποτελέσματα, όσον αφορά κυρίως τα δημοσιονομικά μεγέθη. Η συνεχείς μείωση των συντελεστών εταιρικής φορολογίας με οδηγεί αυτούς σε εξαιρετικά χαμηλά επίπεδα (race to the bottom)⁸⁵. Μπορεί μεν η εν λόγω μείωση των συντελεστών να λειτουργεί ως πόλος έλξης εγχώριων και εξωχώριων επενδυτικών κεφαλαίων αλλά από την πλευρά η μειωτική αυτή τάση συνδέεται συνήθως και με μια μείωση του ποσοστού συνεισφοράς των φορολογικών εσόδων στα συνολικά κρατικά έσοδα. Η σημασία του φαινομένου αυτού γίνεται άμεσα αντιληπτή εάν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η φορολογία αποτελεί μια εκ των βασικότερων πηγών κρατικών εσόδων, θέτοντας παράλληλα περιορισμούς και εμπόδια στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Την απώλεια αυτή εσόδων φυσικά η ηγεσία της εκάστοτε χώρας προσπαθεί να την περιορίσει και να τη μετριάσει μέσω αύξησης τόσο των έμμεσων κυρίως φόρων αλλά και μέσω της αύξησης των φόρων φυσικών προσώπων.

Ένα άλλο επικίνδυνο σημείο των προσπαθειών αυτών των κρατών είναι το ενδεχόμενο αυτή η προσωρινή, λόγω φορολογικού ανταγωνισμού, μείωση των συντελεστών εταιρικής φορολογίας να λάβει μόνιμο χαρακτήρα, όπως συνήθως γίνεται. Μετά τη μείωση του συντελεστή η φορολογική ηγεσία της εν λόγω χώρας δύσκολα προχωρά σε μια αύξηση των συντελεστών, φοβούμενη τις συνέπειες μιας τέτοιας κίνησης και το ενδεχόμενο φυγής επενδυτικών κεφαλαίων. Με τα όσα μέχρι τώρα έχουν αναφερθεί είναι εύκολο να διαπιστώσει κανείς τη πολυπλοκότητα αλλά και τη σπουδαιότητα του ρόλου που διαδραματίζει η έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού στον σχεδιασμό και στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής. Επιπλέον σχετικές έρευνες έχουν δείξει ότι το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού δεν περιορίζεται μόνο στη διαμόρφωση της ακολουθούμενης εταιρικής φορολογικής πολιτικής αλλά επηρεάζει με έμμεσο τρόπο και τη φορολογία των φυσικών προσώπων όπως αναφέρθηκε και παραπάνω. Το θέμα όμως αυτό δεν θα απασχολήσει και ούτε θα αναλυθεί στη παρούσα εργασία.

⁸⁴ «Corporate Taxation and International Competition», James R. Hines Jr., University of Michigan and NBER page. 5

⁸⁵ Βλέπε έρευνα των Kay 1990 και Mackenzie το 1991

Όπως έχει ήδη ειπωθεί ο φορολογικός ανταγωνισμός επηρεάζει τόσο το σχεδιασμό όσο και την άσκηση της φορολογικής πολιτικής σε μια οικονομία. Περιορίζοντας την ανάλυση μας στην έννοια του φορολογικού βάρους και τη κατανομή του, μέσω τη επιλογής των κατάλληλων ομάδων φόρων, παρατηρείται μια στροφή του φορολογικού νομοθέτη προς ομάδες φόρων η επιβολή των οποίων στηρίζεται σε πιο σταθερές φορολογικές βάσεις. Με τον τρόπο ο φορολογικός νομοθέτης θέλει να προστατευθεί από μια μαζική φυγή κεφαλαίων, εξασφαλίζοντας παράλληλα και ένα ικανοποιητικό επίπεδο φορολογικών εσόδων. Επιλέγονται με άλλα λόγια φορολογικές βάσεις με μικρό ή και μηδενικό βαθμό κινητικότητας, παράδειγμα τέτοιου είδους φορολογικής πολιτικής είναι η υψηλή φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, η οποία και παρουσιάζει μηδενικό βαθμό κινητικότητας.

Στη προσπάθεια προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων και επίτευξης θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης μέσω μιας μείωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ο φορολογικός νομοθέτης προσκρούει στους περιορισμούς που προκύπτουν από την ανάγκη για ικανοποίηση των δημοσιονομικών στόχων του κράτους. Με άλλα λόγια ο φορολογικός νομοθέτης συναντά ένα κατώφλι όσον αφορά το επίπεδο των συντελεστών φορολόγησης και όρια όσον αφορά τη κατανομή του φορολογικού βάρους ανάμεσα στις διαφορετικές ομάδες φόρων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι η κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας όπου η ελληνική κυβέρνηση αναγκάστηκε να προχωρήσει σε αύξηση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης, παρόλο τη μείωση του ονομαστικού συντελεστή εταιρικού φόρου, προκειμένου να προχωρήσει σε εξυγίανση των δημοσιονομικών της μεγεθών επιβαρύνοντας όμως τη θέση της από πλευράς ανταγωνισμού.⁸⁶

Σχετικές έρευνες που έχουν ασχοληθεί με το θέμα της αποτελεσματικής αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού παρουσιάζουν ως ένα αποτελεσματικό τρόπο ορθής αντιμετώπισης του την εφαρμογή της θεωρίας της «βέλτιστης φορολόγησης» (optimal tax theory). Κεντρική ιδέα της οποίας είναι ότι το βέλτιστο φορολογικό σύστημα επιτυγχάνει τη μέγιστη δυνατή κοινωνική ευημερία με δεδομένο ύψος κρατικών εσόδων από την επιβολή φορολογίας.

⁸⁶ Σχετικό ερώτημα όσον αφορά τη περίπτωση αύξησης των φορολογικών συντελεστών σε περίοδο έντονο ανταγωνισμού και συντονισμού της οικονομικής πολιτικής εντός ΕΕ τέθηκε και προς το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το κ. Σκυλακάκη.

3.4 Η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης ως εργαλείο αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού στα πλαίσια της ΕΕ.

Έχοντας ήδη αναπτύξει τον τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι φανερό η διαφοροποίηση που υπάρχει στη προσέγγιση και αντιμετώπιση κάποιων ζητημάτων από πλευράς φορολογικής ηγεσίας του εκάστοτε κράτους μέλους. Είναι όμως ορθό και κυρίως αποτελεσματικό να υφίσταται τέτοιου είδους διαφοροποιήσεις στα πλαίσια λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης; Το να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν είναι δύσκολο εάν ληφθεί υπόψιν ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων βρίσκεται αντιμετώπιη με περισσότερα του ενός φορολογικά συστήματα, ένα για κάθε χώρα δραστηριοποίησης τους, αντιμετωπίζοντας παράλληλα ένα αρκετά πολύπλοκο σύστημα φορολογικής αντιμετώπισης των ενδο-ομιλικών τους συναλλαγών.

Εξαιτίας της μείζονος σημασίας του το εν λόγω θέμα έχει αποτελέσει κατά το παρελθόν, και συνεχίζει να αποτελεί ακόμη, αντικείμενο πολλών συζητήσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Στόχος των εν λόγω συζητήσεων αποτελεί η εξάλειψη των διαφοροποιήσεων αυτών και των επιπτώσεων τους. Λέξη κλειδί για την επίτευξη του στόχου αυτού αποτελεί η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης. Ωστόσο η επίτευξη του εγχειρήματος αυτού αποτελεί μια αρκετά δύσκολη και πολύπλοκη υπόθεση. Η δυσκολία αυτή οφείλεται κυρίως σε δύο βασικούς λόγους. Πρωτίστως εξαιτίας του γεγονότος ότι αρμοδιότητες, όσον αφορά το σχεδιασμό και την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, έχουν παραμείνει σε εθνικό επίπεδο, δίνοντας τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις των χωρών να προσαρμόζουν τα υφιστάμενα φορολογικά συστήματα στις δικές τους ανάγκες και επιδιώξεις. Από την άλλη πλευρά είναι δύσκολο να βρεθεί ένα σημείο τομής και συμφωνίας απόψεων και συμφερόντων των 27 κρατών μελών, το κάθε ένα από αυτά με διαφορετικές επιδιώξεις και διαφορετική κουλτούρα. Παρόλο την ύπαρξη των εμποδίων αυτών η φορολογική εναρμόνιση των χωρών μελών θεωρείται αναγκαία για την εξάλειψη των εν λόγω διαφοροποιήσεων και των στρεβλώσεων τους λειτουργώντας παράλληλα και ως ένα μέτρο αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού.

Οι πρώτες συζητήσεις σχετικά με την ανάγκη εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων σε επίπεδο κρατών μελών είχαν ήδη ξεκινήσει πολλά χρόνια πριν και συγκεκριμένα από το 1962. Στα πλαίσια των συζητήσεων αυτών συστάθηκε Ευρωπαϊκή Επιτροπή η οποία και σε σχετική της ανακοίνωση⁸⁷ τονίζει τη σημασία αλλά και την αναγκαιότητα αντιμετώπισης και σύγκλισης των διαφοροποιήσεων που παρουσιάζονται σε επίπεδο ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς. Σημειώνοντας παράλληλα και την αναγκαιότητα της αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού⁸⁸. Στα πλαίσια των γενικότερων κατά καιρούς εργασιών αυτής εκτός από την αναγνώριση

⁸⁷ Βλέπε σχετική ανακοίνωση της επιτροπής COM(2001)581

⁸⁸ Για περισσότερες πληροφορίες βλέπε σχετικό κεφάλαιο

της ανάγκης για λήψη συγκεκριμένων μέτρων γίνεται και μια πρώτη προσέγγιση των μεθόδων και των τεχνικών που πιθανόν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη των ως άνω στόχων. Κεντρική ιδέα των προσπαθειών αυτών θα πρέπει να αποτελεί η έννοια μια κοινής φορολογικής πολιτικής και μιας κοινής φορολογικής βάσης.

Οι βασικοί άξονες πάνω στους οποίους στηρίζονται οι προσπάθειες της Επιτροπής, αποτελώντας οδηγό των προσπαθειών αυτών μπορούν να συνοψιστούν στις τρεις ακόλουθες προτάσεις με την τελευταία από αυτές να θεωρείται ως η επικρατέστερη όλων⁸⁹:

1. Υιοθέτηση ενός Ενιαίου Φορολογικού Συντελεστή (Common Tax Rate).
2. Φορολογία στη χώρα κατοικίας όσον αφορά τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις με δραστηριότητα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Home State Taxation).
3. Υιοθέτηση και εφαρμογή μιας Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης στη φορολογία των επιχειρήσεων (Common Consolidated Corporate Tax Base).

Απώτερος στόχος της προσπάθειας αυτής είναι η θέσπιση σε πρώτη φάση των απαιτούμενων βάσεων για ένα νέο, φιλικό προς τις επιχειρήσεις και απλοϊκό ενιαίο φορολογικό περιβάλλον, στα πλαίσια του οποίου θα είναι εφικτή η ελεύθερη ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Μιας ευρωπαϊκής ζώνης άσκησης επιχειρηματικής δράσης χωρίς την ύπαρξη φορολογικών ή άλλου είδους εμποδίων και χωρίς παράλληλα να δημιουργούνται ζητήματα στρεβλώσεων.

Το πρώτο σενάριο φορολογικής ενοποίησης στηρίζεται στην απλή, θεωρητικά, ενοποίηση των συντελεστών εταιρικής φορολογίας που επιβάλει το κάθε κράτος μέλος για τις επιχειρηματικές μονάδες που δραστηριοποιούνται εντός των συνόρων του. Ο φόρος θα εισπράττεται σε κεντρικό επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης και μέσω της δημιουργίας ενός κατάλληλου μηχανισμού θα πραγματοποιείται ο επιμερισμός των συνολικών φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών μελών βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων που θα θεσπιστούν.

Με την εφαρμογή της μεθόδου φορολογίας στην χώρα κατοικίας οι επιχειρηματικές μονάδες που δραστηριοποιούνται εντός συνόρων ευρωπαϊκής ένωσης θα φορολογούνται βάσει των φορολογικών διατάξεων του κράτους μέλους που εδρεύει η μητρική επιχείρηση του ομίλου για τη φορολογική βάση που δημιουργείται από το σύνολο των θυγατρικών μονάδων ανεξάρτητα από τη χώρα δραστηριοποίησης αυτών.

Η τρίτη εναλλακτική μέθοδος της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης έχει ως βασικό χαρακτηριστικό την δυνατότητα που δίνεται στην υποκείμενη στο φόρο επιχειρηματική μονάδα να φορολογείται βάσει κοινών ευρωπαϊκών φορολογικών κανόνων. Βάσει των κανόνων αυτών θα υπολογίζεται μια ενιαία

⁸⁹ Άρθρο κ. Αθηνάς Καλυβά, Σύμβουλος Φορολογίας, Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπεία στην ΕΕ

ευρωπαϊκή φορολογική βάση πάνω στην οποία θα υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση της εκάστοτε επιχειρηματικής μονάδας για το σύνολο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στα πλαίσια της μεθόδου αυτής είναι αναγκαία η δημιουργία ενός μηχανισμού επιμερισμού της ενιαίας αυτής φορολογικής βάσης στα κράτη μέλη όπου και ο υπολογισμός της φορολογικής επιβάρυνσης για την επιχειρηματική μονάδα θα γίνεται με την επιβολή του συντελεστή φορολογίας της κάθε χώρας μέλους δραστηριοποίησης.

Με την υιοθέτηση μιας τέτοιας πολιτικής επιλύονται σημαντικά προβλήματα όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων και την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων τους. Με την εφαρμογή της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης, ή Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) όπως αλλιώς συναντάται, η επιχείρηση που δραστηριοποιείται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα έχει τη δυνατότητα να προχωρά σε συμψηφισμό των ζημιών που προκύπτουν από τη δραστηριοποίηση της σε ένα κράτος μέλος με αντίστοιχα κέρδη που προκύπτουν σε κάποιο άλλο κράτος μέλος. Με το συμψηφισμό αυτό είναι φανερό ότι δίνεται η δυνατότητα σε επιχειρήσεις να μειώσουν τη συνολική τους φορολογική επιβάρυνση σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Η μείωση αυτή της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης θα λειτουργήσει ως ένα ακόμη κίνητρο για την ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας και τόνωση της επιχειρηματικής εξωστρέφειας κυρίως από πλευράς μικρών και μεσαίων επιχειρηματικών μονάδων οι οποίες μέχρι τώρα αδυνατούν να αντιμετωπίσουν το υψηλό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης με το οποίο συνδέεται η παράλληλη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας σε διαφορετικά κράτη μέλη, τονώνοντας παράλληλα και την επιχειρηματική ανταγωνιστικότητα, στοιχεία απαραίτητα και αναγκαία ειδικά σε περιόδους οικονομικής ύφεσης.

Τα οφέλη, εκφρασμένα σε απόλυτα μεγέθη, από την εφαρμογή της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Επιχειρήσεων γίνονται αντιληπτά και από τα στοιχεία που έχει δώσει η αρμόδια Επιτροπή. Σύμφωνα με τα εν λόγω στοιχεία και εκτιμήσεις της Επιτροπής ο ενιαίος τρόπος αυτός φορολόγησης των επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα τις εξασφαλίσει πόρους ύψους 700 εκατομμυρίων ευρώ μέσω της μείωσης του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης, μέγεθος το οποίο αναδεικνύει παράλληλα και τη σημασία του συγκεκριμένου μεγέθους στη διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης και στην προώθηση και ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Με τη μέθοδο αυτή άλλωστε εξαλείφονται σημαντικά προβλήματα όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση και τεκμηρίωση, γνωστή και ως transfer pricing, των συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου⁹⁰. Παράλληλα με τον συμψηφισμό ζημιών και κερδών, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος από το οποίο προέρχονται, οι επιχειρήσεις στο σύνολο τους θα εξασφαλίσουν επιπλέον πόρους ύψους 1,3 δις ευρώ. Είναι φανερό ότι, εκ πρώτης όψεως τουλάχιστον, η υιοθέτηση της ενιαίας φορολογικής βάσης θα λειτουργήσει προς όφελος της επιχειρηματικής δραστηριότητας καθιστώντας την φθηνότερη, πιο

⁹⁰ Κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

εύκολη και πιο βολική, σύμφωνα και με τους ισχυρισμούς της Επιτροπής,⁹¹ προωθώντας παράλληλα την οικονομική ανάπτυξη των χωρών λειτουργώντας και ως εργαλείο αντιμετώπισης των υφιστάμενων οικονομικών δυσκολιών.

Βασική ιδέα της ενιαίας ευρωπαϊκής φορολογικής βάσης, στην οποία στηρίζεται και η λειτουργία της, είναι ότι το σύνολο των 27 κρατών μελών θα υιοθετήσει και θα εφαρμόσει μια ενιαία πολιτική, μια κοινή διαδικασία προσδιορισμού των φορολογητέων εταιρικών κερδών βάσει των οποίων θα υπολογίζεται και ο οφειλόμενος εταιρικός φόρος. Με τη πολιτική αυτή υιοθετείται μια κοινή διαδικασία, και όχι 27 διαφορετικές όπως ισχύει σήμερα, υπολογισμού του συνολικού «ευρωπαϊκού» φόρου ο οποίος θα διανέμεται, μέσω του κατάλληλου μηχανισμού, σε κάθε κράτος μέλος δικαιούχο. Για την αποτελεσματική και ορθή λειτουργία του φορολογικού αυτού μηχανισμού, λαμβάνοντας υπόψιν την άμεση και στενή σχέση που υπάρχει μεταξύ λογιστικής και φορολογικής επιστήμης, θεωρείται απαραίτητη και χρήσιμη η ύπαρξη μιας ενιαίας και ομοιόμορφης λογιστικής απεικόνισης των επιχειρηματικών συναλλαγών και δραστηριοτήτων για το σύνολο των κρατών μελών. Μια πρώτη κίνηση για την επίλυση του συγκεκριμένου προβλήματος είναι η εισαγωγή και εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για τη ορθή και κοινή καταγραφή και απεικόνιση των επιχειρηματικών συναλλαγών.

Βασικό πλεονέκτημα της εφαρμογής της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης, όπως σημειώνεται και σε σχετικό πόρισμα της αρμόδιας Επιτροπής⁹² αποτελεί το γεγονός ότι με την εξομάλυνση των υφιστάμενων φορολογικών διαφορών ανάμεσα στα κράτη μέλη, η ενιαία αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης γίνεται ακόμη πιο ανταγωνιστική και συμφέρουσα, για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ενθαρρύνοντας και προσελκύοντας παράλληλα ολοένα και περισσότερες ξένες επενδύσεις με απώτερο στόχο τη τόνωση της οικονομίας τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ενιαία φορολογική βάση δεν επηρεάζει μόνο το τομέα της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και άλλους σημαντικούς τομείς της οικονομικής και κοινωνικής ζωής όπως για παράδειγμα η απασχόληση. Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της η εφαρμογή της ενιαίας φορολογικής βάσης θα συμβάλλει στην αύξηση της απασχόλησης, ήτοι στη μείωση της ανεργίας, μέσω της αναμενόμενης αύξησης της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας.

Από την άλλη πλευρά, χαρακτηριστικό μειονέκτημα της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί το γεγονός ότι ενώ προβλέπει την υιοθέτηση και παράλληλη εφαρμογή μιας κοινής διαδικασίας προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης δεν αντιμετωπίζει εντελώς την έννοια του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού. Αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι παραμένει η δυνατότητα των κρατών μελών να χρησιμοποιούν το ύψος του υφιστάμενου εθνικού φορολογικού συντελεστή ως

⁹¹ Αλγκίρδα Σεμέτα, Επίτροπος αρμόδιος για τη φορολογία

⁹² Commission Non Paper to informal Ecofin Council, 10-11 September 2004

εργαλείο προσέλκυσης επενδύσεων μειώνοντας τον σε ακόμη χαμηλότερα επίπεδα. Ακόμη και στη πρόταση της αρμόδιας Επιτροπής για την υιοθέτηση μιας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) δεν προβλέπεται η παράλληλη υιοθέτηση ενός κοινού ενιαίου συντελεστή φορολογίας παρά μόνο ασκούνται πιέσεις σε κράτη μέλη με ιδιαίτερα χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές για αύξηση αυτών με στόχο την σύγκλιση τους με τους υφιστάμενους συντελεστές στα λοιπά κράτη μέλη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση της Ιρλανδίας που παρόλο τις πιέσεις που δέχεται για αύξηση του συντελεστή της δεν προχωρά σε μια τέτοια κίνηση ως ένα μέτρο τόνωσης της εγχώριας οικονομίας της, διατηρώντας ένα φορολογικό πλεονέκτημα μη συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αντιμετώπιση του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού. Από την άλλη πλευρά δεν είναι λίγοι αυτοί που θεωρούν ότι η ιδέα της ενιαίας ευρωπαϊκής φορολογικής βάσης αντιμετωπίζει πιο ευνοϊκά τις πολυεθνικές επιχειρήσεις σε σύγκριση με τις αντίστοιχες ημεδαπές επιχειρήσεις κάθε χώρας, κάτι το οποίο δεν παρατηρείται στη περίπτωση της μεθόδου φορολόγησης στη χώρα κατοικίας της μητρικής.

Παραδείγματα των προσπαθειών σύγκλισης των φορολογικών διαφοροποιήσεων και της δημιουργίας ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φορολογικού πλαισίου εντός της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς είναι και το πλήθος οδηγιών που έχουν εκδοθεί σχετικά με την ελεύθερη διακίνηση των κεφαλαίων εντός της κοινότητας αλλά και σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων που διανέμουν κοινοτικές επιχειρήσεις και τη διασυνοριακή σχέση μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών⁹³.

Σύμφωνα με τα όσα έχουν αναπτυχθεί είναι φανερό ότι η επιτυχία της όλης προσπάθειας της φορολογικής ενοποίησης, εξαρτάται από πολλούς παράγοντες και απειλείται παράλληλα και από πολλούς κινδύνους, κάποιιοι από τους οποίους μπορεί να είναι ελεγχόμενοι αλλά κάποιιοι άλλοι όμως όχι. Το TEI (Tax Executive Institute) σε σχετική έκθεση⁹⁴ του σημειώνει ότι ανάμεσα στα σημαντικότερα εμπόδια που συναντώνται στη προσπάθεια εφαρμογής της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης και που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν λόγω της κυρίαρχης σημασίας που παρουσιάζουν είναι τα ακόλουθα:

- ✍ Η θέσπιση και υιοθέτηση κανόνων και μηχανισμού εποπτείας και εξάλειψης μεθόδων transfer pricing ανάμεσα στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κάτι το οποίο δημιουργεί προβλήματα διπλής φορολόγησης και αναποτελεσματικής λειτουργίας στην ενιαία αγορά και
- ✍ Η μη δυνατότητα συμψηφισμού ζημιογόνων αποτελεσμάτων που προκύπτουν από δραστηριότητες της αλλοδαπής με αντίστοιχα κέρδη της επιχείρησης τα

⁹³ Οδηγία 90/435/ΕΟΚ

⁹⁴ "Comments of Tax Executives on the Common Consolidated Corporate Tax Base", Tax Executive Institute, 30 June 2008

οποία έχουν προκύψει στη χώρα φορολογικής κατοικίας της εν λόγω επιχείρησης.

Στην ίδια έκθεση προσδιορίζονται και πέντε βασικοί τομείς από τους οποίους εξαρτάται η θετική ανταπόκριση των επιχειρήσεων στο εγχείρημα αυτό όσο και η αποτελεσματική εφαρμογή και λειτουργία της συγκεκριμένης μεθόδου. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

1. Η προαιρετική, και όχι υποχρεωτική, υιοθέτηση της μεθόδου όχι μόνο κατά το αρχικό στάδιο εφαρμογής αλλά γενικά.
2. Σύγκλιση των διαφορών που παρουσιάζουν τα διάφορα φορολογικά συστήματα όσον αφορά τη κατηγοριοποίηση των εσόδων και των προς έκπτωση δαπανών.
3. Να μην δίνεται η δυνατότητα επανεμφάνισης ουσιωδών διαφορών και κανονισμών όπως οι κανόνες περί transfer pricing μεθόδους που δημιουργούν συνθήκες διπλής φορολογίας.
4. Να στηρίζεται η εφαρμογή του νέου συστήματος σε μια ενοποιημένη φορολογική βάση.
5. Να υποστηριχτεί η εφαρμογή του συστήματος σε μια κεντρική αρχή μέσω της οποίας θα εποπτεύεται η όλη διαδικασία.

Ένα από τα βασικότερα προβλήματα τα οποία έχει τονίσει η Επιτροπή, που θα πρέπει να λυθεί πριν από οποιαδήποτε εφαρμογή της φορολογικής ενοποίησης, είναι ο προσδιορισμός μιας δίκαιης διαδικασίας βάσει της οποίας θα γίνεται η κατανομή των «ενιαίων» φορολογικών εσόδων που θα προκύψουν, στα διάφορα κράτη μέλη δικαιούχους. Να σημειωθεί ότι με το σύστημα αυτό έχουμε εφαρμογή ενιαίου πλαισίου κανόνων φορολόγησης και όχι ενιαίου συντελεστή φορολογίας. Σχετικά με το ζήτημα αυτό έχουν ειπωθεί διάφορες προτάσεις όσον αφορά τα μεγέθη που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως κριτήρια κατανομής των εισπραχθέντων φορολογικών εσόδων. Παραδείγματα τέτοιων μεγεθών είναι η αξία των παγίων, η συνολική δαπάνη μισθοδοσίας στα διάφορα κράτη, ο συνολικός τζίρος της επιχείρησης ανά κράτος μέλος κλπ.

Η Επιτροπή με στόχο την ομαλή μετάβαση από το τωρινό ισχύον φορολογικό σύστημα στο νέο ενιαίο, αλλά και πιο πολύπλοκο, κρίνει απαραίτητη και αναγκαία την ύπαρξη μια μεταβατικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας οι υποκείμενες στον εταιρικό φόρο επιχειρήσεις θα έχουν τη δυνατότητα επιλογής ανάμεσα στα δύο φορολογικά συστήματα σε αυτό που ισχύει μέχρι και σήμερα και σε αυτό της ενιαίας ευρωπαϊκής φορολογικής βάσης. Ένα άλλο εμπόδιο το οποίο συναντά η εφαρμογή του μέτρου είναι και η απαραίτητη λήψη μιας ομόφωνης κοινής απόφασης. Κάτι αρκετά δύσκολο να επιτευχθεί βασιζόμενοι και στην αρνητική στάση ορισμένων, έστω και ελάχιστων, κρατών μελών. Φυσικά λύση του συγκεκριμένου προβλήματος μπορεί να αποτελέσει η αποδοχή και η συμμετοχή στο συγκεκριμένο πρόγραμμα

ορισμένων, σε πρώτη φάση, κρατών μελών και τη σταδιακή ένταξη και των υπολοίπων μετά και την διευθέτηση των τελευταίων διαφορών και λεπτομερειών⁹⁵

Είναι αξιοσημείωτο και θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με αποτελέσματα σχετικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε από την ελεγκτική εταιρεία KPMG σε 400 εταιρείες που δραστηριοποιούνται στις 27 χώρες μέλη και στην Ελβετία η πλειοψηφία αυτών, μεταξύ αυτών και η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων, ανταποκρίνεται θετικά στην ιδέα εφαρμογής μιας ενιαίας ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής, ως οδηγό της διαδικασίας προσδιορισμού της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης μιας επιχειρηματικής μονάδας εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα της έρευνας αναδεικνύουν τόσο τη σπουδαιότητα του συγκεκριμένου θέματος όσο και τη αναγκαιότητα εύρεσης μιας λύσης, με στόχο πάντα την βελτίωση της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς. Χώρες οι οποίες έδειξαν μεγαλύτερο σκεπτικισμό και άρνηση στο εγχείρημα αυτό είναι κατά κύριο λόγο χώρες με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας όπως για παράδειγμα Ιρλανδία και Σλοβακία. Βασικός λόγος για τον οποίο χώρες, σαν αυτή της Ιρλανδίας ή της Σλοβακίας, διστάζουν στην ιδέα μιας Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης είναι ο φόβος της επιβολής ενός ενιαίου ευρωπαϊκού συντελεστή φορολογίας. Με τη θέσπιση ενός τέτοιου κοινού συντελεστή υπάρχει η πιθανότητα κράτη μέλη να προχωρήσουν σε μια αναγκαστική, έστω και μικρή, αύξηση των ήδη υφιστάμενων συντελεστών αφαιρώντας τους με τον τρόπο αυτόν ένα βασικό φορολογικό πλεονέκτημα και στοιχείο υπεροχής στα πλαίσια του ανταγωνισμού. Αυτό των εξαιρετικά ανταγωνιστικών χαμηλών συντελεστών φορολόγησης.

Εκτός των όσων μέχρι τώρα έχουν αναφερθεί, περί υποψήφιων μεθόδων φορολογικής ενοποίησης, για πολλούς μια λύση εξάλειψης του ανεπιθύμητου φορολογικού ανταγωνισμού είναι η δημιουργία ενός Ευρωπαϊκού Ομοσπονδιακού Φορολογικού συστήματος ανάλογο με αυτό που εφαρμόζεται στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής ή στην Γερμανία. Από τη στιγμή που γίνονται συνεχώς συζητήσεις γύρω από την έννοια της ενιαίας αγοράς, του ενιαίου νομίσματος και από τη στιγμή που έχουν ήδη συσταθεί κοινά ευρωπαϊκά όργανα για σοβαρά ζητήματα της ευρωπαϊκής ένωσης γιατί να μην συσταθεί και ένας ενιαίος κοινός ευρωπαϊκός φορολογικός οργανισμός ο οποίος θα έχει την ευθύνη της καθοδήγησης και εποπτείας των επιμέρους εθνικών φορολογικών μηχανισμών. Θα μπορούσαν κάλλιστα να δημιουργηθούν και περιφερειακές φορολογικές αρχές οι οποίες θα είχαν υπό την εποπτεία τους κράτη με κοινά χαρακτηριστικά ώστε να μπορούσαν σε ένα βαθμό να αντιμετωπίζονται σαν ένα. Αλλά κατά πόσο εύκολη είναι η επίτευξη ενός τέτοιου εγχειρήματος και κατά πόσο είναι εφικτή μια ορθή αποτελεσματική και αποδοτική φορολογική ενοποίηση γενικότερα; τι θα γίνει με τη φορολογία των φυσικών προσώπων; Είναι κάποια από βασικά ερωτήματα που πρέπει να απαντηθούν.

⁹⁵ Πρόταση η οποία αναφέρεται σε σχετικό έγγραφο της Επιτροπής που δόθηκε προς συζήτηση σε ανεπίσημο συμβούλιο Ecofin της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σε κάθε περίπτωση ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός τέτοιου εγχειρήματος εξαιτίας του σημαντικού ρόλου που διαδραματίζει στα οικονομικά δρώμενα αλλά και των κινδύνων που κρύβει παράλληλα, θα πρέπει να αποτελέσει προϊόν εκτεταμένων συζητήσεων και ενδελεχών ερευνών.

3.5 Η φορολογία των διανεμόμενων κερδών στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ερευνώντας το σχεδιασμό και την εκτέλεση επενδυτικών σχεδίων από τη πλευρά των επενδυτών γίνεται κατανοητό ότι βασικό κίνητρο για την λήψη του επενδυτικού και επιχειρηματικού ρίσκου είναι η μελλοντική επίτευξη κερδών. Το κέρδος αυτός παίρνει χαρακτήρα αποζημίωσης για τους επενδυτές τόσο για το γεγονός ότι διέθεσαν πόρους για την εκτέλεση του εν λόγω σχεδίου αλλά και ως ανταμοιβή για το ρίσκο το οποίο ανέλαβαν από τη στιγμή που ποτέ μια επενδυτική δραστηριότητα δεν εγγυάται με απόλυτη σιγουριά την επίτευξη του κέρδους. Βασικό τρόπος λήψης της αποζημίωσης αυτής είναι τα διανεμόμενα από την επιχειρηματική μονάδα μερίσματα και δευτερευόντως μέσω άλλων παροχών όπως για παράδειγμα μπόνους ή επιπλέον αμοιβών.

Επομένως η εξέλιξη της επενδυτικής δραστηριότητας επηρεάζεται και από τη μερισματική πολιτική που ακολουθείται αλλά κυρίως και το μέγεθος της οποιαδήποτε φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται στα διανεμόμενα κέρδη. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της προσπάθειας τόνωσης της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας δεν θα πρέπει να αποτελεί αντικείμενο μελέτης μόνο η άμεση φορολογία των εταιρικών κερδών της επιχειρηματικής μονάδας αλλά και ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζεται φορολογικά η αντίστοιχη μερισματική πολιτική που ακολουθείται. Εξίσου σημαντικοί και καθοριστικοί είναι και οι δυο προηγούμενοι τομείς για την πορεία και εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας μιας χώρας.

Η φορολογική και η οικονομική γενικότερα ηγεσία της εκάστοτε χώρας δεν θα πρέπει να αγνοεί τη πιθανότητα τυχόν πλεονεκτήματα και κίνητρα που παρέχονται μέσω μιας ευνοϊκής και ελκυστικής φορολογίας των επιχειρηματικών κερδών, να αντισταθμίζονται από μια όχι τόσο φιλική και ελκυστική φορολογία μερισμάτων και λοιπών διανεμόμενων κερδών. Εξάλλου δεν θα πρέπει να αγνοείται ότι η φορολογία των μερισμάτων αποτελεί βασικό εργαλείο αντιμετώπισης του φορολογικού ανταγωνισμού που έχει αναπτυχθεί ανάμεσα στις διάφορες οικονομίες. Μια ελκυστική και ανταγωνιστική φορολογική πολιτική όσον αφορά τα διανεμόμενα κέρδη μπορεί να λειτουργήσει ως βασικό εργαλείο προσέλκυσης επενδύσεων και τόνωσης της οικονομικής δραστηριότητας, σε συνδυασμό πάντα με τα λοιπά φορολογικά και μη κίνητρα που παρέχονται.

Ο σχεδιασμός και η επιλογή του κατάλληλου, σε κάθε περίπτωση, τρόπου φορολογικής αντιμετώπισης των μερισμάτων είναι μια πολύπλοκη διαδικασία στην οποία πρέπει να ληφθούν υπόψιν και να εξετασθούν όλοι οι παράμετροι και οι

επιπτώσεις αυτών. Ένας βασικός, για πολλούς ο σημαντικότερος, παράγοντας που πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν είναι ο βαθμός ενοποίησης, για φορολογικούς λόγους, των αδιανέμητων και διανεμόμενων κερδών. Με την εκτίμηση του συγκεκριμένου μεγέθους μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με το μέγεθος και το βαθμό της διπλής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών και κυρίως των μερισμάτων. Μέγεθος το οποίο λαμβάνεται σοβαρά υπόψιν κατά τη λήψη των επενδυτικών αποφάσεων. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός διπλής φορολόγησης τόσο υψηλότερο είναι και το συνολικό φορολογικό βάρος με το οποίο επιβαρύνεται η διανομή κερδών.

Περιορίζοντας την ανάλυση σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα κράτη μέλη της υιοθετούν και εφαρμόζουν διαφορετικά, αλλά με πολλά κοινά χαρακτηριστικά παράλληλα, συστήματα φορολογικής αντιμετώπισης των εταιρικών κερδών. Αφετηρία και κοινό γνώρισμα του συνόλου αυτών είναι η φορολόγηση των αδιανέμητων κερδών σε επίπεδο νομικού προσώπου. Το σημείο στο οποίο διαφοροποιείται κάθε ένα από τα συστήματα αυτά είναι ο τρόπος φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών. Η διαφοροποίηση αυτή γίνεται ακόμη πιο εμφανείς και έντονη σε περιπτώσεις όπου δικαιούχος των συγκεκριμένων κερδών είναι φυσικά πρόσωπα⁹⁶. Στη περίπτωση των νομικών προσώπων δικαιούχων η διαφοροποίηση αυτή είναι λιγότερο έντονη λόγω της υπογραφής, ανάμεσα στα κράτη μέλη και μεταξύ αυτών και μη κρατών μελών, και εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Στη συνέχεια γίνεται μια σύντομη και περιεκτική συνάμα παρουσίαση των σημαντικότερων συστημάτων φορολογικής αντιμετώπισης των μερισμάτων που συναντάται στη διεθνή βιβλιογραφία αλλά και μια σύντομη μεταξύ τους σύγκριση. Στόχος, η ανάδειξη των μειονεκτημάτων και των πλεονεκτημάτων αυτών αλλά και του κατά πόσο εφικτή είναι η εφαρμογή τους στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον. Τα κυριότερα συστήματα που εφαρμόζονται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν ως εξής:

3.5.1 Το Κλασσικό Σύστημα (Classical System).

Με το κλασσικό σύστημα φορολόγησης των μερισμάτων επιτυγχάνεται πλήρη διάκριση του νομικού προσώπου, ως επιχειρηματική οντότητα που πραγματοποιεί τη διανομή, από το φυσικό πρόσωπο δικαιούχο των μερισμάτων. Τα πραγματοποιηθέντα φορολογητέα κέρδη φορολογούνται σε πρώτη φάση στο όνομα του νομικού προσώπου βάσει του υφιστάμενου συντελεστή εταιρικού φόρου, όπως αυτός ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. Όσον αφορά τα διανεμόμενα, με τη μορφή μερίσματος, κέρδη φορολογούνται σε δεύτερη φάση σύμφωνα με τις κείμενες γενικές διατάξεις.

⁹⁶ Βλέπε σχετικό άρθρο της δικηγόρου κ. Μαρίας Βασταρούχα στο περιοδικό «E- magazine by Epsilon 7» τεύχος 235, 2010

Κύριο χαρακτηριστικό του συγκεκριμένου συστήματος είναι ο μηδενικός βαθμός ενοποίησης των συνολικών κερδών, από τη στιγμή που οι δυο εμπλεκόμενες πλευρές, διανέμουσα εταιρεία και δικαιούχος μέτοχος, αντιμετωπίζονται σαν δύο εντελώς ξεχωριστές οντότητες με διαφορετική και ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση η κάθε μια από αυτές. Με τον τρόπο αυτό και λαμβάνοντας υπόψιν την αντιστρόφως ανάλογη σχέση, ανάμεσα σε βαθμό ενοποίησης και σε βαθμό διπλής φορολόγησης, που παρουσιάστηκε προηγουμένως, με το κλασσικό σύστημα φορολόγησης των μερισμάτων εξασφαλίζεται ο μέγιστος δυνατός βαθμός διπλής φορολόγησης. Η διπλή αυτή φορολόγηση είναι φανερή από τη στιγμή που το ίδιο μέγεθος, τα εταιρικά κέρδη, φορολογείται και σε επίπεδο νομικού προσώπου και σε επίπεδο μετόχου.

3.5.2 Τροποποιημένο Κλασσικό Σύστημα φορολόγησης μερισμάτων (Modified Classical System).

Το τροποποιημένο κλασσικό σύστημα αποτελεί μια εναλλακτική και πιο ήπια μορφή του κλασσικού συστήματος. Το συγκεκριμένο σύστημα παρουσιάζεται και είναι γνωστό και ως **Σύστημα Διαφορισμού** των εισοδημάτων από μερίσματα (schedular). Το σημείο στο οποίο διαφοροποιείται από το κλασσικό σύστημα είναι ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζονται φορολογικά τα έσοδα από μερίσματα σε επίπεδο μετόχου δικαιούχου, χωρίς να παρατηρείται καμία απολύτως μεταβολή όσον αφορά τη διάκριση των εμπλεκόμενων πλευρών, διατηρώντας τη πλήρη διάκριση των δυο μερών.

Τα πραγματοποιηθέντα από το νομικό πρόσωπο κέρδη υπόκεινται σε εταιρικό φόρο στο όνομα του ίδιου του νομικού προσώπου ενώ από την άλλη πλευρά τα μερίσματα τα οποία εισπράττει ο μέτοχος φορολογούνται στο όνομα του είτε αυτοτελώς είτε με την επιβολή ειδικά μειωμένων φορολογικών συντελεστών. Μια άλλη μορφή φορολογικής αντιμετώπισης που εφαρμόζεται με το συγκεκριμένο σύστημα είναι η φορολόγηση μέρους μόνο των εισπραχθέντων μερισμάτων βάσει των γενικών διατάξεων.

3.5.3 Το Πλήρες Ενοποιημένο Σύστημα.

Το Πλήρες Ενοποιημένο Σύστημα φορολόγησης αποτελεί τον αντίποδα του κλασσικού συστήματος, με βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα τη επίτευξη του μέγιστου δυνατού βαθμού ενοποίησης των κερδών και κατ'έκταση την εξάλειψη κάθε μορφής διπλής φορολόγησης αυτών.

Το συγκεκριμένο σύστημα παρουσιάζει ελάχιστο ενδιαφέρον προς μελέτη και αποτελεί μόνο μια ιδεατή φορολογική αντιμετώπιση των συγκεκριμένων κερδών καθώς το σύστημα αυτό δεν έχει εφαρμοστεί από καμία κυβέρνηση χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3.5.4 Σύστημα Καταλογισμού του Φόρου (Imputation System).

Το σύστημα καταλογισμού του φόρου, γνωστό και ως **Σύστημα Πίστωσης** του φόρου, στηρίζεται στον συμψηφισμό με τη μορφή πίστωσης του αναλογούντος φόρου. Όπως και τα υπόλοιπα συστήματα φορολόγησης των μερισμάτων έτσι και το συγκεκριμένο σύστημα καταλογισμού του φόρου στηρίζεται στο διαχωρισμό των δύο εμπλεκόμενων προσώπων, επιχειρηματικής μονάδας και μετόχου, τα οποία συνεχίζουν να φορολογούνται χωριστά. Το στοιχείο που διαφοροποιεί το συγκεκριμένο σύστημα από τα υπόλοιπα είναι το γεγονός ότι ενώ μπορεί τα εισπραχθέντα μερίσματα να φορολογούνται σε επίπεδο μετόχου – δικαιούχου αλλά παράλληλα παρέχεται η δυνατότητα πίστωσης και συμψηφισμού του αναλογούντος, στο συνολικό ποσό από μερίσματα, φόρου με το αντίστοιχο ποσό φόρου που έχει ήδη καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο. Με τη δυνατότητα αυτή επιτυγχάνεται μια μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης όσον αφορά το ύψος των διανεμόμενων με τη μορφή μερίσματος κερδών.

Ανάλογα με το αν παρέχεται η δυνατότητα πλήρους συμψηφισμού του συνόλου του εταιρικού φόρου ή μέρος αυτού το σύστημα καταλογισμού του φόρου διακρίνεται σε δυο υποκατηγορίες.

✍ Το Σύστημα Ολικού Καταλογισμού (Full Imputation System) και

✍ Το Σύστημα Μερικού Καταλογισμού (Partial Imputation System).

Αυτό που θα πρέπει να σημειωθεί όσον αφορά τη λειτουργία του συγκεκριμένου συστήματος και το ύψος της αντίστοιχης συνολικής φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου είναι το γεγονός ότι το ύψος αυτής εξαρτάται κυρίως από δύο βασικά μεγέθη. Πρώτον, από το ύψος του συντελεστή φορολόγησης του δικαιούχου μετόχου, βάσει και του οποίου υπολογίζεται ο αναλογούν προς καταβολή φόρος και δεύτερον από το ύψος του ποσού των μερισμάτων που εισπράττονται, βάσει του οποίου υπολογίζεται το ύψος του προς συμψηφισμό φόρου. Ανάλογα το πρόσημο της διαφοράς αυτών των δύο μεγεθών ο μέτοχος δικαιούται επιστροφή φόρου ή υποχρεούται σε καταβολή επιπλέον φόρου.

3.5.5 Το Σύστημα των Δύο Συντελεστών.

Βασικό γνώρισμα το οποίο διαφοροποιεί το συγκεκριμένο σύστημα από τα υπόλοιπα είναι, όπως προδίδει και η ονομασία του, η χρήση δύο διαφορετικών φορολογικών συντελεστών για τον υπολογισμό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης. Συγκεκριμένα σε επίπεδο νομικού προσώπου που πραγματοποιεί και την διανομή επιβάλλεται διαφορετικός συντελεστής για το σύνολο των μη διανεμόμενων κερδών και διαφορετικός συντελεστής για το σύνολο των διανεμόμενων κερδών. Μετά τη πραγματοποίηση της διανομής των κερδών τα

εισπραχθέντα από το μέτοχο δικαιούχο μερίσματα φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων.

3.5.6 Σύστημα Απαλλαγής Φορολόγησης των μερισμάτων.

Το τελευταίο σύστημα φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών το οποίο συναντάται είναι το σύστημα απαλλαγής από το φόρο του συνόλου των διανεμόμενων κερδών. Η απαλλαγή αυτή από τη φορολογία εφαρμόζεται τόσο σε επίπεδο νομικού προσώπου που πραγματοποιεί τη διανομή όσο και σε επίπεδο μετόχου δικαιούχου των μερισμάτων.

Θα πρέπει να τονισθεί ότι με την υιοθέτηση του συγκεκριμένου συστήματος και την εφαρμογή δύο διαφορετικών συντελεστών επιτυγχάνεται η ελάχιστη δυνατή φορολογική επιβάρυνση εκμηδενίζοντας το βαθμό της διπλής φορολόγησης των μερισμάτων.

3.6. Συγκριτική ανάλυση των συστημάτων φορολόγησης μερισμάτων.

Η απάντηση στο ερώτημα ποιο από τα παραπάνω συστήματα είναι το καταλληλότερο και ιδανικότερο δεν μπορεί να δοθεί σχετικά εύκολα. Η καταλληλότητα και αποτελεσματικότητα του κάθε συστήματος εξαρτάται κάθε φορά από τις επικρατούσες συνθήκες και από παράγοντες κάποιοι από τους οποίους δεν είναι ή δεν μπορούν να είναι γνωστοί εκ των προτέρων, παραδείγματος χάριν οι οικονομικές συνθήκες που επικρατούν τη δεδομένη στιγμή αλλά και οι στόχοι που έχουν τεθεί από τη πολιτική ηγεσία. Στο σημείο αυτό παρουσιάζεται μια μικρής έκτασης συγκριτική ανάλυση των παραπάνω συστημάτων φορολόγησης μερισμάτων στηριζόμενη στα βασικά χαρακτηριστικά του κάθε συστήματος. Φυσικά τα περιθώρια ανάλυσης και σύγκρισης αυτών δεν εξαντλούνται στο σημείο αυτό.

Ένα από τα πρώτα χαρακτηριστικά που μελετάται κατά τη σύγκριση των ως άνω συστημάτων φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών, και δεν θα πρέπει να αγνοείται σε καμία περίπτωση, είναι ο βαθμός της διπλής φορολόγησης που επιτυγχάνεται με το εκάστοτε σύστημα. Αποτελεί βασικό κριτήριο τόσο για το προσδιορισμό του κατά πόσο κοινωνικά δίκαιο είναι το κάθε σύστημα αλλά αποτελεί επίσης και βασικό παράγοντα για την τόνωση της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας.

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η φορολογία αποτελεί βασική πηγή κρατικών εσόδων, η δυνατότητα του κάθε συστήματος να εξασφαλίζει το απαραίτητο ύψος κρατικών εσόδων αποτελεί σημαντικό παράγοντα για το προσδιορισμό του καταλληλότερου συστήματος, κυρίως από πλευρά φορολογικού νομοθέτη και δημοσιονομικής πολιτικής. Είναι πολύ πιθανόν να απορριφθεί κάποιο συγκεκριμένο σύστημα, παρόλο που πληροί τα περισσότερα κριτήρια, επειδή δεν μπορεί να

εξασφαλίσει τα απαραίτητα κρατικά έσοδα. Τέλος ένας ακόμη σημαντικός παράγοντας οποίος θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν στη διαδικασία επιλογής είναι το λειτουργικό και διαχειριστικό κόστος εφαρμογής του συστήματος. Δυστυχώς δεν είναι λίγες οι φορές όπου η συγκεκριμένη παράμετρος δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψιν ή υποτιμάται η σημασία αυτής. Ενώ μπορεί να πληρούνται όλα τα κριτήρια που έχουν τεθεί από το φορολογικό νομοθέτη η εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος να είναι απαγορευτική λόγω του υψηλού λειτουργικού κόστους, στοιχείο το οποίο μπορεί να δημιουργήσει περαιτέρω στρεβλώσεις. Μιλώντας για λειτουργικό κόστος θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο το κόστος που επιβαρύνει το κράτος αλλά και το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί η επιχειρηματική μονάδα προκειμένου να συμμορφωθεί με τις σχετικές διατάξεις.

Το κλασσικό σύστημα παρουσιάζεται ως ένα απλούστατο, ή έστω αρκετά πιο απλό από τα υπόλοιπα, όσον αφορά την εφαρμογή του χωρίς κάποιο ιδιαίτερα υψηλό λειτουργικό και διοικητικό κόστος. Ωστόσο και σύμφωνα με το πλήρη διαχωρισμό πάνω στον οποίον και στηρίζεται η λειτουργία του, με το κλασσικό σύστημα εξασφαλίζεται ο μέγιστος βαθμός διπλής φορολόγησης των κερδών μεγιστοποιώντας παράλληλα και το συνολικό φορολογικό βάρος. Στον αντίποδα οι υποστηρικτές του κλασσικού συστήματος θεωρούν ότι το εν λόγω σύστημα μπορεί να συμβάλλει στην τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας όσο παράδοξο και αν φαίνεται κάτι τέτοιο. Εξαιτίας της υψηλής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης θα είναι σχετικά ασύμφορη για τις επιχειρηματικές μονάδες η διανομή κερδών. Με αποτέλεσμα το μεγαλύτερο μέρος των εταιρικών κερδών θα δεν θα διανέμεται δίνοντας τη δυνατότητα επανεπένδυσης αυτών.

Βασικό μειονέκτημα του συγκεκριμένου συστήματος το οποίο ενισχύει και το κοινωνικά άδικο χαρακτήρα του αποτελεί το γεγονός ότι οι μέτοχοι κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων βρίσκονται σε λιγότερο ευνοϊκή θέση από τους αντίστοιχους μετόχους σε προσωπικές εταιρείες καθώς οι τελευταίοι φορολογούνται βάσει των γενικών διατάξεων όσον αφορά τα κέρδη από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, ήτοι με σημαντικά χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση.

Από την άλλη πλευρά με στόχο τη σημαντική μείωση του βαθμού της διπλής φορολόγησης των κερδών και της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης σίγουρα καταλληλότερο σύστημα παρουσιάζεται να είναι το σύστημα καταλογισμού του φόρου. Η δυνατότητα συμψηφισμού του αναλογούντος φόρου με το ήδη καταβληθέν, από την επιχειρηματική μονάδα, ποσό φόρου ενθαρρύνει και παροτρύνει την ορθή δήλωση των εισπραχθέντων μερισμάτων με στόχο την εξασφάλιση της ανάλογης πίστωσης φόρου. Βέβαια η υιοθέτηση και εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος συνδέεται με υψηλότερο διοικητικό και λειτουργικό κόστος.

Το σύστημα με τους δύο συντελεστές ενώ θα μπορούσε, μέσω της κατάλληλης διαμόρφωσης του ύψους των φορολογικών συντελεστών, να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εξέλιξη της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας παρουσιάζει ένα σχετικά υψηλό βαθμό δυσκολίας όσον αφορά την

εφαρμογή του. Η δυσκολία αυτή αφορά τόσο το φορολογικό μηχανισμό που θα κληθεί να το εφαρμόσει όσο και για τις ίδιες τις επιχειρηματικές μονάδες που θα πρέπει να συμμορφωθούν σε αυτό. Οι επιχειρήσεις τέλος θα υποχρεούνται να προσδιορίζουν εξ αρχής ή όσο το δυνατόν πιο νωρίς το ύψος των διανεμόμενων κερδών, προκειμένου να υπολογιστεί και ο συνολικός προς καταβολή φόρος.

Τέλος το σύστημα απαλλαγής των διανεμόμενων μερισμάτων από το φόρο δεν παρουσιάζει ιδιαίτερο βαθμό δυσκολίας κατά την εφαρμογή του, από τη στιγμή που η φορολόγηση αυτών θα τελειώνει σε επίπεδο νομικού προσώπου. Δύο βασικά μειονεκτήματα του συγκεκριμένου συστήματος είναι από τη μια πλευρά ότι ευνοεί κατά κάποιο τρόπο τους μετόχους κεφαλαιουχικών εταιρειών σε σχέση με τους αντίστοιχους προσωπικών εταιρειών και συνεργασιών και από την άλλη δεν αποτελεί συγκριτικά τη καλύτερη επιλογή από πλευράς φορολογικών εσόδων για το κράτος. Τέλος αυτή η φοροαπαλλαγή των μερισμάτων πιθανόν να λειτουργήσει ενθαρρυντικά για την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας, μετριάζοντας έμμεσα και την απώλεια εσόδων μέσω της φορολογίας περισσοτέρων θεωρητικά εταιρικών κερδών.

Είναι εύκολο να συμπεράνει κανείς λοιπόν ότι η επιλογή του ιδανικού και καταλληλότερου συστήματος στηρίζεται και θα πρέπει να στηρίζεται σε ένα συνδυασμό πολλών και διαφορετικών παραγόντων. Κάθε φορά θα πρέπει οδηγό της επιλογής αυτής θα πρέπει να αποτελούν οι στόχοι οι οποίοι έχουν τεθεί από την πολιτική και οικονομική ηγεσία του κράτους. Παράλληλα με την κατεύθυνση αυτή θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι μέσω του συστήματος αυτού θα πρέπει να συνδυάζονται με τον αποτελεσματικότερο δυνατό τρόπο οι ανάγκες και τα αντικρουόμενα πολλές φορές συμφέροντα του φορολογικού μηχανισμού κοινώς τα κρατικά συμφέροντα με αυτά των επιχειρηματικών μονάδων.

3.7 Η φορολογική αντιμετώπιση των διανεμόμενων κερδών στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σε επίπεδο κρατών μελών Ευρωπαϊκής Ένωσης τα συστήματα φορολόγησης των μερισμάτων, όσον αφορά κυρίως φυσικά πρόσωπα δικαιούχους, τα οποία εφαρμόζονται από το κάθε κράτος μέλος ποικίλουν. Στη κάθε περίπτωση ξεχωριστά το εκάστοτε υφιστάμενο σύστημα είναι προσαρμοσμένο στις εκάστοτε ανάγκες και πολιτικές των χωρών αυτών.

Ωστόσο παρόλο της διαφοροποίησης που παρουσιάζουν μεταξύ του, εξυπηρετώντας το κάθε ένα από αυτά διαφορετικές ανάγκες έχουν ένα κοινό χαρακτηριστικό. Όλα τα συστήματα αυτά έχουν κοινή αφετηρία την φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών σε επίπεδο οικονομικής μονάδας. Το σημείο στο οποίο και διαφοροποιούνται, αποκτώντας πλεονέκτημα ή και μειονέκτημα σε σύγκριση με

τα λοιπά συστήματα είναι η φορολογική αντιμετώπιση των διανεμηθέντων κερδών όσον αφορά κυρίως δικαιούχους φυσικά πρόσωπα⁹⁷.

Στον ακόλουθο σχετικό πίνακα παρουσιάζονται εν συντομία τα συστήματα φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί και εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρουσιάζεται η φορολογική αντιμετώπιση αυτών χρησιμοποιώντας ως βάση τόσο τη κατηγορία της επιχειρηματικής μονάδας που πραγματοποιεί τη διανομή όσο και τη νομική μορφή του δικαιούχου των εν λόγω μερισμάτων.

Για περισσότερες πληροφορίες κα μεγαλύτερη ανάλυση προτείνεται το Παράρτημα Α το οποίο και περιέχει σε μορφή πίνακα τα βασικότερα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος της κάθε χώρας.

⁹⁷ Άρθρο της κ. Μαρίας Βασταχούρα στο ηλεκτρονικό περιοδικό e-magazine Νοεμβρίου

Πίνακας XIV: Η φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Κράτος Μέλος Ε.Ε	Σύστημα αντιμετώπισης φορολόγησης μερισμάτων	Φορολογική αντιμετώπιση εσόδων από μερίσματα ανάλογα με τη προέλευση αυτών		Ποσοστό παρακράτησης / συντελεστής φορολόγησης διανεμόμενων κερδών ανά ομάδα δικαιούχων			
		Νομικό Πρόσωπο		Φυσικό Πρόσωπο		Νομικό Πρόσωπο	
		Φορολογικός κάτοικος	Μη φορολογικός κάτοικος	Κάτοικος	Μη κάτοικος	Κάτοικος	Μη κάτοικος
Αυστρία (AT)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	0%	0% / 25%	25%	25%	0%	0% / 25%
Βέλγιο (BE)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	1,65%	1,65%	25% / 15%	25%	0%	25%
Βουλγαρία (BG)	Κλασσικό σύστημα	0%	10%	10%	5%	0%	5%
Γαλλία (FR)	Σύστημα Διαφορισμού/μερική απαλλαγή	1,7% / 34,43%	1,7% / 34,43%	0% / 16%	25%	0%	25% / 50%
Γερμανία (DE)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	1,5%	1,5%	26,375%	26,375%	0%	26,375%
Δανία (DK)	Σύστημα Διαφορισμού/κλιμακωτοί συντελεστές	0%	25%	28% / 43% / 45%	28% / 43% / 45%	0%	0% / 15% / 28%
Ελλάδα (EL)	Σύστημα Καταλογισμού	20%/0%	20%	25%	25%	25%	25%/0%
Εσθονία (EE)	Κλασσικό σύστημα	0%	0%	21%	0%	0%	0%
Ηνωμένο Βασίλειο (UK)	Κλασσικό σύστημα με τη παροχή μερικής πίστωσης του καταβληθέντος φόρου	0%	0%	10% - 42,5%	0%	0%	0% / 20%

Ιρλανδία (IE)	Κλασσικό σύστημα	0%	12,5%	20% - 42%	20%	0%	20%
Ισπανία (ES)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	30%	30%	19%	19%	0%	19%
Ιταλία (IT)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής ή μερική απαλλαγή	1,57%	1,57%	12,5% / έως 49,72%	12,5%	0%	1,375% / 27%
Κάτω Χώρες - Ολλανδία (NL)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	20% -25,5% / 0%	20% -25,5% / 0%	30% / 15%	15%	0%	15%
Κύπρος (CY)	Σύστημα απαλλαγής / αμυντική εισφορά	0%	0%	15%	0%	0%	0%
Λετονία (LV)	Σύστημα απαλλαγής	0,00%	15,00%	0%	10%	0%	10%
Λιθουανία (LT)	Σύστημα Διαφορισμού	0% / 15%	0% / 15%	20%	15%	15%	15%
Λουξεμβούργο¹⁷ (LU)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	0% / 15%	0% / 15%	15%	15%	0%	15%
Μάλτα (MT)	Κλασσικό σύστημα	0% / 35%	0% / 35%	15% - 35%	0%	35% / 0%	0%
Ουγγαρία (HU)	Σύστημα Διαφορισμού/αυτοτελώς φορολογητέα	0% / 30%	0% / 30%	0%	15% / 20%	0%	0%
Πολωνία (PL)	Σύστημα Διαφορισμού/αυτοτελώς φορολογητέα	0% / 19%	0% / 19%	19%	19%	0%	19%
Πορτογαλία (PT)	Σύστημα Διαφορισμού/αυτοτελώς φορολογητέα ή μερικώς φορολογητέα	0% / 12,5%	0% / 12,5%	20% / *	20%	0%	20% / 15% / 10%

Ρουμανία (RO)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	0% / 16%	0% / 16%	16%	16%	0%	16%
Σλοβακία (SK)	Σύστημα απαλλαγής	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Σλοβενία (SL)	Σύστημα Διαφορισμού/αυτοτελώς φορολογητέα	0%	0% / 20%	20%	15%	0%	15%
Σουηδία (SE)	Σύστημα Διαφορισμού/αυτοτελώς φορολογητέα	0% / 26%	0% / 26,3%	30%	30%	0%	30%
Τουρκία ⁹⁸(TR)	Σύστημα Διαφορισμού	20%	20%	15%	15%	0%	15%
Τσεχική Δημοκρατία (CZ)	Σύστημα Διαφορισμού/μειωμένος συντελεστής	0% / 15%	0% / 15%	15%	15%	0% / 15%	15%
Φιλανδία (FL)	Σύστημα Διαφορισμού/μερική απαλλαγή	0%	0%	19,6% / 28%*	28%	0%	28%

Πηγή: www.dits.deloitte.com, <http://ec.europa.eu> , www.oecd.org

⁹⁸ Η Τουρκία αν και δεν αποτελεί μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρουσιάζεται και μελετάται λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει ως βασική ανταγωνίστρια χώρα της Ελλάδας.

Επεξηγηματικές σημειώσεις

- (α) Παρουσιάζεται το βασικό σύστημα φορολογίας των διανεμόμενων κερδών που εφαρμόζει κάθε κράτος μέλος στο επίπεδο του μετόχου / εταίρου.
- (β) Παρουσιάζεται ο τρόπος φορολόγησης των τυχόν εσόδων από μερίσματα τα οποία έχει το νομικό πρόσωπο είτε αυτά προέρχονται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα είτε από νομικά πρόσωπα της αλλοδαπής.
- (γ) Παρουσιάζονται οι συντελεστές παρακράτησης φόρου, όπου αυτή επιβάλλεται, κατά τη διανομή μερισμάτων από ημεδαπά νομικά πρόσωπα και η φορολογική αντιμετώπιση αυτών σε επίπεδο μετόχου / εταίρου δικαιούχου.

Περισσότερες λεπτομέρειες και μεγαλύτερη ανάλυση όσον αφορά την ασκούμενη φορολογική πολιτική της κάθε χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης τόσο όσον αφορά παρακρατούμενους και λοιπούς φόρους επί των διανεμόμενων κερδών όσο και λοιπά στοιχεία του τρόπου φορολόγησης των νομικών προσώπων είναι διαθέσιμες σε σχετικούς πίνακες που παρατίθενται στο Παράρτημα Α της παρούσας εργασίας.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρατίθενται στον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των κρατών μελών έχει επιλέξει και εφαρμόζει το Σύστημα του Διαφορισμού όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων.

Η κοινή αυτή επιλογή συστήματος, σύμφωνα με πολλούς, οφείλεται κυρίως σε δυο βασικούς λόγους παράγοντες. Από τη μια πλευρά με το συγκεκριμένο αυτό σύστημα εξασφαλίζει ικανοποιητικό επίπεδο φορολογικών εσόδων, πράγμα το οποίο είναι ζητούμενο από πλευράς πολιτικής και οικονομικής ηγεσίας. Επιπλέον εξαιτίας του γεγονότος ότι με την εφαρμογή του συστήματος του διαφορισμού μειώνεται αισθητά ο βαθμός διπλής φορολόγησης των εν λόγω ποσών.

Τα πλεονεκτήματα αυτά του εν λόγω συστήματος και η προτίμηση του από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναδεικνύεται και από το γεγονός ότι αρκετά μέλη προχώρησαν σε αντικατάσταση τους συστήματος φορολογικής αντιμετώπισης των μερισμάτων που εφάρμοζαν. Συγκεκριμένα στις περισσότερες των περιπτώσεων οδηγηθήκαν στην αντικατάσταση από συστήματα καταλογισμού του φόρου σε συστήματα διαφορισμού του εισοδήματος από μερίσματα. Συγκεκριμένα στην αλλαγή του τρόπου φορολόγησης προχώρησαν η Γερμανία το 2001, η Ιταλία το 2004, η Γαλλία το 2005 και η Φιλανδία το 2005. Στην απόφαση αυτή, όπως αυτό επισημαίνεται και στην εισηγητική έκθεση της Βουλής για το Ν. 3842/2010 όσον αφορά τη περίπτωση της Ελλάδας συνέβαλαν και οι δημοσιονομικές συνέπειες της νομολογίας του ΔΕΚ⁹⁹ περί ελεύθερης διακίνησης κεφαλαίων.

⁹⁹ Αποφάσεις ΔΕΚ στις 06.03.2007 στην υπόθεση C-292/04 (Meilicke), υπόθεση C-319/02 (Manninen) στις 07.09.2010 και υπόθεση C-315/02 (Lenz) στις 15.07.2010

3.8 Η συνολική φορολογική επιβάρυνση στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σε προηγούμενες ενότητες του παρόντος έργου έχει παρουσιασθεί τόσο ο τρόπος φορολόγησης του συνόλου των εταιρικών κερδών, όπως αυτή προβλέπεται από τη νομοθεσία των κρατών μελών, όσο και η φορολογική αντιμετώπιση των διανεμόμενων κερδών, σε επίπεδο πλέον δικαιούχου μετόχου. Στα πλαίσια της ενότητας αυτής γίνεται μια προσπάθεια υπολογισμού της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τη φορολογία του συνόλου των φορολογητέων κερδών σε επίπεδο νομικού προσώπου όσο και τη φορολογική επιβάρυνση των διανεμόμενων, κυρίως με τη μορφή μερισμάτων, κερδών.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται μια πρώτη εκτίμηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, υποκείμενου στον εταιρικό φόρο νομικού προσώπου πλέον μετόχου δικαιούχου, βάσει των όσων προβλέπονται από την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία των εξεταζόμενων κρατών μελών. Στόχος της προσπάθειας αυτής είναι παρουσίαση μιας συγκριτικής εικόνας τους ύψους της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης στα εξεταζόμενα κράτη μέλη με την παράλληλη εξαγωγή συμπερασμάτων όσον αφορά την ανταγωνιστικότητα και το κατά ποσό φιλικό προς τις επενδύσεις είναι το κάθε ένα από τα εξεταζόμενα φορολογικά συστήματα και κυρίως το ελληνικό φορολογικό σύστημα το οποίο αποτελεί και το βασικό αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας.

Ωστόσο κρίνεται χρήσιμο να σημειωθεί για ακόμη μια φορά ότι το μέγεθος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, όπως αυτή παρουσιάζεται παρακάτω, δεν αποτελεί και δεν θα πρέπει να αποτελεί μοναδική ένδειξη του βαθμού ανταγωνιστικότητας ενός φορολογικού συστήματος καθώς υπάρχουν και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά μεγέθη τα οποία διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης.¹⁰⁰

Τόσο για λόγους διευκόλυνσης όσο και για λόγους απλοποίησης των υπολογισμών αλλά και για λόγους συγκρισιμότητας υιοθετούνται οι ακόλουθες παραδοχές .

1. Καθαρά κέρδη ισολογισμού 100.000,00 ευρώ.
2. Δεν υφίσταται μη φορολογικά εκπιπόμενες δαπάνες επομένων το σύνολο των φορολογητέων κερδών είναι 100.000,00 ευρώ.
3. Δεν υφίσταται υποχρέωση σχηματισμού τακτικού ή άλλου είδους υποχρεωτικού αποθεματικού.

¹⁰⁰ Βλέπε σχετικά την ενότητα 2.9 «Η έννοια της πραγματικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης» σελ. 70 της παρούσας εργασίας

4. Προβλέπεται η διανομή, με τη μορφή μερισμάτων, συγκεκριμένου ποσού ύψους 60.000,00 και όχι του προβλεπόμενου εκ του νόμο σε κάθε περίπτωση ελάχιστου ποσού.
5. Ο υπολογισμός του φόρου φορολογητέων κερδών γίνεται λαμβάνοντας υπόψη και τυχόν επιπλέον συμπληρωματικούς φόρους υποχρεωτικού χαρακτήρα (πχ τοπικός φόρος κλπ).
6. Ο υπολογισμός του φόρου των διανεμόμενων κερδών γίνεται με το συντελεστή που αφορά δικαιούχους ημεδαπά φυσικά πρόσωπα λαμβάνοντας υπόψη το μέγιστο συντελεστή, σε περίπτωση που εφαρμόζονται περισσότεροι του ενός συντελεστές. Για λόγους διευκόλυνσης δεν λαμβάνονται υπόψη τυχόν συμψηφισμοί φόρων και φοροελαφρύνσεις.

Βάσει των παραπάνω παραδοχών και σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται από τη ισχύουσα φορολογική νομοθεσία των εξεταζόμενων κρατών μελών προκύπτουν τα εξής στοιχεία όπως αυτά παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα.

Πίνακας XV: Συγκριτικός πίνακας μέγιστης συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των κρατών μελών της Ε.Ε.

Κράτος μέλος Ε.Ε.	Φορολογία σε επίπεδο νομικού προσώπου (α)		Φορολογία διανεμόμενων κερδών (β)			Συνολική φορολογική επιβάρυνση (α) + (β)	Ποσοστό συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης (επί των φορολογητέων κερδών)
	Συντελεστής φορολογίας	Φόρος φορολογητέων κερδών	Συντελεστής φορολογίας	Κατηγορία φορολογίας	Φόρος διανεμόμενων κερδών		
Αυστρία (AT)	25%	25.000,00	25 %	γενικές διατάξεις	15.000,00	40.000,00	40%
Βέλγιο (BE)	33,99 %	33.900,00	25 %	παρακράτηση	15.000,00	48.900,00	48,9%
Βουλγαρία (BG)	10%	10.000,00	10 %	γενικές διατάξεις	6.000,00	16.000,00	16%
Γαλλία (FR)	34,43	34.430,00	32,7%	γενικές διατάξεις	19.620,00	54.050,00	54,05%
Γερμανία (DE)	29,8%	29.800,00	26,375%	παρακράτηση	15.825,00	45.625,00	45,625%
Δανία (DK)	25%	25.000,00	43%	παρακράτηση	25.800,00	50.800,00	50,8%
Ελλάδα (EL)	20%	20.000,00	25%	παρακράτηση	15.000,00	35.000,00	35%
Εσθονία (EE)							
Ηνωμένο Βασίλειο (UK)	27%	27.000,00	42,5%	γενικές διατάξεις	25.500,00	52.500,00	52,5%
Ιρλανδία (IE)	12,5%	12.500,00	41%	γενικές διατάξεις	24.600,00	37.100,00	37,1%
Ισπανία (ES)	30%	30.000,00	19%	γενικές διατάξεις	11.400,00	41.400,00	41,4%
Ιταλία (IT)	31,4%	31.400,00	12,5%	παρακράτηση	7.500,00	38.900,00	38,9%

Ολλανδία (NL)	25%	25.000,00					
Κύπρος (CY)	10%	10.000,00	15 % ¹⁰¹	παρακράτηση	9.000,00	19.000,00	19%
Λετονία (LV)	15%	15.000,00	10%	παρακράτηση	6.000,00	31.000,00	31%
Λιθουανία (LT)	15%	15.000,00	20%	παρακράτηση	12.000,00	27.000,00	27%
Λουξεμβούργο (LU)	28,6%	28.600,00	15%	παρακράτηση	9.000,00	37.600,00	37,6 %
Μάλτα (MT)	35%	35.000,00	35%	γενικές διατάξεις	21.000,00	56.000,00	56%
Ουγγαρία (HU)	21%	21.000,00	20%	γενικές διατάξεις	12.000,00	33.000,00	33%
Πολωνία (PL)	19%	19.000,00	19%	παρακράτηση	11.400,00	30.400,00	30,4 %
Πορτογαλία (PT)	26,5%	26.500,00	21,5%	γενικές διατάξεις	12.900,00	39.400,00	39,4
Ρουμανία (RO)	16%	16.000,00	16%	παρακράτηση	9.600,00	25.600,00	25,6%
Σλοβακία (SK)	19%	19.000,00	0%	-	-	19.000,00	19%
Σλοβενία (SL)	20%	20.000,00	20%	αυτοτελή	20.000,00	12.000,00	32%
Σουηδία (SE)	26,3%	26.300,00	30%	παρακράτηση	18.000,00	44.300,00	44,3%
Τουρκία ¹⁰²(TR)	20%	20.000,00	35%	γενικές διατάξεις	21.000,00	41.000,00	41%

¹⁰¹ Αφορά ειδική αμυντική εισφορά στην οποία υποβάλλονται τα υποκείμενα στο φόρο στη Κύπρο

¹⁰² Η Τουρκία αν και δεν αποτελεί μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρουσιάζεται και μελετάται λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει ως βασική ανταγωνίστρια χώρα της Ελλάδας.

Τσεχική Δημοκρατία (CZ)	19%	19.000.00	15%	γενικές διατάξεις	9.000,00	28.000,00	28%
Φιλανδία (FL)	26%	26.000,00	19,6	γενικές διατάξεις	11.760,00	37.760,00	37,76%

3.9 Συγκριτική ανάλυση του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας.

Έχοντας ήδη μια εικόνα όσον αφορά τη φορολογική προσέγγιση επιχειρήσεων και επιτηδευματιών γενικότερα τόσο από πλευράς της χώρας μας όσο και από πλευράς λοιπών κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πλέον της Τουρκίας, κρίνεται χρήσιμη μια σύντομη σύγκριση βασικών σημείων του ελληνικού φορολογικού συστήματος με τα αντίστοιχα σημεία των φορολογικών συστημάτων λοιπών χωρών. Συγκεκριμένα με αυτά των χωρών της Κύπρου, Ρουμανίας, Βουλγαρίας και Τουρκίας.

Η επιλογή των συγκεκριμένων χωρών ως μέτρο άμεσης σύγκρισης και αξιολόγησης του ελληνικού φορολογικού συστήματος στηρίχτηκε κυρίως στο γεγονός ότι οι εν λόγω χώρες αποτελούν, κατά γενική ομολογία, βασικούς ανταγωνιστές της Ελλάδας στο τομέα της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και στη προσπάθεια προσέλκυσης επενδύσεων τόσο λόγω ότι αποτελούν στη πλειοψηφία τους γείτονες χώρες αλλά και των ανταγωνιστικών φορολογικών συστημάτων που έχουν υιοθετήσει.

Να σημειωθεί για ακόμη μια φορά ότι ενώ η Τουρκία δεν αποτελεί, προς το παρόν τουλάχιστον, μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά έχει επιλεχθεί προς σύγκριση λόγω ότι παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον από πλευράς ενεργειών και προσπαθειών για προσέλκυση επενδύσεων και λόγω ότι αποτελεί γείτονα χώρα της Ελλάδας.

Η Ελλάδα, εν λόγω συγκριτική ανάλυση αρχικά περιορίζεται στην παρουσίαση των ονομαστικών συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου παραθέτοντας παράλληλα και λοιπούς συμπληρωματικούς φόρους, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το μέγεθος των εργοδοτικών εισφορών, με τελικό αποτέλεσμα το προσδιορισμό ενός συνολικού, κατά προσέγγιση, πραγματικού φορολογικού συντελεστή εταιρικών κερδών. Στην ανάλυση αυτή θα ληφθούν υπόψη και θα παρουσιασθούν οι περιπτώσεις όπου υπάρχει διάκριση, για φορολογικούς λόγους, των κερδών σε διανεμόμενα και σε αδιανεμήτα κέρδη. Ωστόσο, για μια πληρέστερη εικόνα του ζητήματος, θα χρησιμοποιηθούν και συγκεκριμένοι δείκτες ως μέτρο σύγκρισης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης και των επιδράσεων αυτής στη προσέλκυση των επενδύσεων.

Λαμβάνοντας αρχικά υπόψη μόνο τους ονομαστικούς συντελεστές που εφαρμόζονται για τον υπολογισμό του εταιρικού φόρου στις πιο πάνω χώρες θα έχουμε ως αποτέλεσμα τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα :

Πίνακας XVI : Συντελεστές επιβολής εταιρικού φόρου στα εξεταζόμενα κράτη.

Χώρα επιβολής συντελεστή	Συντελεστής υπολογισμού εταιρικού φόρου
Βουλγαρία	10%
Ελλάδα	20%
Κύπρος	10%
Ρουμανία	16%
Τουρκία	20%

Πηγή: OECD

Από τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι η χώρας μας, παρόλο και την τελευταία μείωση που επήλθε με το φορολογικό νόμο Ν. 3943/2011 συνεχίζει να κατέχει τον υψηλότερο συντελεστή φορολογίας εταιρικών κερδών σε σύγκριση με τις συγκεκριμένες χώρες με εξαίρεση τη Τουρκία η οποία επιβάλλει ισόποσο συντελεστή. Να σημειωθεί ότι η γειτονική χώρα Τουρκία προκειμένου να επιτύχει τα επιθυμητά αποτελέσματα από πλευράς οικονομικής ανάπτυξης και επιχειρηματικής δραστηριότητας μείωσε κατακόρυφα τον συντελεστή της κατά δέκα ποσοστιαίες μονάδες από το 30% στο 20%.

Η Ελλάδα, όπως είναι φανερό, προχωρά στη επιβολή του διπλάσιου συντελεστή εταιρικής φορολογίας σε σύγκριση με το συντελεστή που επιβάλλει η γειτονική Βουλγαρία. Ωστόσο μπορεί από μόνο του το γεγονός αυτό να μην βασική αιτία φυγής των επιχειρήσεων προς τη Βουλγαρία αλλά σίγουρα αποτελεί ισχυρό κίνητρο.

Η περίπτωση της Κύπρου, κυρίως και μετά την είσοδο αυτής στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αποτελεί επίσης ένα ελκυστικό προορισμό για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και λόγω του χαμηλού συντελεστή επιβολής εταιρικού φόρου αλλά και λοιπών φορολογικών κινήτρων που παρέχει. Εξάλλου η χώρα της Κύπρου είναι γνωστή για τις δυνατότητες και προοπτικές «φιλοξενίας» επιχειρήσεων που δίνει.

Ως γνωστόν τα διανεμόμενα μερίσματα από μια επιχείρηση αποτελεί την αμοιβή των επενδυτών για το ρίσκο που έχουν πάρει και την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας η φορολογική επιβάρυνση των μερισμάτων αυτών, αλλά και λοιπών μορφών διανομής κερδών, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην επιλογή του τόπου ίδρυσης μιας επιχείρησης. Λόγω του σημαντικού ρόλου αυτού της φορολόγησης των μερισμάτων παρουσιάζεται παρακάτω συγκριτικά ο τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης αυτών σε κάθε μια από τις εν λόγω προς σύγκριση χώρες.

Να σημειωθεί ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση και για λόγους σύγκρισης έχει ληφθεί υπόψη ο υψηλότερος συντελεστής φορολόγησης των διανεμομένων μερισμάτων από το νομικό πρόσωπο της κάθε χώρας. Περισσότερες και αναλυτικότερες πληροφορίες σχετικά με τη διαμόρφωση της φορολογικής επιβάρυνσης των διανεμόμενων μερισμάτων ανάλογα με τη κατηγορία και τη χώρα κατοικίας των δικαιούχων, είναι διαθέσιμες στη σχετική ενότητα 3.7.

**Πίνακας XVII: Μέγιστοι συντελεστές φορολόγησης μερισμάτων των
εξεταζόμενων κρατών μελών.**

Χώρα επιβολής συντελεστή	Συντελεστής παρακράτησης/φορολόγησης
Βουλγαρία	5%
Ελλάδα	25 %
Κύπρος	0%
Ρουμανία	16%
Τουρκία	15%

Πηγή: : Deloitte International Tax Source , www.dits.deloitte.com

Από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα είναι φανερό ότι η Ελλάδα επιβάλλει τον υψηλότερο συντελεστή διανεμομένων κερδών, ακόμη και λαμβάνοντας υπόψη το δικαίωμα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου με τον αναλογούντα στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα. Η φορολογική αυτή μεταχείριση αποκτά ακόμη περισσότερη σημασία στη περίπτωση που δικαιούχοι των μερισμάτων είναι πρόσωπα της αλλοδαπής όπου σε κάποιες περιπτώσεις δεν εγγυάται ο συμψηφισμός και η επιστροφή μέρους του φόρου.

Γίνεται αντιληπτό ότι η Ελλάδα δεν προσφέρει, σε σύγκριση με τις ανταγωνίστριες χώρες, μια ευνοϊκή και ανταγωνιστική φορολογία όσον αφορά το τα διανεμόμενα κέρδη. Με τον τρόπο αυτό δημιουργείται ένα κάθε άλλο παρά φιλικό περιβάλλον για την άσκηση επενδυτικής δραστηριότητας και ένα καθόλου ελκυστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Γεγονός το οποίο δεν συμβάλλει στην επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων όσον αφορά τη προσέλκυση ξένων επενδύσεων και θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης, και ακόμη περισσότερο σε περιόδους οικονομικής κρίσης που αυτό κρίνεται απαραίτητο και αναγκαίο.

Επιδιώκοντας τη παρουσίαση μιας πληρέστερης εικόνας του φορολογικού περιβάλλοντος που επικρατεί στην Ελλάδα, σε σύγκριση πάντα με τις χώρες αναφοράς, αλλά και της γενικότερης εικόνας που προβάλλεται στην αλλοδαπή και

του τρόπου αντιμετώπισής του, χρησιμοποιώντας τα στοιχεία και τα αποτελέσματα σχετικής έρευνας¹⁰³ της Παγκόσμιας Τράπεζας παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας.

Στη δεύτερη στήλη παρουσιάζεται ο συνολικός αριθμός πληρωμών σε ετήσια βάση αντανakλώντας το συνολικό αριθμό φόρων και λοιπών εισφορών, τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους πληρωμής, τη συχνότητα με την οποία πραγματοποιούνται οι πληρωμές καθώς και τον αριθμό των εμπλεκόμενων, στη διαδικασία πληρωμής, φορέων κατά το δεύτερο χρόνο λειτουργίας. Στη τελευταία και τρίτη στήλη παρουσιάζεται το συνολικό ποσό φόρων και λοιπών υποχρεωτικών εισφορών που καταβάλλει μια επιχειρηματική μονάδα στο δεύτερο χρόνο λειτουργίας

Πίνακας XVIII: Η συνολική πραγματική φορολόγηση των εξεταζόμενων κρατών μελών.

Χώρα Επιβολής Συντελεστή	Αριθμός πληρωμών σε ετήσια βάση	Συνολική Πραγματική φορολόγηση (ως % των κερδών)
Βουλγαρία	17	29%
Ελλάδα	10	47,2 %
Κύπρος	27	23,2 %
Ρουμανία	113	44,9 %
Τουρκία	15	44,5 %

Πηγή : World Bank & International Finance Corporation, Doing Business Survey, “Paying Taxes 2011”

Από τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα είναι φανερό ότι η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα επιβαρύνεται με τη μεγαλύτερη πραγματική φορολόγηση από τη στιγμή που κατά μέσο όρο μια μεσαίου μεγέθους επιχείρηση καταβάλλει σε διάφορες μορφές φόρων ποσοστό ίσο με 47,2 % των εμπορικών της κερδών σε 10 πληρωμές φόρων ετησίως. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η σχέση μεταξύ αυτών των δυο μεγεθών, σε σύγκριση με την αντίστοιχη σχέση στις άλλες χώρες, είναι αρκετά δυσανάλογη.

Την ίδια στιγμή που στις γειτονικές χώρες Βουλγαρία και Τουρκία οι αντίστοιχες επιχειρήσεις επιβαρύνονται με αρκετά χαμηλότερο συνολικό πραγματικό φορολογικό βάρος πραγματοποιώντας και αρκετά λιγότερες συναλλαγές ετησίως γεγονός το οποίο μειώνει και επιπλέον τόσο το διοικητικό κόστος της εν λόγω επιχείρησης όσο και το κόστος λειτουργίας των δημόσιων επιχειρήσεων επιβαρύνοντας με αυτό τον τρόπο και τα δημοσιονομικά μεγέθη του κράτους.

¹⁰³ World Bank & International Finance Corporation, Doing Business Survey, “Paying Taxes 2011”

Αξιοσημείωτη είναι η περίπτωση της Ρουμανίας όπου παρόλο των κατά πολύ υψηλότερο αριθμό πληρωμών, εξαπλάσιος από τον αντίστοιχο αριθμό της Ελλάδας, φόρων που πραγματοποιεί σε ετήσια βάση μια επιχείρηση, η συνολική φορολογική επιβάρυνση, ως ποσοστό των κερδών της, είναι αρκετά χαμηλότερη από τον αντίστοιχη της Ελλάδας.

Από το σύνολο των όσων έχουν αναφερθεί μέχρι στιγμής είναι εύκολο να διαπιστώσει κανείς την πλεονεκτική θέση στην οποία βρίσκονται γειτονικές και ανταγωνίστριες χώρες σε σύγκριση με την Ελλάδα όσον αφορά τη φορολόγηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Είναι συνεπώς εύκολο να δικαιολογήσει κανείς τη φυγή πολλών ελληνικών επιχειρήσεων προς γειτονικές χώρες με στόχο πάντα τη μείωση της συνολικής φορολογικής της επιβάρυνσης. Φυσικά όπως έχει ήδη σημειωθεί ήδη αρκετές φορές ένα ελκυστικό και ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα δεν κρίνεται μόνο από αυτό τον παράγοντα.

Κεφάλαιο 4:

Ασκούμενη Φορολογική Πολιτική, Οικονομική Ανάπτυξη και Οικονομική Κρίση.

4.1 Η ασκούμενη φορολογική πολιτική και οικονομική ανάπτυξη.

Τόσο από την υπάρχουσα παγκόσμια βιβλιογραφία αλλά κυρίως μέσα από τα πραγματικά γεγονότα και οικονομικές εξελίξεις που παρατηρούνται τόσο σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και εκτός αυτής είναι αδιαμφισβήτητο το γεγονός ότι υπάρχει μια άμεση σχέση μεταξύ της υιοθετούμενης και ασκούμενης φορολογικής πολιτικής και των προσπαθειών που καταβάλουν τα οικονομικά και πολιτικά επιτελεία των χωρών για οικονομική ανάπτυξη και διεύρυνση της οικονομικής δραστηριότητας. Η σχέση αυτή γίνεται ακόμη πιο έντονη, αποκτώντας παράλληλα και μεγαλύτερο ενδιαφέρον σε περιόδους δυσμενών οικονομικών καταστάσεων και οικονομικής ύφεσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ασκούμενη φορολογική πολιτική μπορεί να αποτελέσει, και αποτελεί σύμφωνα με πολλές μελέτες, ένα σημαντικό εργαλείο επίτευξης θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης. Ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική πολιτική μπορεί να λειτουργήσει προς αυτήν την κατεύθυνση δεν είναι τόσο απλός και εύκολος για το λόγο αυτό εξάλλου έχει αποτελέσει αρκετές φορές κατά το παρελθόν και συνεχίζει να αποτελεί αντικείμενο μελέτης. Στα πλαίσια της ενότητας αυτής γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο συνδέονται αυτές οι δύο έννοιες και μέσω ποιων μεθόδων η φορολογία προωθεί και συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη.

Ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του '80 άρχισαν να παρατηρούνται έντονες προσπάθειες φορολογικών μεταρρυθμίσεων τόσο σε επίπεδο ανεπτυγμένων όσο και σε επίπεδο αναπτυσσόμενων χωρών. Βασικός στόχος των εν λόγω μεταρρυθμίσεων αυτών η προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης και ευημερίας των εν λόγω χωρών , προωθώντας το κατάλληλο προς τη κατεύθυνση αυτή φορολογικό σύστημα. Η έντονη αυτή κινητικότητα αλλά και το πλήθος και η ένταση των προσπαθειών για βελτίωση των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων αποτελούν απόδειξη της σπουδαιότητας της υπάρχουσας σχέσης μεταξύ των δύο αυτών εννοιών. Η οικονομική ανάπτυξη και ανάκαμψη μιας οικονομίας απαιτεί την υλοποίηση επενδυτικών επιχειρηματικών σχεδίων σε συνδυασμό με την αποτελεσματική κατανομή και εκμετάλλευση των διαθέσιμων οικονομικών και λοιπών πόρων που διαθέτει η οικονομία. Έχει ήδη αναδειχθεί, σε άλλα σημεία της παρούσας εργασίας ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στη προσπάθεια προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων, ωστόσο ένα φορολογικό πλαίσιο από μόνο του δεν μπορεί να εξασφαλίζει τα επιθυμητά αποτελέσματα καθώς τα θετικά στοιχεία του ισχύοντος φορολογικού πλαισίου μπορεί να επισκιάζονται από λοιπές αδυναμίες όπως τυχόν πολιτική αστάθεια στην

συγκεκριμένη χώρα. Τέλος στη προσπάθεια αυτή αναγκαία κρίνεται και η συμβολή του κρατικού μηχανισμού ως επενδυτή πραγματοποιώντας τις κατάλληλες και απαραίτητες επενδυτικές δαπάνες οι οποίες θα δώσουν μια ώθηση της οικονομικής δραστηριότητας. Πηγή φυσικά των απαραίτητων αυτών επενδυτικών πόρων παραμένει η φορολογία.

Πρόσφατη μελέτη που παρουσιάστηκε στο Αμερικάνικο Οικονομικό Τύπο (American Economic Journal)¹⁰⁴, η οποία στηρίζεται σε στοιχεία και δεδομένα έρευνας της Παγκόσμιας Τράπεζας σε συνεργασία με την εταιρεία PriceWaterHouseCoopers¹⁰⁵ στηριζόμενη σε σημαντικά συγκριτικά μεγέθη αναδεικνύει το πόσο σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η υφιστάμενη φορολογία στη προσπάθεια προσέλκυσης επενδύσεων και το πως οι μεταβολές στην ασκούμενη φορολογική πολιτική επηρεάζουν μακροοικονομικά μεγέθη της οικονομίας καθορίζοντας σε σημαντικό βαθμό τη μελλοντική οικονομική ανάπτυξη της συγκεκριμένης χώρας. Τα αποτελέσματα αυτά και οι σχέσεις μεγεθών που προκύπτουν αποκτούν ακόμη μεγαλύτερη αξία σε περιόδους οικονομικής κρίσης. Ορισμένα από τα σημαντικά ευρήματα της συγκεκριμένης έρευνας και τα οποία δεν πρέπει να αγνοούνται κατά το σχεδιασμό μιας αναπτυξιακής φορολογικής πολιτικής είναι τα ακόλουθα

- ✍ Η ύπαρξη μια αντιστρόφως ανάλογης σχέσης μεταξύ του ύψους του επιβληθέντος εταιρικού φόρου και του βαθμού προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων. Συγκεκριμένα υπολογίζεται ότι μια αύξηση κατά 10% του πραγματικού συντελεστή εταιρικού φόρου οδηγεί σε μια μείωση των συνολικών επενδύσεων, εκφρασμένο ως ποσοστό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος της χώρας, κατά 2,2 ποσοστιαίες μονάδες. Συνεπώς μια υψηλή φορολόγηση δεν βοηθά στην οικονομική ανάπτυξη, χωρίς αυτό βέβαια να δηλώνει ότι μια χαμηλή σχετικά φορολογική επιβάρυνση εξασφαλίζει από μόνη της θετικούς ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης.
- ✍ Η ύπαρξη μιας αντιστρόφως ανάλογης σχέσης μεταξύ του ύψους του επιβληθέντος εταιρικού φόρου και του βαθμού ανάληψης επιχειρηματικής δραστηριότητας σε μια οικονομία. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας μια αύξηση του πραγματικού συντελεστή φορολογίας κατά δέκα ποσοστιαίες μονάδες, ήτοι κατά 10%, οδηγεί σε μια μείωση της ίδρυσης νέων επιχειρηματικών μονάδων κατά 1,4 ποσοστιαίες μονάδες. Αποδεικνύεται για άλλη μια ακόμη φορά το πόσο ευαίσθητη είναι η επιχειρηματική δραστηριότητα, και κατ' επέκταση και ο βαθμός οικονομικής ανάπτυξης σε μια αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης.

¹⁰⁴ «The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship» των Simeon Djankov, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, Andrei Shleifer. NBER Working Paper No. 13756 Issued in January 2008.

¹⁰⁵ «Paying Taxes 2011»

✍ Ένα ακόμη σημαντικό στοιχείο το οποίο πηγάζει από τη συγκεκριμένη έρευνα είναι η ύπαρξη μια ανάλογης σχέσης μεταξύ πραγματικής φορολόγησης των επιχειρήσεων και του μεγέθους της παραοικονομίας στην εν λόγω χώρα. Μια σχέση η οποία μας δείχνει έμμεσα και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζεται η πραγματική και επίσημη οικονομική δραστηριότητα από την αύξηση των υφιστάμενων φορολογικών συντελεστών. Συγκεκριμένα μια αύξηση της συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης των εταιρειών κατά 10% οδηγεί σε μια αύξηση της παραοικονομίας, σε βάρος πάντα της πραγματικής οικονομίας κατά 2 ποσοστιαίες μονάδες. Να σημειωθεί ότι η αύξηση της παραοικονομίας και της μαύρης οικονομικής δραστηριότητας λειτουργεί πάντα εις βάρος της επίσημης οικονομικής ανάπτυξης.

Στο σημείο αυτό κρίνεται χρήσιμο να παρουσιαστεί ένα παράδειγμα προκειμένου να γίνει πιο κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο η φορολογία μπορεί να επηρεάζει την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας. Συγκεκριμένα παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο η ασκούμενη φορολογική πολιτική επηρεάζει τη αγορά κεφαλαίου, ένας τομέας της οικονομικής δραστηριότητας με βασικό ρόλο στην ανάπτυξη αυτής. Ένα φορολογικό σύστημα το οποίο ενισχύει την έννοια της ισχυρής και ανταγωνιστικής αγοράς κεφαλαίου μιας χώρας, συμβάλλει αδιαμφισβήτητα στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας αυτής. Μια ισχυρή και ανταγωνιστική αγορά κεφαλαίου ενισχύει τόσο τη ρευστότητα της εγχώριας αγοράς όσο και την αποτελεσματική κατανομή των διαθέσιμων πόρων. Ωστόσο ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα για να είναι ακόμη πιο αποτελεσματικό θα πρέπει να συνδυάζεται, όπως έχει τονιστεί αρκετές φορές, και από λοιπά μέτρα τα οποία θα προωθούν τη διαφάνεια, τη νομική κάλυψη και τη ταχύτητα των συναλλαγών. Επίσης μέτρα φοροαπαλλαγών και φοροελαφρύνσεων, και ιδίως σε περιόδους δυσμενών οικονομικών καταστάσεων, μπορούν να συμβάλλουν στην ανάπτυξη της πραγματικής και επίσημης οικονομίας, συμβάλλοντας παράλληλα στον περιορισμό της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Ωστόσο υπάρχει μια ακόμη σημαντική παράμετρος η οποία δεν παρουσιάζεται μέσα από την πιο πάνω έρευνα. Η ασκούμενη φορολογική πολιτική δεν επηρεάζει την βαθμό οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας μόνο μέσω του βαθμού προσέλκυσης ξένων επενδύσεων αλλά και μέσω της επίδρασης που ασκεί όσον αφορά το είδος των επενδύσεων που πραγματοποιούνται. Σύμφωνα με σχετική έρευνα¹⁰⁶ υπάρχει μια άμεση σχέση μεταξύ του φορολογικού συστήματος που επικρατεί σε μια οικονομία και το είδος των επενδύσεων που αναλαμβάνονται και πραγματοποιούνται σε αυτήν. Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (International Monetary Fund)¹⁰⁷ διαχωρίζει το σύνολο των επενδύσεων σε δύο μεγάλες ομάδες 1. τις Άμεσες Ξένες Επενδύσεις

¹⁰⁶ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με το θέμα βλέπε «The Effects of the Taxation of Dividends on the Allocation of Foreign Portfolio Investment around the World», Dan Amiram, Kenan-Flagler Business School, University of North Carolina – Chapel Hill και Mary Margaret Frank, Darden School of Business, The University of Virginia

¹⁰⁷ Βλέπε «Balance of payments Manual 1993»

(Foreign Direct Investments) και 2. τις Ξένες Επενδύσεις Χαρτοφυλακίου (Foreign Portfolio Investments) (κριτήριο της διάκρισης αυτής αποτελεί το ποσοστό συμμετοχής του επενδυτή στη συνολική επένδυση, συγκεκριμένα ποσοστό άνω του 10% θέτει την επένδυση στη κατηγορία των άμεσων ξένων επενδύσεων ενώ μικρότερο ποσοστό ιδιοκτησίας εντάσσει την επένδυση στη κατηγορία των επενδύσεων χαρτοφυλακίου). Σύμφωνα πάντα με την ίδια έρευνα η πλειοψηφία των μεγαλοεπενδυτών προτιμούν τις άμεσες επενδύσεις καθώς μέσω αυτών και σε συνδυασμό με τις δυνατότητες που δίνονται από το εκάστοτε ισχύον φορολογικό σύστημα επιτυγχάνουν μικρότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση μέσω διάφορων φοροαπαλλαγών και φοροελαφρύνσεων που απολαμβάνουν με τη χρήση διατάξεων περί διπλής φορολογίας. Η σχέση αυτή μεταξύ είδους επένδυσης και φορολογικού συστήματος αποτελεί ακόμη μία ένδειξη της σπουδαιότητας της φορολογίας όσον αφορά την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας.

Παρόλα αυτά μια χαμηλή φορολογική επιβάρυνση δεν εξασφαλίζει από μόνη της τα επιθυμητά αποτελέσματα καθώς ο επενδυτής ενδιαφέρεται για ένα φιλικό και σταθερό φορολογικό αλλά και οικονομικό περιβάλλον. Ο φορολογικός νομοθέτης θα πρέπει να εξασφαλίζει στους μελλοντικούς υποψήφιους επενδυτές πλήθος φορολογικών κινήτρων που θα ενθαρρύνουν την ανάληψη του επενδυτικού ρίσκου σε συνδυασμό με ένα σταθερό φορολογικό περιβάλλον. Η πρώτη συνθήκη εξασφαλίζει ένα χαμηλότερο συνολικό φορολογικό κόστος για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ενώ η δεύτερη συνθήκη εξασφαλίζει μια σιγουριά, παράγοντας σημαντικός για το σχεδιασμό και υλοποίηση επενδυτικών σχεδίων.

Μπορεί σε θεωρητικό επίπεδο η προσπάθεια αυτή αναμόρφωσης και σχεδιασμού του φορολογικού συστήματος με στόχο την επίτευξη των πιο πάνω στόχων να παρουσιάζεται σαν εύκολη υπόθεση, στη πραγματικότητα όμως ο φορολογικός νομοθέτης έχει να αντιμετωπίσει αρκετά εμπόδια και περιορισμούς τα οποία πηγάζουν τόσο από τη πολιτική όσο και από την οικονομική κατάσταση και πορεία της χώρας του. Στα πλαίσια της γενικότερης αυτής προσπάθειας ο φορολογικός νομοθέτης έχει στη διάθεση του δύο σημαντικά μεγέθη τα οποία θα πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψη του στο σχεδιασμό του κατάλληλου, για τις συγκεκριμένες συνθήκες, φορολογικού πλαισίου. Το πρώτο μέγεθος το οποίο έχει μεγάλη σημασία είναι τι μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και συγκεκριμένα το ύψος των συντελεστών επιβολής εταιρικού φόρου. Το δεύτερο στοιχείο το οποίο θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη και να σχεδιαστεί προσεκτικά είναι η κατανομή του εν λόγω φορολογικού βάρους, δηλαδή το πώς θα κατανεμηθεί το συγκεκριμένο φορολογικό βάρος ανάμεσα στους άμεσους και έμμεσους φόρους. Τα δυο αυτά μεγέθη αποτελούν και τα πιο βασικά χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος και κατ' επέκταση διαμορφώνουν σε μεγάλο βαθμό και το βαθμό επιρροής της φορολογίας στην οικονομική ανάπτυξη. Ένας άλλος εξίσου σημαντικός παράγοντας ο οποίος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο οποίος μπορεί να μην σχετίζεται τόσο με τη διαδικασία σχεδιασμού του

φορολογικού συστήματος αλλά κυρίως με την εκτέλεση του είναι το λειτουργικό κόστος, τόσο από πλευράς φορολογούμενου όσο και από πλευράς φορολογικού μηχανισμού.

4.1.1 Ο ρόλος που διαδραματίζουν οι υφιστάμενοι συντελεστές φορολογίας.

Έχει αποδειχθεί από πλήθος ερευνών η ύπαρξη μιας στενής σχέσης μεταξύ του ύψους των επιβληθέντων συντελεστών φορολογίας και των ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας. Βάσει των αποτελεσμάτων των σχετικών ερευνών παρατηρείται μια ανάλογη σχέση μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών.

Μια αύξηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, εκφρασμένη ως ποσοστό του ΑΕΠ, συνήθως μέσω μιας αύξησης των συντελεστών φορολογίας οδηγεί σε αύξηση του συνολικού φορολογικού κόστους των υποκείμενων στο φόρο προσώπων. Με τον τρόπο αυτό αφαιρούνται περισσότεροι διαθέσιμοι πόροι προς ικανοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων περιορίζοντας με τον τρόπο αυτό την ανάπτυξη της επενδυτικής δραστηριότητας και κατ' επέκταση και την οικονομική ανάπτυξη. Από την άλλη πλευρά οι συνέπειες της επιβολής υψηλών συντελεστών φορολογίας μπορούν να μετριαστούν και αντισταθμιστούν, όπως έχει ήδη αναφερθεί, μέσω άλλων πλεονεκτημάτων του γενικότερου φορολογικού και οικονομικού περιβάλλοντος.

Δυστυχώς στη περίπτωση της Ελλάδας, και κάτω από τις ισχύουσες οικονομικές δυσκολίες με χαρακτηριστικό ένα αβέβαιο οικονομικό και φορολογικό περιβάλλον, επιβεβαιώθηκε ο κανόνας. Η αύξηση των πραγματικών συντελεστών φορολόγησης, λαμβανομένης υπόψη και την έκτακτη εισφορά¹⁰⁸ και την επιπλέον φορολόγηση μέσω αύξησης της φορολογίας των διανεμόμενων κερδών κλπ, οδήγησε σε μια μείωση της επενδυτικής και επιχειρηματικής δραστηριότητας. Γεγονός το οποίο δυσχεραίνει ακόμη περισσότερο τα πράγματα εάν ληφθεί υπόψη η μη αποτελεσματική διαχείριση, για το σκοπό αυτό των διαθέσιμων κρατικών πόρων.

Παρατηρώντας την συμπεριφορά και εξέλιξη των μεγεθών αυτών είναι φανερό ότι υπάρχει μια σχέση αλληλοεπίδρασης μεταξύ τους. Μια αύξηση των συντελεστών, για εισπρακτικούς κυρίως λόγους, οδηγεί σε μια μεγαλύτερη συνολική φορολογική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις. Αυτό το επιπλέον κόστος οδηγεί σε μια μη αύξηση της οικονομικής και επενδυτικής δραστηριότητας περιορίζοντας ακόμη περισσότερο τα κρατικά έσοδα από τη φορολογία, δημιουργώντας παράλληλα την ανάγκη για περαιτέρω αύξηση των συντελεστών άμεσης και έμμεσης φορολόγησης.

¹⁰⁸ Οι συντελεστές υπολογισμού αυτής κυμαίνονται από 4% έως και 10% ανάλογα το ύψος του καθαρού εισοδήματος των υπόχρεων προς καταβολή επιχειρήσεων.

4.1.2 Ο ρόλος και η σημασία του τρόπου κατανομής της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Βάσει της σχετικής βιβλιογραφίας αλλά και εμπειρικών στοιχείων ή μη επίτευξη θετικών, ή έστω ικανοποιητικών ρυθμών, οικονομικής ανάπτυξης δεν αποτελεί βέβαιο επακόλουθο της αύξησης της συνολικής επιβάρυνσης. Ο συνδυασμός αύξηση συντελεστών και ικανοποιητικοί ρυθμοί οικονομικής ανάπτυξης μπορεί να επιτευχθεί μέσω μιας αποτελεσματικής κατανομής του φορολογικού βάρους, όσον αφορά τις διαφορετικές ομάδες φόρων, και από το κατά πόσο παραγωγικά δαπανώνται τα επιπλέον έσοδα από τη φορολογία¹⁰⁹.

Συνεπώς εκτός από το επίπεδο των συντελεστών φορολόγησης που επιβάλλονται ένα δεύτερο χαρακτηριστικό το οποίο παίζει σημαντικό ρόλο στη συμβολή της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη είναι η κατανομή του συνολικού φορολογικού βάρους ανάμεσα στις διάφορες ομάδες φόρων, ήτοι ανάμεσα στους άμεσους και έμμεσους φόρους. Η διάκριση αυτή του συνολικού φορολογικού βάρους σε φορολογικό βάρος από άμεση φορολογία και φορολογικό βάρος από έμμεση φορολογία είναι ιδιαίτερης σημασίας καθώς η κάθε κατηγορία φόρων επηρεάζει διαφορετικά την οικονομική δραστηριότητα και ανάπτυξη προκαλώντας διαφορετικής έκτασης και σημασίας στρεβλώσεις.

Αποτελέσματα πολλών ερευνών¹¹⁰ με αντικείμενο μελέτης την σχέση μεταξύ ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης και είδους επιβληθέντων φόρων έχουν δείξει ότι κατηγορίες φόρων, όπως οι φόροι εισοδήματος, ανεξάρτητα ένα αυτοί επιβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ασκούν μεγαλύτερη επίδραση στην διαμόρφωση των οικονομικών δεικτών μιας χώρας. Συγκεκριμένα η αύξηση της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων οδηγεί σε μια μείωση των πραγματικών καθαρών μισθών επηρεάζοντας τη καταναλωτική, αλλά και τη αποταμιευτική τους δραστηριότητα. Επιπλέον μια αύξηση των συντελεστών επιβολής εταιρικής φορολογίας επιδρά αρνητικά στην οικονομική ανάπτυξη μέσω της μείωσης της επενδυτικής και επιχειρηματικής δραστηριότητας περιορίζοντας ακόμη περισσότερο τους διαθέσιμους οικονομικούς πόρους με αποτέλεσμα τη περεταίρω μείωση του συνολικού παραγόμενου Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος.

Από την άλλη πλευρά ομάδες φόρων οι οποίες αφορούν την ιδιοκτησία και την κατανάλωση παρουσιάζουν μια μικρότερης έκτασης επιρροή στην οικονομική δραστηριότητα μιας χώρας και στους ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης. Τέτοιου είδους φόροι δεν επηρεάζουν άμεσα αλλά επηρεάζουν και σε μικρότερη έκταση βασικούς τομείς της οικονομικής δραστηριότητας. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται

¹⁰⁹ Για περισσότερες πληροφορίες επί του ζητήματος αυτού βλέπε έκδοση της Eurostat με τίτλο «Public Finances in EU 2010»

¹¹⁰ Για περισσότερες πληροφορίες και αποτελέσματα βλέπε π.χ. Johansson (2001), Arnold (2008) και Myles (2009)

και από τη τάση που επικρατεί τα τελευταία χρόνια οι φορολογικοί νομοθέτες να στρέφονται προς τη κατεύθυνση επιβολής περισσότερων έμμεσων φόρων.

Ωστόσο στις περισσότερες φορές ο σχεδιασμός και υλοποίηση ενός τέτοιου είδους φορολογικού συστήματος βάσει των παραπάνω κριτηρίων δεν είναι πάντοτε εφικτός αλλά και πολλές φορές ούτε και επιθυμητός καθώς λαμβάνονται υπόψιν και συγκεκριμένα ζητήματα και επιδιώξεις της πολιτικής ηγεσίας αλλά ούτε εφικτό λόγω των οικονομικών συγκυριών που επικρατούν. Κράτη τα οποία αντιμετωπίζουν σοβαρά δημοσιονομικά προβλήματα προκειμένου να εξασφαλίσουν ρευστότητα για την κάλυψη δανειακών υποχρεώσεων και ελλειμμάτων σχεδιάζουν και υλοποιούν φορολογικά σχέδια προς τη κατεύθυνση αυτή και όχι κυνηγώντας απαραίτητα το κατάλληλο φορολογικό σύστημα. Επιπλέον η επιλογή της κατάλληλης κατανομής του φορολογικού βάρους δεν είναι πάντα εύκολη καθώς μπορεί να ικανοποιεί τα παραπάνω κριτήρια αλλά παράλληλα να αντιτίθεται στην ασκούμενη κοινωνική πολιτική και πολιτική αναδιανομής που ακολουθείται.

Εν κατακλείδι θα μπορούσε κανείς να διαπιστώσει και να συμπεράνει ότι η μείωση των συντελεστών φορολόγησης με παράλληλη διεύρυνση της φορολογικής βάσης σε συνδυασμό φυσικά με τη προσπάθεια μείωσης του διοικητικού και διαχειριστικού κόστους αποτελεί κατάλληλο εργαλείο προσέλκυσης άμεσων ξένων επενδύσεων και επίτευξης θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης. Ένα φιλικό και απλοϊκό φορολογικό περιβάλλον πάντα συμβάλει προς τη κατεύθυνση αυτή.

4.2 Φορολογία μερισμάτων και οικονομική ανάπτυξη.

Στην προηγούμενη ενότητα αναπτύχθηκε η σχέση που υπάρχει μεταξύ της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής όσον αφορά τα κέρδη των επιχειρηματικών μονάδων και της εξέλιξης της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας. Ωστόσο σχετικές έρευνες και μελέτες¹¹¹ έχουν αναδείξει και τη ύπαρξη μιας ανάλογης σχέσης μεταξύ της φορολογικής αντιμετώπισης των μερισμάτων των ξένων επενδύσεων και της εγχώριας επενδυτικής δραστηριότητας. Δεδομένης της παγκοσμιοποίησης και της έννοιας μιας «ενιαίας» αγοράς η φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων αποτελεί σημαντικό εργαλείο στη διάθεση του φορολογικού νομοθέτη.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα αποτελέσματα των εν λόγω ερευνών μια ευνοϊκή μεταχείριση, από πλευράς φορολογικού νομοθέτη, των διανεμόμενων μερισμάτων συνδέεται με υψηλά ποσοστά επενδύσεων και κατ'επέκταση θετικών

¹¹¹ Βλέπε «The Effects of the Taxation of Dividends on the Allocation of Foreign Portfolio Investment around the World», Dan Amiram (Kenan-Flagler Business School University of North Carolina-Chapel Hill) & Mary Margaret Frank (Darden School of Business The University of Virginia), 2010

ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης. Το σύνολο των επενδυτών, είτε αναφερόμαστε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς, πρώτου αποφασίζουν για την υλοποίηση ή όχι ενός επενδυτικού σχεδίου ένα από τα βασικότερα, μεταξύ άλλων, μεγέθη που μελετάνε είναι το κέρδος που θα αποκομίσουν από την συγκεκριμένη επένδυση. Το κέρδος αυτό πηγάζει κατά κύριο λόγο από τα μερίσματα τα οποία θα εισπράξει ο επενδυτής, συνεπώς η φορολογία των μερισμάτων αποτελεί λέξη κλειδί στη προσπάθεια προσέλκυσης επενδύσεων.

Σκοπός των επενδυτών είναι η λήψη του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους από τις πραγματοποιηθείσες επενδύσεις του, συνεπώς ένα μεγαλύτερο ποσό καθαρού μερίσματος, μετά και από την αφαίρεση οποιασδήποτε φορολογικής επιβάρυνσης, αποτελεί πόλο έλξης επενδύσεων. Όσον αφορά κυρίως τα διεθνή επενδυτικά κεφαλαία σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν και οι τυχόν διαφοροποιήσεις, όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων, που προβλέπονται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις της κάθε χώρας. Συνήθως στο φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας προβλέπεται διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων όχι μόνο ανάλογα με το τη κατηγορία του δικαιούχου, ήτοι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αλλά και σύμφωνα με το αν ο δικαιούχος είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο.

Η υψηλή φορολογία των μερισμάτων θα αφαιρούσε πόρους από τους επενδυτές μειώνοντας με αυτό τον τρόπο και την επενδυτική τους δραστηριότητα. Όσον αφορά τώρα τους αλλοδαπούς επενδυτές μια υψηλή φορολογία των μερισμάτων θα τους απωθούσε επενδυτικά μειώνοντας παράλληλα και την εγχώρια ρευστότητα της αγοράς κεφαλαίου. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο μόνο θετικά δεν επηρεάζει την οικονομική ανάπτυξη, γεγονός ιδιαίτερης σημασίας κυρίως σε περιόδους κρίσης όπως αυτή που βιώνει το τελευταίο καιρό πλήθος οικονομιών.

Το σύστημα με το οποίο φορολογούνται τα μερίσματα θα πρέπει να έχει εκτός των άλλων και ένα επενδυτικό χαρακτήρα και προσανατολισμό. Είναι σίγουρο ότι το είδος του συστήματος φορολόγησης μερισμάτων που εφαρμόζεται σε κάθε χώρα έχει διαφορετική επίπτωση στην επενδυτική δραστηριότητα και κυρίως στις ξένες επενδύσεις. αποτελέσματα Είναι βέβαιο και αναμενόμενο οι ξένοι επενδυτές να αποφεύγουν επενδύσεις σε οικονομίες όπου ο φορολογικός νομοθέτης εφαρμόζει το σύστημα καταλογισμού του φόρου χωρίς να προβλέπει τις ίδιες ευνοϊκές ρυθμίσεις και για τους ξένους επενδυτές. Σε μια τέτοια περίπτωση υπάρχει διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επενδυτών με μια ευνοϊκότερη μεταχείριση των πρώτων.

Ο επιχειρηματίας επενδυτής ένα από τα βασικότερα πράγματα τα οποία επιδιώκει μέσω των επιχειρηματικών του επιλογών είναι η μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των διαθέσιμων κεφαλαίων του. Προς τη κατεύθυνση αυτή συμβάλλει φυσικά ένα σύστημα το οποίο θα εξασφαλίζει όσον το δυνατόν μεγαλύτερο μετά φόρων μέρισμα σε σχέση με τα προ φόρων κέρδη της επένδυσης. Ένα σύστημα το

οποίο δεν θα καθιστά απαγορευτική και ασύμφορη τη διανομή μερισμάτων. Είναι αξιοσημείωτο ότι η φορολογική πολιτική που ακολουθείται όσον αφορά τα μερίσματα επηρεάζει και την μερισματική πολιτική που ακολουθεί ή επρόκειτο να ακολουθήσει μια επιχείρηση. Αυτό γίνεται μέσω του συνολικού φορολογικού βάρους με το οποίο επιβαρύνεται η επιχειρηματική μονάδα επηρεάζοντας ταυτόχρονα και την επενδυτική δραστηριότητα της χώρας. Ένα ευνοϊκό φορολογικό περιβάλλον, από πλευράς μερισμάτων, οδηγεί θεωρητικά τουλάχιστον σε μεγαλύτερη διανομή μερισμάτων, γεγονός το οποίο προσελκύει περισσότερο τα επενδυτικά κεφάλαια σε μια ανοικτή οικονομία¹¹². Οικονομίες οι οποίες προσφέρουν υψηλούς δείκτες διανομής μερισμάτων είναι σίγουρα πιο ελκυστικές και με περισσότερο επενδυτικό ενδιαφέρον. Ως κομμάτι του γενικότερου φορολογικού συστήματος και περιβάλλοντος είναι λογικό και αναμενόμενο η φορολογία των μερισμάτων να επηρεάζει, όπως γίνεται και με τις λοιπές μορφές φορολογίας, και να καθορίζει μέχρι ένα βαθμό την πορεία και εξέλιξη της εγχώριας επενδυτικής δραστηριότητας και την επενδυτική συμπεριφορά ημεδαπών και αλλοδαπών επενδυτών¹¹³.

4.3 Ποια η σχέση μεταξύ ασκούμενης φορολογική πολιτικής και οικονομικής κρίσης.

Η χρηματοοικονομική κρίση του 2008, η οποία πρωτοεμφανίστηκε στις Η.Π.Α αλλά γρήγορα εξαπλώθηκε και εκτός των συνόρων της, είναι για πολλούς η χειρότερη οικονομική κρίση μετά τη μεγάλη οικονομική ύφεση του 1929. Θύμα της κρίσης αυτής έχει πέσει πλήθος χωρών τόσο εντός όσο εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ως βασική αιτία της συγκεκριμένης κρίσης μπορούν να χαρακτηριστούν πολλοί και διαφορετικοί παράγοντες και γεγονότα. Για πολλούς βασική αιτία είναι η φούσκα στην αγορά ακινήτων που έσκασε στην Αμερική και γρήγορα εξαπλώθηκε και στη περιοχή της Ευρωπαϊκής. Σίγουρα η ασκούμενη φορολογική πολιτική δεν αποτελεί βασική αιτία εμφάνισης και εξάπλωσης της εν λόγω κρίσης αλλά μέσω αυτής έχουν γεννηθεί ερωτήματα σχετικά με το αν και πώς τα υφιστάμενα φορολογικά συστήματα βοήθησαν στην δημιουργία και εξάπλωση της κρίσης αλλά κυρίως με το πώς θα μπορούσαν τα υφιστάμενα φορολογικά συστήματα να συμβάλλουν στην αντιμετώπιση τυχόν μελλοντικών οικονομικών κρίσεων, κυρίως μέσω της συμβολής τους στην αύξηση του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος και της οικονομικής ανάπτυξης της εκάστοτε χώρας.

Βασικό χαρακτηριστικό της αντίδρασης των οικονομιών σε τέτοιες δυσμενείς οικονομικά περιόδους είναι η προσπάθεια μείωσης των συνολικών κρατικών

¹¹² Βλέπε σχετικά «The optimal taxation of dividends in a small open economy», Clemens Fuest & Bernd Huber, Working Paper No. 348, 2000

¹¹³ Αν και σύμφωνα με τη προηγούμενη έρευνα(βλέπε υποσημ. 1) σε μια ανοικτή οικονομία η φορολογία των μερισμάτων δεν επηρεάζει σε τόσο μεγάλο βαθμό την εγχώρια επενδυτική δραστηριότητα όσο την πορεία των ξένων επενδύσεων.

δαπανών και της μέγιστης δυνατής αύξησης των κρατικών εσόδων. Στόχος των κινήσεων αυτών ο εξορθολογισμός και η εξισορρόπηση των δημοσιονομικών μεγεθών της κάθε χώρας και κατ'επέκταση τον περιορισμό των υπέρογκων, σε πολλές περιπτώσεις μεταξύ αυτών και η Ελλάδα, δημοσίων ελλειμμάτων και χρεών. Είναι αναμενόμενο υπό τις συνθήκες αυτές η εκάστοτε κυβέρνηση να προσπαθήσει να εξασφαλίσει περισσότερα έσοδα μέσω της φορολογίας, ως μια από τις πιο βιώσιμες πηγές εσόδων, κυρίως για τις αναπτυσσόμενες οικονομίες¹¹⁴. Ωστόσο στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι τυχόν στρεβλώσεις που προκύπτουν από τη εφαρμογή μιας τέτοιας φορολογικής πολιτικής στο σύνολο της οικονομικής και κοινωνικής ζωής της εν λόγω χώρας.

Εξαιτίας της σπουδαιότητας του ρόλου που διαδραματίζει η φορολογική πολιτική και το γενικότερο φορολογικό πλαίσιο μιας χώρας στο τρόπο με τον οποίο βιώνει και αντιμετωπίζει η εκάστοτε χώρα την οικονομική κρίση οδήγησε τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη διενέργεια σχετικής με το συγκεκριμένο θέμα έρευνα. Αποτέλεσμα της έρευνας αυτής ήταν η έκδοση από την Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία (Eurostat) ειδικής έκθεσης με τίτλο «Taxation Trends in EU 2010¹¹⁵» αφιερώνοντας ξεχωριστό κεφάλαιο στη ανάλυση της σχέσης ανάμεσα στην εμφάνιση και εξέλιξη της οικονομικής κρίσης και της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής¹¹⁶. Επίσης άλλη μια σημαντική έρευνα σχετικά με το εν λόγω θέμα αποτελεί η έρευνα των Thomas Hemmelgarn¹¹⁷ και Gaetan Nicodeme¹¹⁸ με τίτλο «The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy»

Μέσα σε ένα περιβάλλον οικονομικής κρίσης και διερεύνησης σχετικών θεμάτων γύρω από αυτή δεν είναι λίγοι οι οποίοι υποστηρίζουν την ύπαρξη κοινών συνιστωσών μεταξύ οικονομικής κρίσης και φορολογικής πολιτικής προσδιορίζοντας και διαχωρίζοντας χαρακτηριστικά της τελευταίας τα οποία και συνέβαλλαν σημαντικά τόσο στο ξέσπασμα όσο και στην εξέλιξη της οικονομικής κρίσης του 2008¹¹⁹. Στο σημείο αυτό θα παρουσιαστούν, συνοπτικά, τομείς της οικονομικής δραστηριότητας τα χαρακτηριστικά των οποίων επηρεάζονται από την ασκούμενη φορολογική πολιτική και η εξέλιξη των οποίων έπαιξε σημαντικό ρόλο όσον αφορά την οικονομική κρίση. Επιδιώκοντας με τον τρόπο αυτό μια πρώτη προσέγγιση της σύνδεσης των δύο αυτών εννοιών.

¹¹⁴ «A fair, stable and sustainable tax system- the challenge for governments in the wake of the global economic downturn.” Paying Taxes 2011 Chapter 2 : PriceWaterHouseCoopers commentary

¹¹⁵ Η εν λόγω έρευνα στηρίζεται σε πραγματικά στοιχεία του οικονομικού έτους 2008.

¹¹⁶ Η εν λόγω έκθεση είναι διαθέσιμη στην ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Στατιστικής Υπηρεσίας <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

¹¹⁷ European Commission

¹¹⁸ European Commission, Université Libre de Bruxelles, CEPR and CESifo

¹¹⁹ Βλέπε σχετική έρευνα με τίτλο «The 2008 Financial Crisis and taxation Policy», Thomas Hemmelgarn & Gaetan Nicodeme

Όπως αναφέρεται και στην αρχή για πολλούς βασική αιτία εμφάνισης της οικονομικής κρίσης, αρχικά στη Αμερική κα έπειτα στην Ευρώπη, αποτέλεσαν οι στρεβλώσεις που υπήρχαν στην αγορά κατοικίας με αποτέλεσμα τη δημιουργία και το σκάσιμο μιας φούσκας. Πως όμως οι διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας επηρέασαν τις εξελίξεις στην αγορά κατοικίας; Αυτό γίνεται μέσω της επιρροής που ασκεί στη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με την αγορά ή ενοικίαση κατοικίας και κυρίως όταν η απόφαση αυτή αφορά επενδυτικούς σκοπούς. Τα διάφορα φορολογικά κίνητρα και αντικίνητρα που παρέχονται επηρεάζουν το πραγματικό κόστος στην αγορά κατοικίας διαμορφώνοντας με αυτό τον τρόπο και την αντίστοιχη προσφορά και ζήτηση. Η ραγδαία αύξηση των τιμών των κατοικιών οδήγησε στην αύξηση της χρηματοδότησης της αγοράς κατοικίας, από τη στιγμή μάλιστα που υπήρχε σαν εγγύηση ένα ακίνητο υψηλής αξίας. Με τον τρόπο αυτό και κυρίως λόγω των δυσκολιών που εμφανίστηκαν αργότερα στην αποπληρωμή των υποχρεώσεων δημιουργήθηκε και έσκασε μια φούσκα επηρεάζοντας ταυτόχρονα και λοιπούς τομείς της οικονομίας. Μέσα από την σύντομη αυτή ανάλυση φανερώνεται η σπουδαιότητα του ρόλου και της θέσης της φορολογικής πολιτικής στην εξέλιξη της οικονομικής δραστηριότητας και των διαφορετικών κύκλων αυτής.

Επιπλέον δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου ο φορολογικός νομοθέτης παρέχει μέσω των φορολογικών διατάξεων δυνατότητες αλλά και κίνητρα για χειραγώγηση και «εκμετάλλευση» της αξίας των μετοχών στην χρηματιστηριακή αγορά. Τέτοιου είδους παράδειγμα είναι η δυνατότητα που δίνεται μέσω μιας ευνοϊκότερης φορολογικής αντιμετώπισης κατηγοριών αμοιβών και μορφών αποζημιώσεων όπως τα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options). Αυτή η ευνοϊκή φορολογική αντιμετώπιση των εργαλείων αυτών μεταφράζεται συνήθως ως έκπτωση των σχετικών δαπανών, ευνοϊκή φορολόγηση σε επίπεδο δικαιούχου κλπ. Δημιουργώντας με αυτό το τρόπο την ανάγκη, προς όφελος κυρίως των δικαιούχων και χρηστών των συγκεκριμένων εργαλείων, για βελτίωση της πραγματικής εικόνας των εν λόγω μετοχών.

Τέλος, με στόχο την στήριξη της γνώμης για ύπαρξη σχέσης μεταξύ φορολογικού πλαισίου και οικονομικής κρίσης να σημειωθεί ότι σχετικές μελέτες και έρευνες έχουν δείξει ότι εξαιτίας της φορολογικής αντιμετώπισης των τόκων που καταβάλλει η επιχειρηματική μονάδα, λόγω δανειακών κυρίως συμβάσεων, και συγκεκριμένα η έκπτωση αυτών από το σύνολο των εσόδων έχει οδηγήσει στην εμφάνιση στη πλειοψηφία των επιχειρηματικών μονάδων υψηλών βαθμών χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Καθιστώντας αυτές πιο αδύναμες όσον αφορά την αντιμετώπιση ενός κλίματος οικονομικής ύφεσης και οικονομικών δυσχερειών.

Λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες επιπτώσεις και επιρροές του φορολογικού συστήματος στόχος του φορολογικού νομοθέτη θα πρέπει να είναι η τόνωση της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας της χώρας ανεξάρτητα ένα αυτό επιτευχθεί με τον επαναπροσδιορισμό των επιβαλλόμενων φορολογικών

συντελεστών ή με την αναδιάρθρωση της δομής του ισχύοντος φορολογικού συστήματος. Μια απλή μείωση των φορολογικών συντελεστών για παράδειγμα μπορεί να μην επιφέρει από μόνη της τα επιθυμητά αποτελέσματα, χωρίς να πλαισιώνεται από ένα περιβάλλον ικανό να τη στηρίξει. Η αναμόρφωση και αναδιάρθρωση του φορολογικού πλαισίου θεωρείται από πολλούς αναγκαία ως ένα συμπληρωματικό μέτρο προς τη ζητούμενη κατεύθυνση. Τα ληφθέντα φορολογικά μέτρα θα πρέπει να έχουν ως στόχο, εκτός των άλλων, την επίτευξη και διατήρηση της πλήρους απασχόλησης, της μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος και του δημόσιου χρέους σε μακροχρόνιο ορίζοντα¹²⁰ με στόχο πάντα την οικονομική ανάπτυξη.

4.4 Η φορολογία ως σταθεροποιητικός παράγοντας σε περίοδο οικονομικής κρίσης.

Στην προηγούμενη ενότητα αναλύθηκε, έστω και συνοπτικά, ο τρόπος με τον οποίο διατάξεις του ισχύοντος κάθε φορά φορολογικού συστήματος συνδέονται με τον φαινόμενο της οικονομικής κρίσης αλλά και με ποιο τρόπο αυτές συμβάλλουν, ένα όντως συμβάλλουν, στην εμφάνιση του φαινομένου. Ωστόσο από την άλλη πλευρά η ασκούμενη φορολογική πολιτική λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της μπορεί να λειτουργήσει ως εργαλείο εξομάλυνσης της υπάρχουσας οικονομικής κρίσης αλλά και ως εργαλείο θωράκισης της οικονομίας σε τυχόν μελλοντικά παρόμοια φαινόμενα. Με τον τρόπο αυτό ένα κατάλληλο φορολογικό πλαίσιο μπορεί να διαδραματίσει το ρόλο του σταθεροποιητικού παράγοντα είτε μέσω διακριτών φορολογικών μέτρων που θα ληφθούν για το σκοπό αυτό είτε μέσω των έμφυτων σταθεροποιητικών στοιχείων¹²¹ του συστήματος.

Εξάλλου ο ρόλος και η σημασία της ασκούμενης δημοσιονομικής, και κατ' επέκταση και φορολογικής πολιτικής, σε περιόδους οικονομικής κρίσης είχε διατυπωθεί για πρώτη φορά, τη δεκαετία του 1930, από τον σημαντικό και σπουδαίο οικονομολόγο, Τζον Μείναρντ Κέννς. Ο Τζον Μείναρντ Κέννς διατύπωσε ότι σε μελλοντικές οικονομικές κρίσεις, η εκάστοτε κυβέρνηση θα χρησιμοποιούσε ως βασικό εργαλείο για τη προστασία της οικονομίας από τις υφιστάμενες κρίσεις, την ασκούμενη δημοσιονομική και φορολογική πολιτική¹²². Συγκεκριμένα θα έπρεπε η εκάστοτε πολιτική ηγεσία να ακολουθήσει μια « συμβατική δημοσιονομική πολιτική» η οποία θα αναζωπύρωνε την οικονομική δραστηριότητα.

¹²⁰ Βλέπε σχετικά «Η μείωση των φορολογικών συντελεστών είναι το μόνο σωσίβιο της κρίσης.», κ. Γ. Αγαπητού, πρώην υπουργού οικονομικών.

¹²¹ Βλέπε σχετική έκθεση με τίτλο «Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States», chapter 4.2, European Commission 2010

¹²² Σχετικά με το θέμα βλέπε σχετικά «Η οικονομία της κρίσης. Μάθημα εκτάκτου ανάγκης για το μέλλον του χρήματος.», Νουριέλ Ρουμπινί & Στίβεν Μιμ, Κεφάλαιο 7, Εκδόσεις Πατάκη, 2010

Από τη δεκαετία του 1930 οι υπεύθυνοι για τη χάραξη πολιτικής είχαν στη διάθεση τους κυρίως τρία είδη δημοσιονομικών κινήτρων και μέτρων για την εφαρμογή της «συμβατικής δημοσιονομικής πολιτικής». Συγκεκριμένα και από την εποχή του Τζον Μείναρντ Κένυς θα μπορούσε κανείς να διακρίνει και να κατονομάσει τις ακόλουθες ομάδες δημοσιονομικών κινήτρων, ως μέτρο αντιμετώπισης όχι μόνο μιας οικονομικής κρίσης αλλά και μια «απλής» οικονομικής ύφεσης.

1. Η πραγματοποίηση, από πλευράς κυβέρνησης άμεσων δαπανών προκειμένου να τονωθεί η συνολική ζήτηση στην αγορά με απώτερο στόχο την αύξηση της παραγωγής και την αύξηση της απασχόλησης.

2. Εκτός των άμεσων δαπανών ένα δεύτερο μέτρο δημοσιονομικής πολιτικής αποτελεί είναι οι περικοπές και οι διάφορες εκπτώσεις κάποιων κατηγοριών φόρων. Με τον τρόπο αυτό αυξάνεται το συνολικό εισόδημα των φορολογούμενων ενθαρρύνοντας τους να ξοδέψουν περισσότερο, με αποτέλεσμα την αύξηση της συνολικής ζήτησης.

3. Η τρίτη και τελευταία μορφή της «συμβατικής δημοσιονομικής πολιτικής» είναι γνωστή ως «μεταβιβαστικές πληρωμές». Βάσει της μεθόδου αυτής η κυβερνητική πολιτική αναδιανέμει χρηματικούς πόρους σε συγκεκριμένες ομάδες πολιτών οι οποίες έχουν και μεγαλύτερη ανάγκη. Τέτοιου είδους ομάδες αποτελούν συνήθως οι άνεργοι και ηλικιωμένοι. Τέτοιου είδους πληρωμές χρησιμοποιήθηκαν κατά κόρον τη δεκαετία του 1930 και συγκεκριμένα στα πλαίσια του προγράμματος Νιού Ντίλ¹²³.

Η σπουδαιότητα και η κρισιμότητα του ρόλου που διαδραματίζουν τέτοιου είδους δημοσιονομικά μέτρα, ως μια πρώτη προσπάθεια αντιμετώπισης των οικονομικών κρίσεων, γίνεται αντιληπτή και από το γεγονός ότι ακόμη και στην εποχή μας, αρκετά χρόνια μετά τη πρώτη τους εμφάνιση, με πιο πρόσφατο παράδειγμα την οικονομική κρίση που ξέσπασε στις Η.Π.Α. το 2008 χρησιμοποιήθηκαν τέτοιου είδους δημοσιονομικά μέτρα για την αντιμετώπιση της. Το Ιανουάριο του 2008 εγκρίθηκε ένα πακέτο φορολογικών ελαφρύνσεων τόσο για φορολογούμενους πολίτες αλλά και επιχειρήσεις. Επίσης το 2009 με το Νόμο για την Αμερικάνικη Ανάκαμψη και Επανεπένδυση περιλάμβανε υπέρογκες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες. Από το συνολικό πακέτο δεν απουσίαζαν και μέτρα φορολογικών πιστώσεων και μεταβιβαστικών πληρωμών.

Ωστόσο η συμβολή της φορολογίας ως σταθεροποιητικός παράγοντας δεν εγγυάται με απόλυτη σιγουριά και σε κάθε περίπτωση τα επιθυμητά αποτελέσματα αλλά και χωρίς παράπλευρες μελλοντικές συνέπειες. Για παράδειγμα για τη

¹²³ Το New Deal αποτελούσε μια σειρά μέτρων που εφαρμόστηκαν στις Η.Π.Α. μεταξύ 1933 και 1936 υπό τη προεδρία του Franklin D. Roosevelt ως μέτρο αντιμετώπισης της Μεγάλης Ύφεσης.

χρηματοδότηση των εν λόγω μέτρων η κυβέρνηση θα πρέπει να δεχτεί μια αύξηση του ελλείμματος στο κρατικό προϋπολογισμό και αύξηση του δημόσιου χρέους. Επίσης το επιπλέον εισόδημα που προκύπτει για τους φορολογούμενους, μέσω της μείωσης των φόρων μπορεί να μην χρησιμοποιηθεί από πλευράς των φορολογούμενων για αύξηση της ζήτησης με αποτέλεσμα την αχρήστευση των ωφελειών της εν λόγω δημοσιονομικής πολιτικής.

Σχετικές με το θέμα έρευνες¹²⁴ έχουν αποδείξει ότι η ισχύς, η ένταση και κατ'επέκταση η αποτελεσματικότητα των αυτόματων σταθεροποιητικών δυνάμεων της φορολογίας, εξαρτάται μεταξύ άλλων κυρίως από τρεις βασικούς παράγοντες:

1. Από το μέγεθος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ως ποσοστό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος και συγκεκριμένα όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης φορολογική επιβάρυνση προς ΑΕΠ τόσο αυξάνεται και η ισχύς των σταθεροποιητικών δυνάμεων της φορολογίας.

2. Ο δεύτερος παράγοντας που παίζει σημαντικό ρόλο είναι ο βαθμός της προοδευτικότητας που παρουσιάζουν οι επιβαλλόμενοι φορολογικοί συντελεστές. Μια υψηλότερη προοδευτικότητα των φόρων φαίνεται να ενισχύει τη σταθεροποιητική αυτή λειτουργία της φορολογίας. Σύμφωνα με αποτελέσματα ερευνών¹²⁵ το διαθέσιμο εισόδημα, υπό συνθήκες προοδευτικής φορολογίας, είναι λιγότερο ευαίσθητο από ότι το συνολικό εισόδημα. Η προοδευτικότητα αυτή τείνει να περιορίζει τις διακυμάνσεις του μεγέθους του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος.

3. Ο τρίτος σημαντικότερος παράγοντας, σύμφωνα πάντα με τα αποτελέσματα των ερευνών, είναι η κατανομή του συνολικού φορολογικού βάρους ανάμεσα στους άμεσους και έμμεσους φόρους. Συγκεκριμένα φαίνεται ότι οι άμεσοι φόροι συμβάλλουν περισσότερο στην ενίσχυση του σταθεροποιητικού χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος σε σύγκριση με τους έμμεσους φόρους και λοιπές υποχρεωτικές εισφορές.

Η φορολογική επιβάρυνση των φυσικών προσώπων έχει τη δυνατότητα να περιορίζει τις οικονομικές διακυμάνσεις μέσω της μείωσης του βαθμού μεταβλητότητας του διαθέσιμου εισοδήματος. Ο βαθμός της συμβολής αυτής των προσωπικών φόρων εξαρτάται από πολλούς παράγοντες η ανάλυση των οποίων δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας μελέτης. Η φορολογική επιβάρυνση των νομικών προσώπων τώρα συμμετέχει με μεγαλύτερο μερίδιο στις μεταβολές των φόρων εξαιτίας των οικονομικών κυκλικών διακυμάνσεων παρά το μικρότερο ποσοστό συμμετοχής στα συνολικά φορολογικά έσοδα.

¹²⁴ Ενδεικτικά αναφέρονται «Darby and Melitz (2007)», «Martinez-Mongay and Sekkat (2005)» κλπ ενώ Για περισσότερες πληροφορίες βλέπε σχετική έκθεση με τίτλο «Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States», chapter 4.2.2, European Commission 2010

¹²⁵ Βλέπε σχετικά Martinez- Mongay and Sekkat (2005) καθώς και Buti et al. (2003)

Φυσικά η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας αυτής δεν εξαρτάται αποκλειστικά από τους προαναφερθέντες και μόνο παράγοντες αλλά και από πλήθος άλλων όπως η ελαστικότητα της αγοράς εργασίας ή της αγοράς προϊόντος καθώς και από το βαθμό εξωστρέφειας που παρουσιάζει η συγκεκριμένη οικονομία. Δεν θα πρέπει να αγνοείται επίσης ότι τα αποτελέσματα ακόμη και υπό τις ίδιες συνθήκες μπορεί να διαφέρουν από οικονομία σε οικονομία λόγω ιδιαίτερων χαρακτηριστικών αυτών αλλά και τη τυχόν εμφάνιση διαφορετικών στρεβλώσεων από τη λειτουργία του εν λόγω μηχανισμού.

Σύμφωνα με σχετική μελέτη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σε περιόδους οικονομικής κρίσης, όπως αυτή που αντιμετωπίζει η πλειοψηφία των ευρωπαϊκών χωρών αλλά και εκτός αυτής, το κατάλληλο φορολογικό σύστημα θα πρέπει να έχει ένα σταθεροποιητικό και αναπτυξιακό παράλληλα ρόλο. Η επίτευξη των δύο αυτών στόχων, σύμφωνα με την ίδια έρευνα, θα πρέπει να στηρίζεται σε δύο βασικούς και κύριους άξονες σχεδιασμού. Αρχικά θα πρέπει να αποφευχθεί η λήψη και η επιβολή φορολογικών μέτρων τα οποία θα προκαλέσουν μια περαιτέρω στρέβλωση της οικονομικής δραστηριότητας και ασκούμενης δημοσιονομικής πολιτικής με το κίνδυνο να οδηγηθεί η οικονομία σε μια ακόμη βαθύτερη ύφεση με παράλληλη μείωση των φορολογικών εσόδων. Σε δεύτερη φάση ο φορολογικός νομοθέτης θα πρέπει να στραφεί σε ομάδες φόρων με το μικρότερο δυνατό κοινωνικό κόστος και της μικρότερης έκτασης στρεβλώσεις. Μια τέτοιου είδους πολιτική επιβάλλει την απομάκρυνση από κατηγορίες φόρων που προκαλούν σοβαρές στρεβλώσεις όπως είναι ο φόρος εισοδήματος και στη επιβολή φόρων οι οποίοι θα στηρίζονται σε μια διευρυμένη αλλά κυρίως σταθερή φορολογική βάση, τέτοιου είδους φόροι είναι οι φόροι ακίνητης περιουσίας κλπ.

Συνοψίζοντας γίνεται κατανοητό ότι ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός φορολογικού συστήματος το οποίο θα έχει προσαρμοστεί στις ανάγκες μιας περιόδου οικονομικής κρίσης δεν αποτελεί καθόλου εύκολη υπόθεση. Θα πρέπει το εν λόγω φορολογικό σύστημα να ενισχύει τη πλήρη απασχόληση, την οικονομική ανάκαμψη με στόχο την βελτίωση των δημοσιονομικών μεγεθών. Ωστόσο η προσπάθεια επίτευξης των πρώτων στόχων πολλές φορές δημιουργεί προβλήματα και εμποδίζει την επίτευξη του δεύτερου στόχου, όπως έχει ήδη αναφερθεί και στη προηγούμενη παράγραφο. Ένα φιλικό, ελκυστικό και ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα. Η άποψη ότι μια αύξηση της φορολογίας οδηγεί σε εξορθολογισμό των δημοσιονομικών εσόδων μέσω της αύξησης των φορολογικών εσόδων δεν είναι ορθή πάντα και εφαρμόσιμη.

Κεφάλαιο 5

Υπόδειγμα Ερωτηματολογίου

5.1 Η δομή του ερωτηματολογίου.

Στην ενότητα αυτή γίνεται η παρουσίαση της δομής και του περιεχομένου του ερωτηματολογίου το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την διενέργεια της σχετικής έρευνας, στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Στόχος του ερωτηματολογίου είναι η εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται, από την αγορά, το υφιστάμενο ελληνικό φορολογικό σύστημα αλλά και για τις απαραίτητες, κατά τη γνώμη των συμμετεχόντων, ενέργειες για τη βελτίωση του.

Στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου έλαβαν μέρος στελέχη, κυρίως της οικονομικής διεύθυνσης και του λογιστηρίου, επιχειρηματικών μονάδων διαφορετικών κλάδων της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά και λογιστές φοροτεχνικοί οι οποίοι εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες. Η επιλογή των εν λόγω προσώπων στηρίχθηκε στο γεγονός ότι αποτελούν άτομα τα οποία έρχονται αντιμέτωπα, στην καθημερινή τους επιχειρηματική και επαγγελματική δραστηριότητα, με τις διατάξεις του ελληνικού φορολογικού συστήματος καθιστώντας τα έτσι τα κατάλληλα άτομα για τον εντοπισμό και την υπόδειξη στοιχείων στρέβλωσης και αδυναμιών του ελληνικού φορολογικού συστήματος, αλλά και για την υπόδειξη πιθανών τρόπων αντιμετώπισης και επίλυσης αυτών.

Οι ερωτήσεις είναι με τέτοιο τρόπο σχεδιασμένες και τοποθετημένες έτσι ώστε να καλύπτουν όσον το δυνατόν περισσότερους τομείς του φορολογικού συστήματος, με στόχο την απόκτηση μιας ολοκληρωμένης και σφαιρικής άποψης. Η αποστολή του ερωτηματολογίου και κατ' επέκταση η συλλογή των απαντήσεων έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικής μέσων¹²⁶, με στόχο τη ταχύτερη λήψη των στοιχείων, χωρίς να έχει αποκλειστεί και η έντυπη μορφή. Ακολουθεί αντίγραφο του ερωτηματολογίου.

¹²⁶ Με τη χρήση των δυνατοτήτων του προγράμματος esurveys pro που είναι διαθέσιμο στην ηλεκτρονική σελίδα www.esurveyspro.com



Το παρόν ερωτηματολόγιο συντάχθηκε και αποστέλλεται από τον μεταπτυχιακό φοιτητή Μαυρογιώργο Ιωάννη για τη διεξαγωγή σχετικής έρευνας, στα πλαίσια εκπόνησης διπλωματικής εργασίας, με τίτλο «Το ελληνικό φορολογικό σύστημα και τα λοιπά ισχύοντα στην Ευρωπαϊκή Ένωση φορολογικά συστήματα. Μια συγκριτική ανάλυση». Η εν λόγω διπλωματική εργασία υλοποιείται στα πλαίσια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» του Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών σπουδών, υπό την επίβλεψη του επίκουρου καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλου και τη βοήθεια του Α' αντιπροέδρου του Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών κ. Γεώργιου Κορομηλά.

Η παρούσα έρευνα επιχειρεί να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα στη χώρα μας, τόσο ως μεμονωμένο στοιχείο όσο και σε σχέση με τα λοιπά υφιστάμενα φορολογικά συστήματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τον επιχειρηματικό κόσμο και τα πρόσωπα τα οποία έρχονται αντιμέτωπα με τις διατάξεις αυτού. Απώτερος σκοπός είναι η ανάδειξη των αδυναμιών της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας και η παράλληλη παρουσίαση προτάσεων για τη αντιμετώπιση αυτών και τη γενικότερη βελτίωση των φορολογικών διατάξεων και των φορολογικών μηχανισμών.

Οι δοθείσες απαντήσεις είναι απολύτως εμπιστευτικές και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τους στόχους της παρούσας έρευνας. Η ειλικρίνεια των απαντήσεων σας αποτελεί βασικό παράγοντα για την επιτυχία αυτής.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη πολύτιμη αρωγή στην προσπάθειά μου αυτή.

Με εκτίμηση,

Ιωάννης Ε. Μαυρογιώργος

Παρακαλείσθε να σημειώσετε με «X» την απάντηση που εσείς θεωρείται σωστή.

- 1. Θεωρείτε ότι το υφιστάμενο, στη χώρα μας, φορολογικό σύστημα ευνοεί την έναρξη νέας επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και την επέκταση - ανάπτυξη της ήδη υπάρχουσας;**

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

- 2. Η υφιστάμενη, στην ελληνική επικράτεια, υψηλή φορολογική επιβάρυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας έχει οδηγήσει είτε εσάς ως επιχειρηματία είτε τη διοίκηση της επιχείρησης στην οποία εργάζεστε να εξετάζεται το ενδεχόμενο μεταφοράς της έδρας της επιχείρησης σε γειτονικά κράτη με σημαντικά χαμηλότερη φορολογία;**

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

3. Η Ελλάδα αντιμετωπίζει σοβαρό πρόβλημα φορολογικού ανταγωνισμού από γειτονικά και μη γειτονικά κράτη, μέλη και μη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που οφείλεται κυρίως στους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές που υιοθετούν τα συγκεκριμένα κράτη με αρνητικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία και επιχειρηματικότητα. Πιστεύεται ότι έχουν ληφθεί επαρκή μέτρα, τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του εν λόγω προβλήματος;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

4. Στα πλαίσια των προσπαθειών για την καταπολέμηση του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού, η Ευρωπαϊκή Ένωση και η αρμόδια Επιτροπή αυτής προτείνει και εξετάζει το ενδεχόμενο υιοθέτησης και εφαρμογής της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης, ήτοι την υιοθέτηση κοινών κανόνων, για όλα τα κράτη μέλη, προσδιορισμού της φορολογικής βάσης. Σας βρίσκει σύμφωνο η λήψη μια τέτοιας απόφαση;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

5. Θεωρείτε ότι η υφιστάμενη υψηλή συνολική φορολογική επιβάρυνση επηρεάζει σημαντικά την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων έναντι των επιχειρήσεων άλλων κρατών, μελών και μη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

6. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει χαρακτηριστεί κατά καιρούς ως ένα από τα πιο πολύπλοκα και γραφειοκρατικά φορολογικά συστήματα, τόσο εντός όσο και εκτός συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Θα προτιμούσατε ένα αρκετά πιο απλό και λιγότερο χρονοβόρο στην εφαρμογή του φορολογικό σύστημα το οποίο όμως ίσως να συνδυάζονταν με λίγο υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, όπως ισχύει για παράδειγμα στις σκανδιναβικές χώρες;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

7. Με στόχο την διαμόρφωση ενός απλοποιημένου, ανταγωνιστικού και δίκαιου ελληνικού φορολογικού συστήματος, θεωρείτε απαραίτητη την επανεξέταση και απλοποίηση των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» βάσει του οποίου υπολογίζεται και η φορολογική επιβάρυνση των υπόχρεων ;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

8. Η ύπαρξη και η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) έχει χαρακτηριστεί από πολλούς ως σημαντική πηγή στρεβλώσεων και προβλημάτων της ασκούμενης φορολογικής νομοθεσίας και πολιτικής. Σας βρίσκει σύμφωνο η άποψη αυτή;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

9. Παρακαλώ επιλέξτε από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά αυτό που εσείς θεωρείτε ότι πρέπει, κατά τη γνώμη σας, να έχει ένα φιλικό, προς την επιχειρηματική δραστηριότητα, απλό και ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα.

☐ Σταθερό χαρακτήρα

☐ Απλό στην εφαρμογή

☐ Χαμηλούς συντελεστές

10. Τη περίοδο αυτή, όπου διεξάγεται η έρευνα, η Ελλάδα βρίσκεται σε μια δυσχερή οικονομικά εποχή έχοντας ανάγκη και επιδιώκοντας την επίτευξη θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης, με στόχο την βελτίωση των δημοσιονομικών της μεγεθών. Πιστεύεται ότι το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα μετά και τις όποιες τροποποιήσεις αυτό έχει υποστεί τη περίοδο αυτή, βοηθά στην επίτευξη του στόχου αυτού ;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

11. Δεν είναι λίγοι αυτοί που υποστηρίζουν ότι ο φορολογικός μηχανισμός διαδραματίζει αρκετές φορές, προς ικανοποίηση των δημοσιονομικών αναγκών, ένα καθαρά εισπρακτικό ρόλο στοχοποιώντας παράλληλα με το τρόπο αυτό το σύνολο των εταιρικών κερδών. Συμφωνείτε με την άποψη αυτή;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

12. Πιστεύετε ότι δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου στόχος των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων δεν αποτελεί ο εντοπισμός των φορολογικών παραβάσεων και η φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων, αλλά η είσπραξη των απαραίτητων και αρκετές φορές προκαθορισμένων φορολογικών εσόδων;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

13. Πιστεύετε ότι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης της χώρας μας απαιτεί μια καλά σχεδιασμένη στρατηγική η οποία θα έχει ως απώτερο στόχο τη διαμόρφωση ενός ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος ;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

14. Συμφωνείτε ότι η επέκταση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων για την διεκπεραίωση των φορολογικών διαδικασιών θα οδηγήσει σε ένα πιο απλό και αξιόπιστο φορολογικό σύστημα συμβάλλοντας παράλληλα στην πάταξη φαινομένων φοροδιαφυγής και διαφθοράς ;

☐ Ναι

☐ Όχι

☐ Δξ/Δα

Δημογραφικά στοιχεία

Φύλο ερωτώμενου

☐ Άνδρας

☐ Γυναίκα

Ιδιότητα ερωτώμενου

☐ Υπάλληλος λογιστηρίου επιχείρησης

☐ Ανώτατο στέλεχος επιχείρησης

☐ Υπεύθυνος λογιστηρίου επιχείρησης

☐ Λογιστής – Φοροτεχνικός (ελ.επαγ.)

☐ Οικονομικός διευθυντής επιχείρησης

☐ Άλλο

Εκπαιδευτικό επίπεδο

☐ Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου

☐ Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού

☐ Απόφοιτος/η ΙΕΚ

☐ Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.

☐ Άλλο

Είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας

☐ Εμπορική

☐ Βιομηχανική

☐ Παροχής Υπηρεσιών

☐ Τουριστική / Ξενοδοχειακή

☐ Βιοτεχνική

☐ Άλλο

Κλάδος επιχειρηματικής δραστηριότητας

☐ Α. Γεωργία, Κτηνοτροφία, Θήρα,
Δασοκομία

☐ Θ. Μεταφορές - Αποθήκευση
Επικοινωνίες

☐ Β. Αλιεία

☐ Ι. Ενδιάμεσοι Χρηματοπιστωτικοί
Οργανισμοί

☐ Γ. Ορυχεία και Λατομεία	☐ Κ. Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας
☐ Δ. Μεταποιητικές Βιομηχανίες	☐ Κ. Διαχείριση Ακίνητης Περιουσίας
☐ Ε. Παροχή Ηλ. Ρεύματος, Φυσικού Αερίου	☐ Μ. Εκπαίδευση
☐ ΣΤ. Κατασκευές	☐ Ν. Υγεία και Κοινωνική Μέριμνα
☐ Ζ. Χονδρικό - Λιανικό Εμπόριο	☐ Ξ. Άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών
☐ Η. Ξενοδοχεία - Εστιατόρια	☐ Άλλος Κλάδος

Αριθμός απασχολούμενου προσωπικού

☐ 1 έως 5 άτομα	☐ 20 και άνω άτομα
☐ 6 έως 20 άτομα	☐ Δεν απασχολώ άτομα

Νομική μορφή επιχείρησης

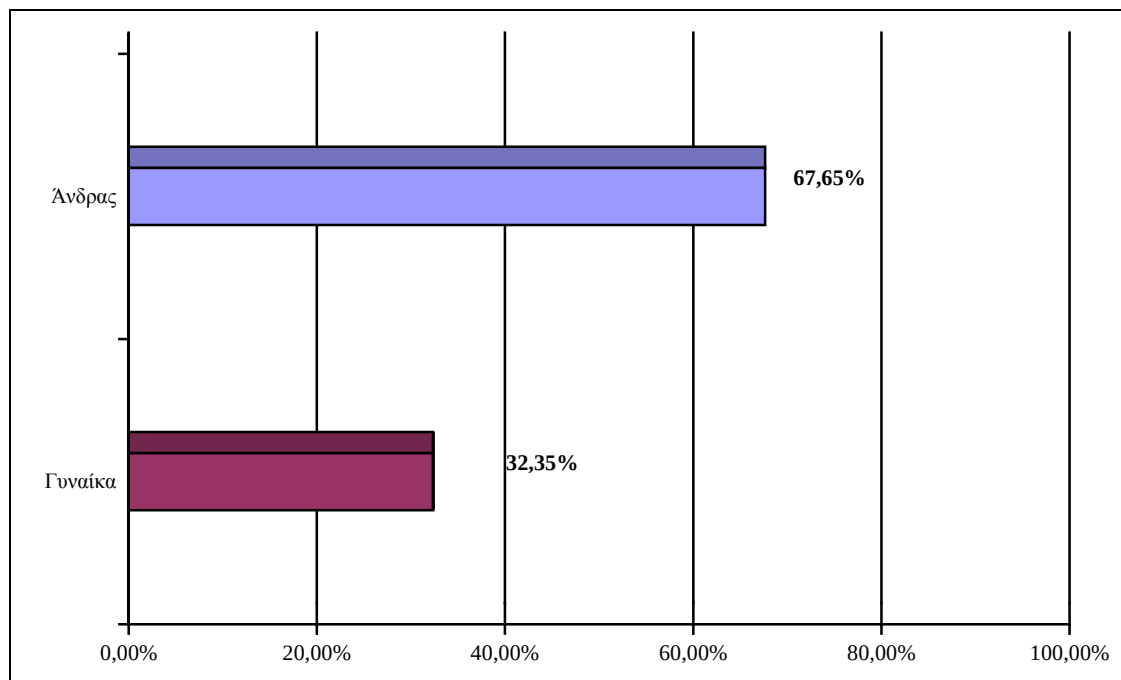
☐ Ατομική επιχείρηση	☐ Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
☐ Ομόρρυθμη ή Ετερόρρυθμη επιχείρηση (Ο.Ε. / Ε.Ε.)	☐ Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή επιχείρησης
☐ Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.)	☐ Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή επιχείρησης

5.2 Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ερωτηματολογίου.

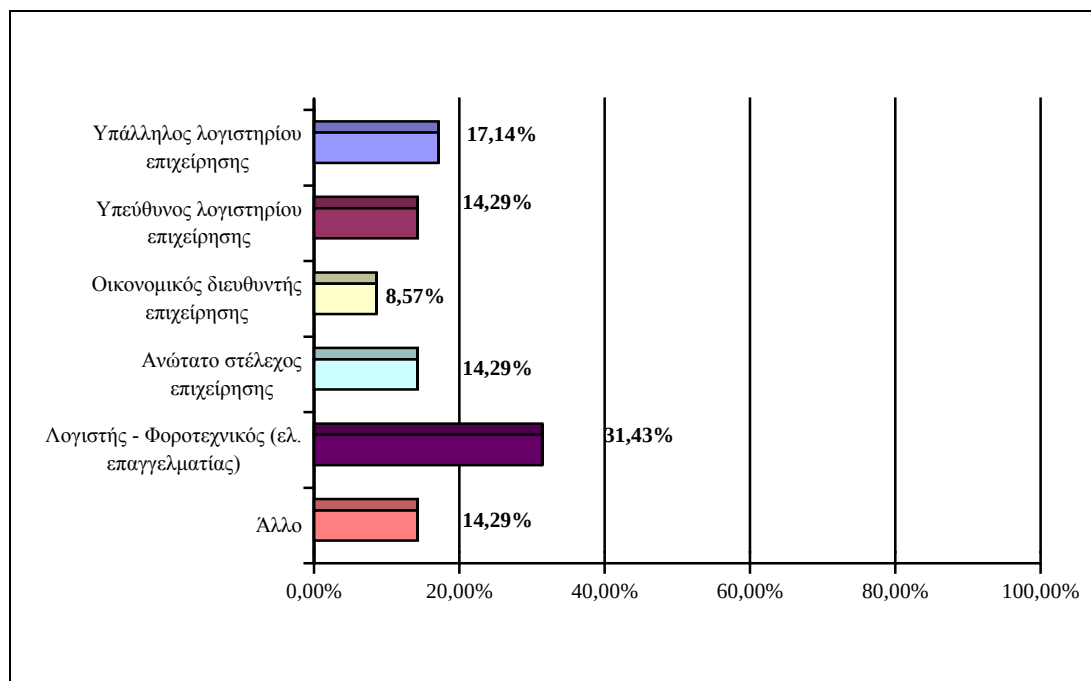
Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται, με τη βοήθεια κατάλληλων γραφημάτων, τα αποτελέσματα όπως αυτά προέκυψαν βάσει των απαντήσεων που δόθηκαν από το σύνολο των ατόμων που συμμετείχαν στην διεξαγωγή της έρευνας. Οι δοθείσες απαντήσεις αναλύονται και ανά νομική μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας των συμμετεχόντων. Παράλληλα, για κάθε μια ερώτηση ξεχωριστά, γίνεται σύντομος σχολιασμός τόσο όσον αφορά το στόχο και το περιεχόμενο των ερωτήσεων όσο και την ερμηνεία των δοθέντων απαντήσεων.

Εκτός του περιεχομένου των βασικών ερωτήσεων που χρησιμοποιήθηκαν στην έρευνα και των σχετικών απαντήσεων παρουσιάζονται, κυρίως για στατιστικούς και εγκυκλοπαιδικούς λόγους, κάποια βασικά δημογραφικά στοιχεία των ερωτηθέντων.

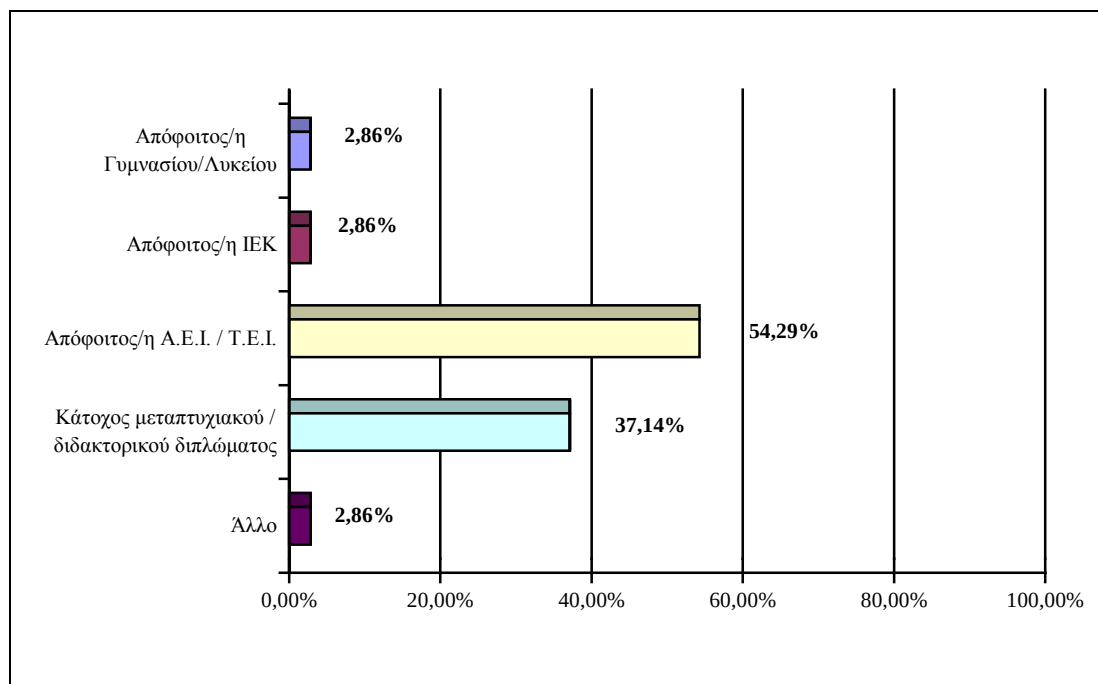
Φύλο ερωτώμενου :



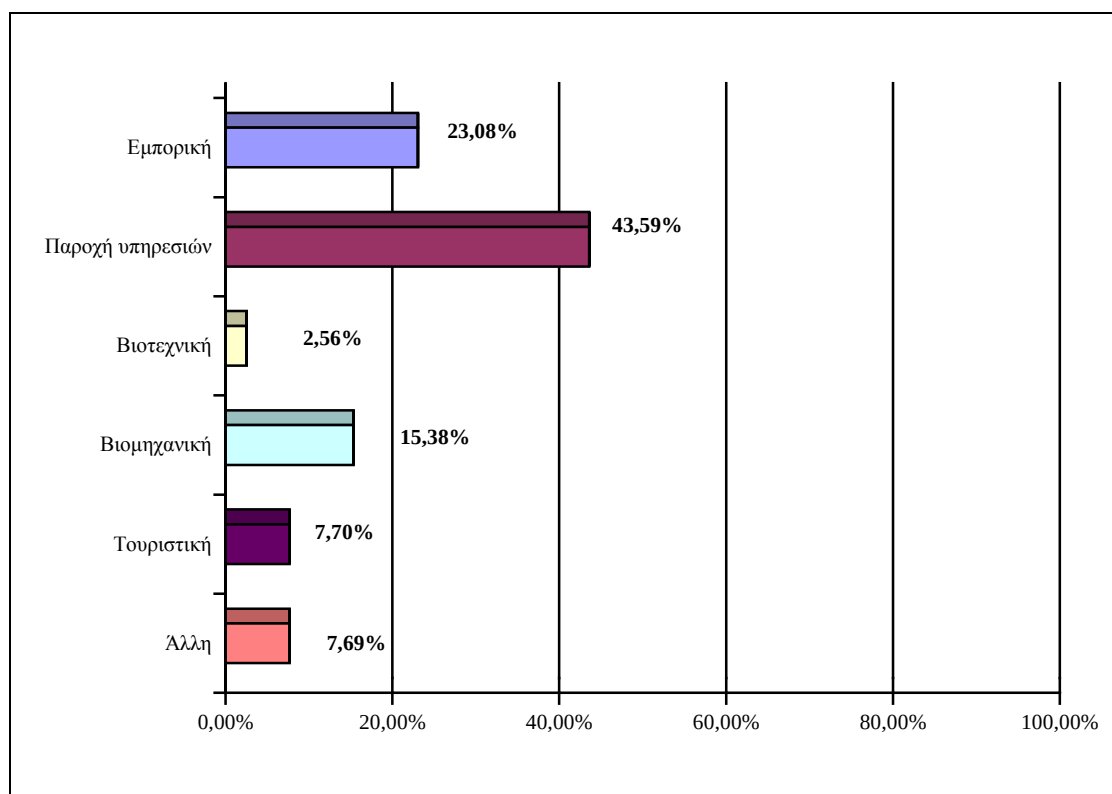
Ιδιότητα ερωτώμενου



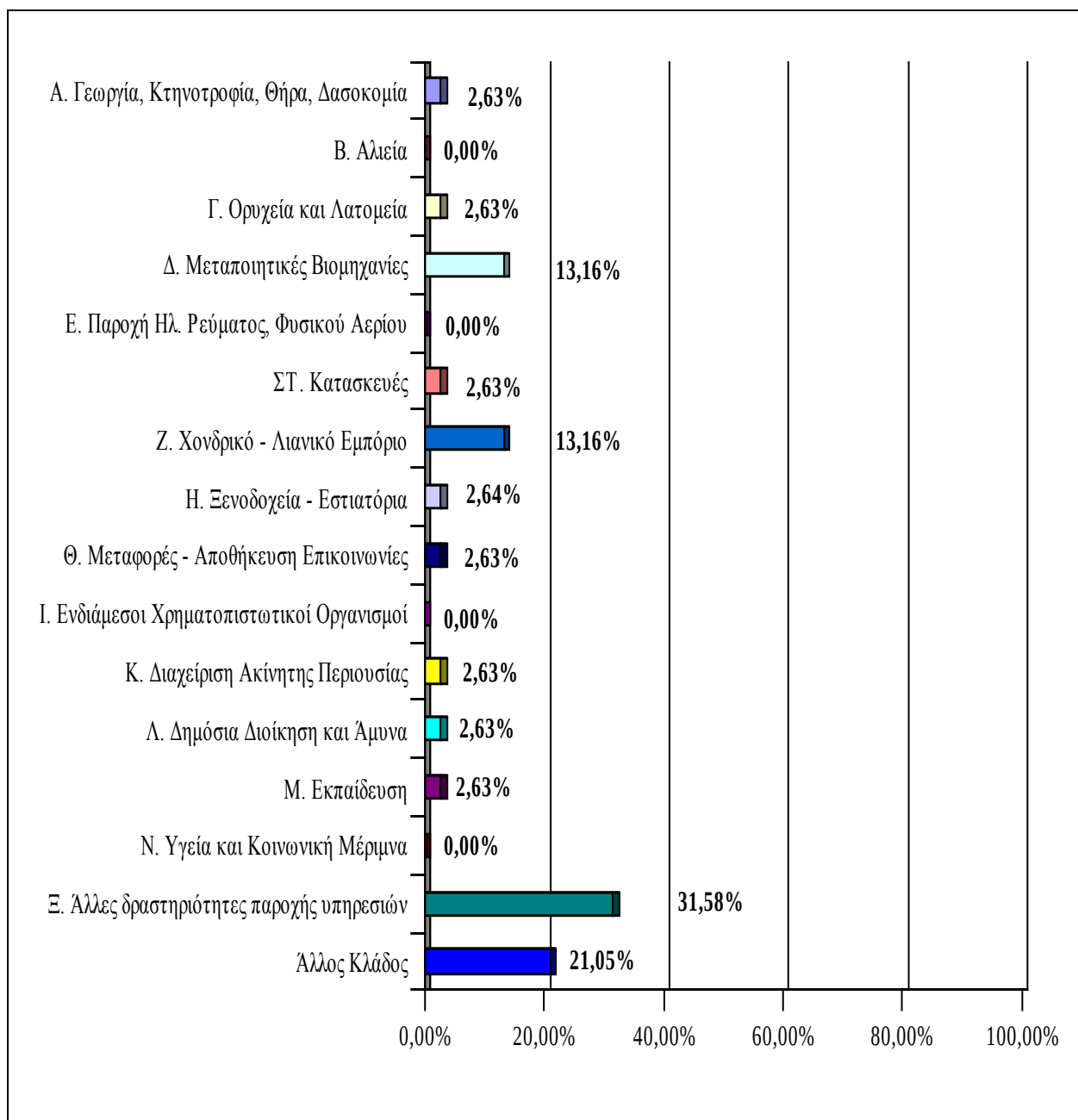
Εκπαιδευτικό επίπεδο :



Είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας :

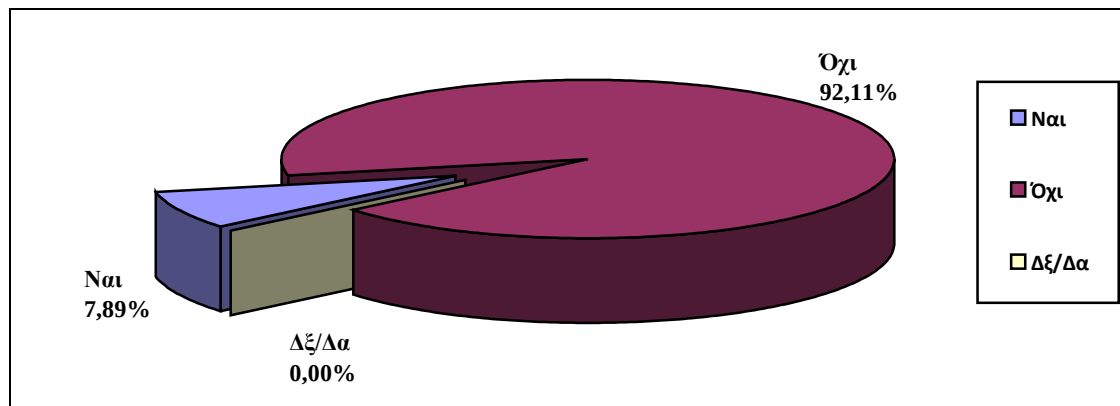


Κλάδος επιχειρηματικής δραστηριότητας :



Ερώτηση 1^η :

Θεωρείτε ότι το υφιστάμενο, στη χώρα μας, φορολογικό σύστημα ευνοεί την έναρξη νέας επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και την επέκταση - ανάπτυξη της ήδη υπάρχουσας;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	2,63	5,26	0,00	0,00	0,00
Όχι	39,51	5,26	26,30	13,15	7,89
Δξ/Δα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

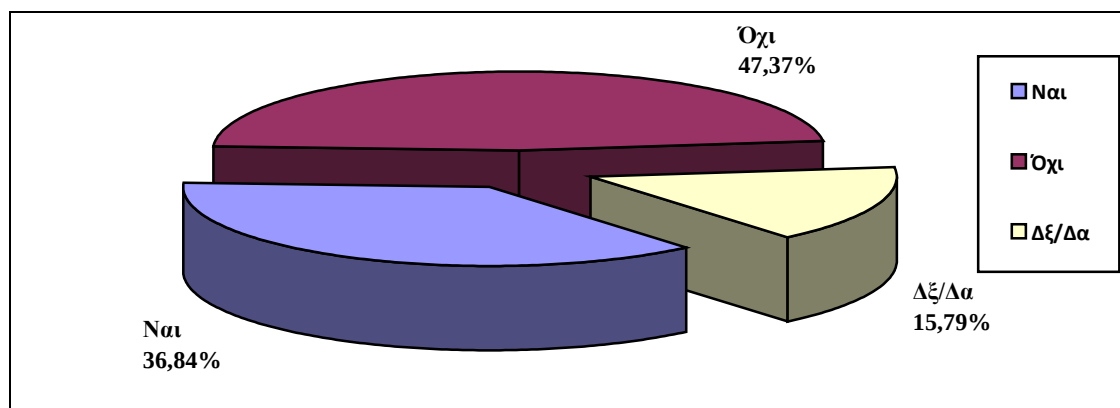
Η συγκεκριμένη ερώτηση προσεγγίζει ένα πολύ σημαντικό ζήτημα το οποίο θα πρέπει να απασχολεί όλους μας και κυρίως την πολιτική και φορολογική ηγεσία της χώρας. Η έναρξη και η ανάπτυξη - επέκταση της ήδη υπάρχουσας επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και το πώς αυτή επηρεάζεται από το εκάστοτε υφιστάμενο φορολογικό σύστημα αποτελεί ένα σημαντικό και ζωτικής σημασίας ζήτημα. Το εν λόγω θέμα αποκτά ακόμη μεγαλύτερη αξία και βαρύτητα εάν ληφθεί υπόψιν η υπάρχουσα, κατά το χρόνο σύνταξης της μελέτης, οικονομική κατάσταση Ελλάδας και η ανάγκη για οικονομική ανάπτυξη.

Το γεγονός ότι το 92,11% των συμμετεχόντων πιστεύει ότι το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα αποτρέπει την έναρξη και την επέκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας αποτελεί ένα κακό οίονό για την πορεία της ελληνικής οικονομίας. Θα πρέπει να ληφθούν όλα εκείνα τα απαραίτητα μέτρα για

την δημιουργία ενός φιλικού προς την επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού συστήματος το οποίο θα συμβάλλει στην επίτευξη θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης ενισχύοντας την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ερώτηση 2^η :

Η υφιστάμενη, στην ελληνική επικράτεια, υψηλή φορολογική επιβάρυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας έχει οδηγήσει είτε εσάς ως επιχειρηματία είτε τη διοίκηση της επιχείρησης στην οποία εργάζεστε να εξετάζεται το ενδεχόμενο μεταφοράς της έδρας της επιχείρησης σε γειτονικά κράτη με σημαντικά χαμηλότερη φορολογία;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

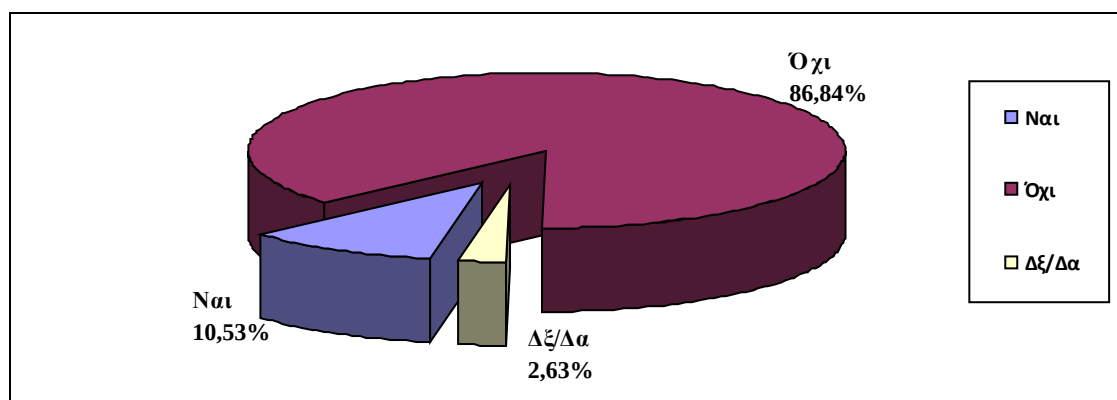
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	21,05	0,00	10,53	5,26	0,00
Όχι	18,43	7,89	13,16	5,26	2,63
Δξ/Δα	2,63	2,63	2,63	2,63	5,27

Το περιεχόμενο της συγκεκριμένης ερώτησης και των αντίστοιχων απαντήσεων έχει μεγάλη σημασία όσον αφορά τη μελλοντική πορεία της ελληνικής οικονομίας, καθώς αναφέρεται στο ενδεχόμενο μεταφοράς της έδρας των επιχειρηματικών μονάδων σε γειτονικά κράτη είτε αυτά είναι μέλη είτε όχι της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο θα αποτελέσει πλήγμα για την ελληνική οικονομία οδηγώντας την σε βαθύτερη ύφεση.

Το υψηλό ποσοστό των ερωτηθέντων, το οποίο ανέρχεται σε 36,84 %, το οποίο δηλώνει ότι το τρέχον φορολογικό σύστημα έχει οδηγήσει είτε τους ίδιους είτε τη διοίκηση της επιχείρησης στην οποία εργάζονται να μελετούν τη μεταφορά της έδρα τους σε γειτονική χώρα θα πρέπει να ανησυχήσει και να απασχολήσει την πολιτική και οικονομική ηγεσία της χώρας μας, πρέπει να επιταχυνθούν και να προχωρήσουν οι κατάλληλες φορολογικές μεταρρυθμίσεις ώστε να αποτραπούν τέτοιου είδους κινήσεις. Θα πρέπει να διαμορφωθεί ένα φορολογικό πλαίσιο το οποίο θα αποτελέσει πόλο έλξης επενδυτικών σχεδίων.

Ερώτηση 3^η :

Η Ελλάδα αντιμετωπίζει σοβαρό πρόβλημα φορολογικού ανταγωνισμού από γειτονικά και μη γειτονικά κράτη, μέλη και μη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που οφείλεται κυρίως στους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές που υιοθετούν τα συγκεκριμένα κράτη με αρνητικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία και επιχειρηματικότητα. Πιστεύεται ότι έχουν ληφθεί επαρκή μέτρα, τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του εν λόγω προβλήματος;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

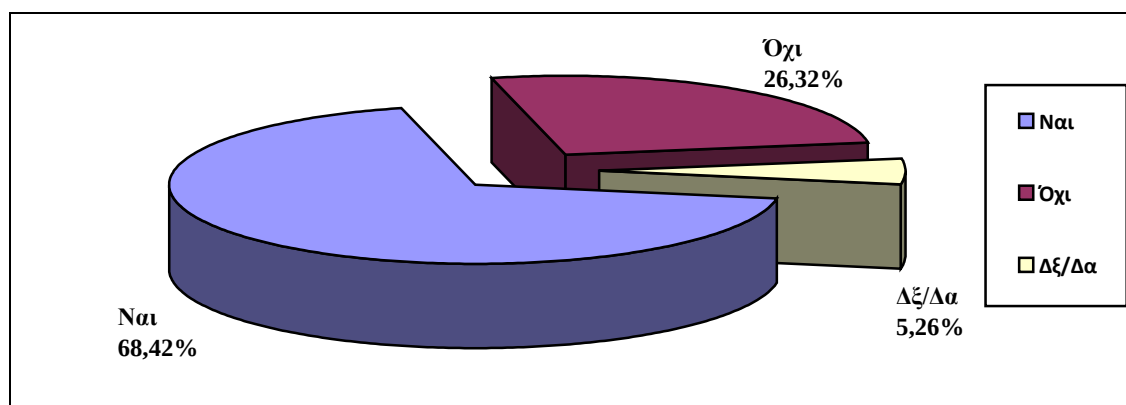
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	2,63	0,00	5,27	0,00	2,63
Όχι	36,84	10,53	21,05	13,16	5,26
Δξ/Δα	2,63	0,00	0,00	0,00	0,00

Με την ερώτηση αυτή τίγεται ένα ζήτημα το οποίο μπορεί μεν να μην αφορά μόνο την Ελλάδα, αλλά την επηρεάζει άμεσα όσον αφορά τη προσπάθεια προσέλκυσης επενδύσεων και ανάπτυξης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Είναι γεγονός ότι η Ελλάδα έχει να ανταγωνιστεί, στα πλαίσια του υφιστάμενου αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού, γειτονικά αλλά και μη γειτονικά κράτη τα οποία υιοθετούν και εφαρμόζουν αρκετά χαμηλότερους ονομαστικούς συντελεστές φορολόγησης με αποτέλεσμα να αποτελούν πόλο έλξης επενδυτικών σχεδίων.

Λόγω της σοβαρότητας και της σπουδαιότητας του συγκεκριμένου φαινομένου έχουν γίνει αρκετές συζητήσεις σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης για την αποτελεσματική αντιμετώπιση του εν λόγω προβλήματος. Ωστόσο το 86,84 % των ερωτηθέντων θεωρεί ελλείπει τα όσα μέτρα έχουν ληφθεί μέχρι τώρα, γεγονός το οποίο θα πρέπει να απασχολήσει την ευρωπαϊκή και την ελληνική ηγεσία.

Ερώτηση 4^η :

Στα πλαίσια των προσπαθειών για την καταπολέμηση του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού, η Ευρωπαϊκή Ένωση και η αρμόδια Επιτροπή αυτής προτείνει και εξετάζει το ενδεχόμενο υιοθέτησης και εφαρμογής της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης, ήτοι την υιοθέτηση κοινών κανόνων, για όλα τα κράτη μέλη, προσδιορισμού της φορολογικής βάση. Σας βρίσκει σύμφωνο η λήψη μια τέτοιας απόφαση;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

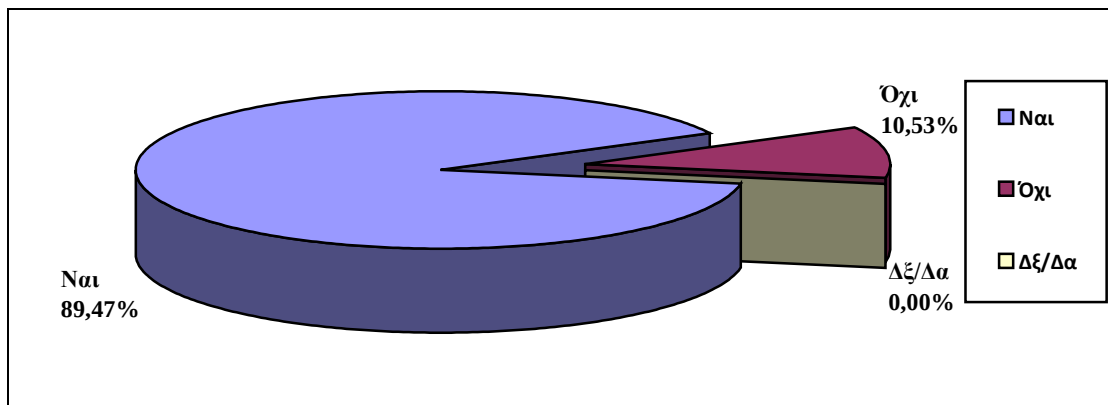
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	28,97	5,26	23,67	5,26	5,26
Όχι	10,54	5,26	2,63	5,26	2,63
Δξ/Δα	5,26	0,00	0,00	0,00	0,00

Η ερώτηση αυτή συνδέεται με τη προηγούμενη ερώτηση καθώς και αυτή προσεγγίζει το πρόβλημα του αθέμιτου φορολογικού ανταγωνισμού, κάνοντας αναφορά στο ενδεχόμενο λήψης ενός συγκεκριμένου μέτρου. Ο αθέμιτος φορολογικός ανταγωνισμός, ήτοι η υιοθέτηση, από πλευράς κρατών μελών, εξαιρετικά χαμηλών ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης έχει απασχολήσει αρκετές φορές την ηγεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης κυρίως λόγω των επιπτώσεων του στην εξέλιξη επενδυτικής και οικονομικής γενικότερα πορεία της εκάστοτε χώρας. Για το λόγο αυτό η λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση του χαρακτηρίζεται από πολλούς αναγκαία κίνηση, με επικρατέστερη λύση αυτή της υιοθέτησης της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Φορολογικής Βάσης.

Όπως φαίνεται και από τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου το 68,42 % των ερωτηθέντων συμφωνεί με τη υιοθέτηση του μέτρου αυτού, τονίζοντας τόσο τη σπουδαιότητα του προβλήματος όσο και την αναγκαιότητα εύρεσης μιας λύσης. Με το μέτρο αυτό δεν θα υφίσταται κίνητρα μεταφοράς της επιχειρηματικής έδρας σε χώρες με χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση δημιουργώντας ανισορροπίες στη κατανομή της συνολικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ερώτηση 5^η:

Θεωρείτε ότι η υφιστάμενη υψηλή συνολική φορολογική επιβάρυνση επηρεάζει σημαντικά την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων έναντι των επιχειρήσεων άλλων κρατών, μελών και μη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

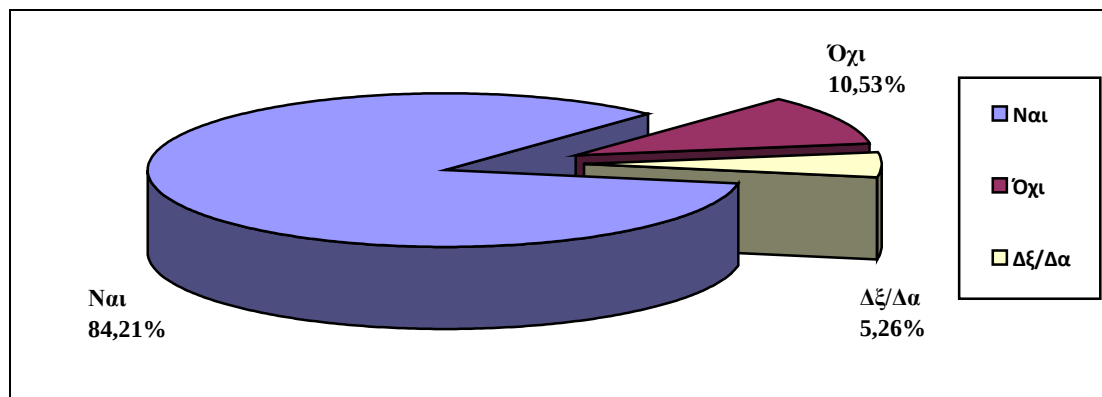
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	39,47	5,26	23,68	13,17	7,89
Όχι	2,63	5,27	2,63	0,00	0,00
Δξ/Δα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Στόχος της συγκεκριμένης ερώτησης είναι να διαπιστώσει το αν και το κατά πόσο το ισχύον, στη χώρα μας, φορολογικό σύστημα επηρεάζει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων. Ο ανταγωνιστικός χαρακτήρας των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την εξέλιξη της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας και της ελληνικής οικονομίας κατ'επέκταση. Ένα φορολογικό σύστημα το οποίο περιορίζει τον ανταγωνιστικό χαρακτήρα των επιχειρήσεων περιορίζει παράλληλα και τη δυνατότητα εξάπλωσης αυτών εκτός συνόρων της ελληνικής επικράτειας. Μια τέτοια πολιτική δεν συμβάλλει στην τόνωση της εγχώριας οικονομίας από τη στιγμή που περιορίζει και την εξαγωγική δραστηριότητα των ημεδαπών επιχειρήσεων.

Η αρνητική επίδραση του υφιστάμενου ελληνικού φορολογικού συστήματος στην ανταγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων, έναντι των λοιπών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων, είναι φανερή από το υψηλό ποσοστό, ήτοι 89,47 %, το οποίο θεωρεί ότι πλήττεται ο ανταγωνιστικός χαρακτήρας της ελληνικής επιχειρηματικής δραστηριότητας από το ισχύον φορολογικό πλαίσιο.

Ερώτηση 6^η :

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει χαρακτηριστεί κατά καιρούς ως ένα από τα πιο πολύπλοκα και γραφειοκρατικά φορολογικά συστήματα, τόσο εντός όσο και εκτός συνόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Θα προτιμούσατε ένα αρκετά πιο απλό και λιγότερο χρονοβόρο στην εφαρμογή του φορολογικό σύστημα το οποίο όμως ίσως να συνδυάζονταν με λίγο υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, όπως ισχύει για παράδειγμα στις σκανδιναβικές χώρες;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	36,83	7,89	21,05	13,16	5,28
Όχι	2,64	2,63	2,63	0,00	2,63
Δξ/Δα	2,63	0,00	2,63	0,00	0,00

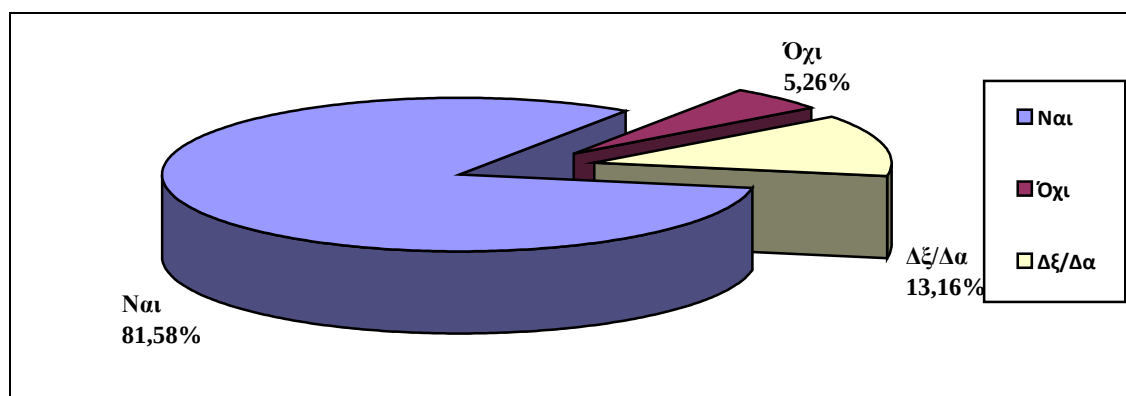
Η συγκεκριμένη ερώτηση κάνει αναφορά και συνδέει δύο βασικά χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος, το επίπεδο των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης και τον απλοϊκό του χαρακτήρα κατά την εφαρμογή. Με την εν λόγω ερώτηση επιδιώκεται να διαπιστωθεί και να αποτυπωθεί το τι θεωρεί, το σύνολο των ερωτηθέντων, πιο σημαντικό από τα δύο αυτά χαρακτηριστικά και δεν θα πρέπει να λείπει από ένα φιλικό και ανταγωνιστικό φορολογικό πλαίσιο, καλώντας τους να επιλέξουν έμμεσα ένα από τα δύο.

Όπως φαίνεται και από το σύνολο των απαντήσεων που δόθηκαν ποσοστό ίσο με 86,48 % των ερωτηθέντων προτιμά ένα φορολογικό σύστημα το οποίο θα είναι

απλό στην εφαρμογή του, μειώνοντας παράλληλα το φορολογικό κόστος συμμόρφωσης και τη συνολική φορολογική επιβάρυνση, ακόμη και αν αυτό θα πρέπει να συνδέεται με λίγο υψηλότερους ονομαστικούς συντελεστές φορολόγησης. Για ακόμη μια φορά αναδεικνύεται το πόσο σημαντικό είναι το ισχύον φορολογικό σύστημα να είναι απλό στην εφαρμογή του.

Ερώτηση 7^η :

Με στόχο την διαμόρφωση ενός απλοποιημένου, ανταγωνιστικού και δίκαιου ελληνικού φορολογικού συστήματος, θεωρείτε απαραίτητη την επανεξέταση και απλοποίηση των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» βάσει του οποίου υπολογίζεται και η φορολογική επιβάρυνση των υπόχρεων ;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	34,22	5,26	26,31	10,53	5,26
Όχι	2,63	2,63	0,00	0,00	0,00
Δξ/Δα	5,27	2,63	0,00	2,63	2,63

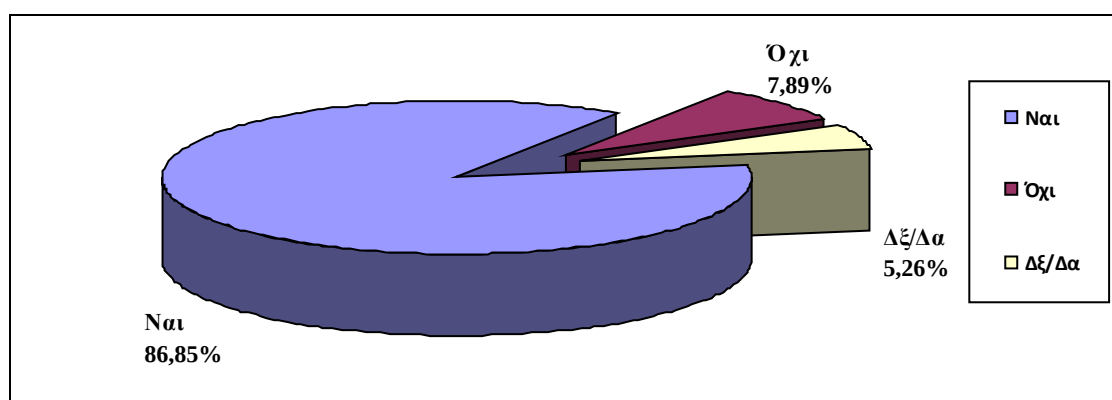
Στην ερώτηση αυτή επανέρχεται το θέμα του απλοϊκού χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος κάνοντας συγκεκριμένη αναφορά στο περιεχόμενο και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του Ν. 2238/1994. Ο λόγος που επιλέχθηκε το συγκεκριμένο άρθρο αποτελεί το γεγονός ότι έχει χαρακτηριστεί αρκετές φορές ως ένα χαρακτηριστικό

παράδειγμα στρέβλωσης του φορολογικού συστήματος και πηγής σημαντικών προβλημάτων.

Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται από το αρκετά υψηλό ποσοστό των συμμετεχόντων, ήτοι 81,08 %, το οποίο τάσσεται υπέρ της επανεξέτασης και την, υπό όρους, κατάργηση ορισμένων διατάξεων του συγκεκριμένου άρθρου με στόχο πάντα την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος

Ερώτηση 8^η :

Η ύπαρξη και η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) έχει χαρακτηριστεί από πολλούς ως σημαντική πηγή στρεβλώσεων και προβλημάτων της ασκούμενης φορολογικής νομοθεσίας και πολιτικής. Σας βρίσκει σύμφωνο η άποψη αυτή;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	36,85	5,26	26,30	10,53	7,90
Όχι	2,63	5,26	0,00	0,00	0,00
Δξ/Δα	2,63	0,00	0,00	2,63	0,00

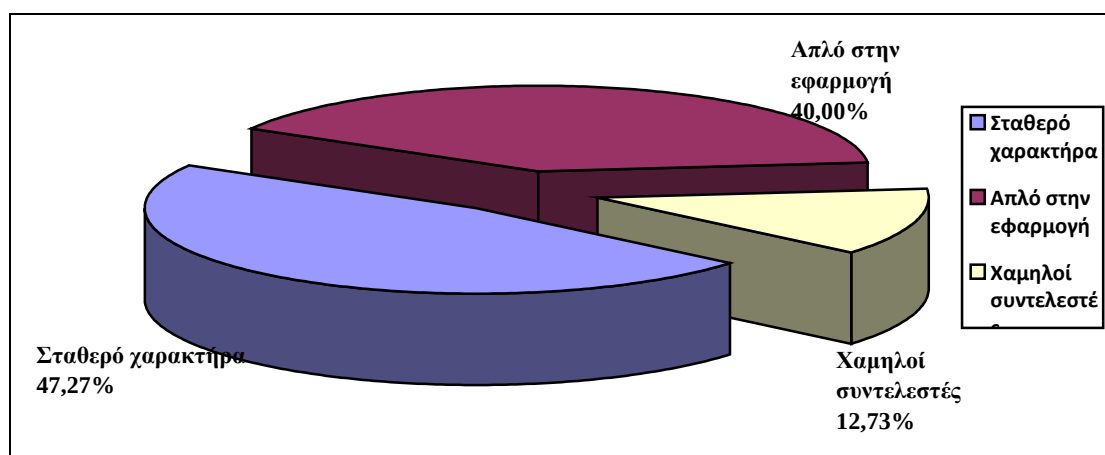
Με τη συγκριμένη ερώτηση προσεγγίζεται ένα θέμα για το οποίο έχουν γίνει, κυρίως τη τελευταία περίοδο, αρκετές συζητήσεις χωρίς όμως να έχει δοθεί μέχρι στιγμής κάποια οριστική λύση στο πρόβλημα. Η ύπαρξη και εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) αποτελεί για πολλούς πηγή προβλημάτων και στρεβλώσεων κατά τη διαδικασία εκπλήρωσης, από πλευράς

φορολογούμενων προσώπων, των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Η αδυναμία αυτή του φορολογικού μηχανισμού γίνεται συχνά, εις βάρος πάντα των φορολογούμενων, αντικείμενο εκμετάλλευσης των φορολογικών οργάνων και μηχανισμών.

Ο στρεβλωτικός και τυπολατρικός χαρακτήρας της εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) επιβεβαιώνεται και από το συντριπτικά υψηλό ποσοστό το οποίο συμφωνεί με την κατάργησή του. Το εν λόγω ποσοστό ανέρχεται σε 86,48 %.

Ερώτηση 9^η :

Παρακαλώ επιλέξτε από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά αυτό που εσείς θεωρείτε ότι πρέπει, κατά τη γνώμη σας, να έχει ένα φιλικό, προς την επιχειρηματική δραστηριότητα, απλό και ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα.



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	20,02	3,62	14,54	7,27	1,82
Όχι	20,00	7,26	5,46	3,64	3,64
Δξ/Δα	7,26	1,83	3,64	0,00	0,00

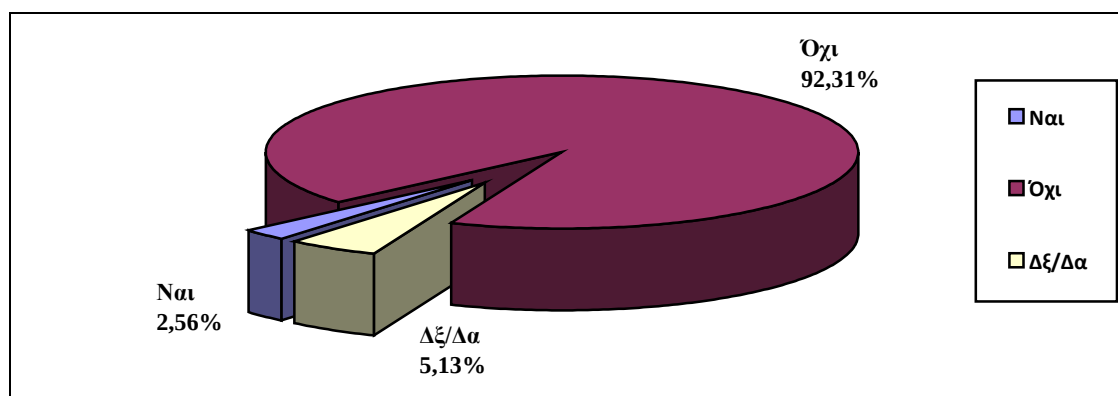
Στόχος της συγκεκριμένης ερώτησης είναι η ανάδειξη του χαρακτηριστικού εκείνου το οποίο θεωρείται ως απαραίτητο στοιχείο ενός σύγχρονου, φιλικού και ανταγωνιστικού φορολογικού πλαισίου. Έμμεσα θα μπορέσει να διαπιστώσει κανείς, βάσει των δοθέντων απαντήσεων, αν το φορολογικό πλαίσιο της Ελλάδας

χαρακτηρίζεται και διαθέτει το στοιχείο αυτό και επομένως αν αυτό αποτελεί ένα φιλικό και ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα.

Βάσει των απαντήσεων που δόθηκαν η πλειοψηφία των ερωτηθέντων, και συγκεκριμένα το 47,17 % αυτών, θεωρεί ως απαραίτητο στοιχείο ενός ανταγωνιστικού φορολογικού πλαισίου το σταθερό χαρακτήρα των διατάξεων του. Δεύτερο πιο σημαντικό χαρακτηριστικό, με ποσοστό 40 % αναδεικνύεται ο απλοϊκός του χαρακτήρας. Όσον αφορά το ελληνικό φορολογικό πλαίσιο είναι φανερό από τις συνεχείς και συχνές μεταβολές τις οποίες και υφίσταται ότι στερείται του συγκεκριμένου χαρακτηριστικού κάνοντας το ακόμη πιο πολύπλοκο στην ερμηνεία και εφαρμογή του.

Ερώτηση 10^η :

Τη περίοδο αυτή, όπου διεξάγεται η έρευνα, η Ελλάδα βρίσκεται σε μια δυσχερή οικονομικά εποχή έχοντας ανάγκη και επιδιώκοντας την επίτευξη θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης, με στόχο την βελτίωση των δημοσιονομικών της μεγεθών. Πιστεύεται ότι το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα μετά και τις όποιες τροποποιήσεις αυτό έχει υποστεί τη περίοδο αυτή, βοηθά στην επίτευξη του στόχου αυτού ;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

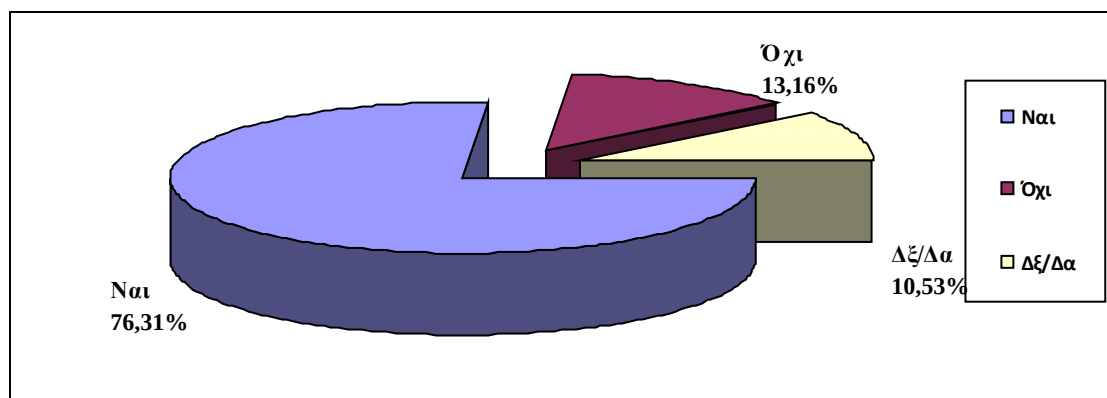
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	2,56	0,00	0,00	0,00	0,00
Όχι	41,06	7,68	25,60	12,85	5,12
Δξ/Δα	0,00	2,57	0,00	2,56	0,00

Χαρακτηριστικό της συγκεκριμένης ερώτησης είναι ότι συνδέει την ασκούμενη φορολογική πολιτική με τη δυνατότητα, μέσω αυτής, επίτευξης θετικών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης καθιστώντας την επίκαιρη. Τόσο το σκέλος της ερώτησης όσο και οι δοθείσες απαντήσεις αποκτούν μεγαλύτερη σημασία και αξία εάν ληφθεί υπόψη η οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα τη περίοδο αυτή. Μέσα από την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων θα μπορέσει κανείς να συμπεράνει κατά πόσο αποτελεσματικά είναι τα όσα μέχρι τώρα μέτρα έχουν ληφθεί και για το ποιες θα πρέπει να είναι οι μελλοντικές ενέργειες.

Δεν είναι καθόλου ελπιδοφόρο το γεγονός ότι το 92,11 % των ερωτηθέντων αμφισβητεί την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των ληφθέντων μέτρων, τα οποία όπως φαίνεται δεν συμβάλλουν στη ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Σίγουρα τα αποτελέσματα αυτά θα πρέπει να απασχολήσουν και να αποτελέσουν αντικείμενο μελέτης για τους αρμόδιους φορείς.

Ερώτηση 11^η :

Δεν είναι λίγοι αυτοί που υποστηρίζουν ότι ο φορολογικός μηχανισμός διαδραματίζει αρκετές φορές, προς ικανοποίηση των δημοσιονομικών αναγκών, ένα καθαρά εισπρακτικό ρόλο στοχοποιώντας παράλληλα με το τρόπο αυτό το σύνολο των εταιρικών κερδών. Συμφωνείτε με την άποψη αυτή;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό

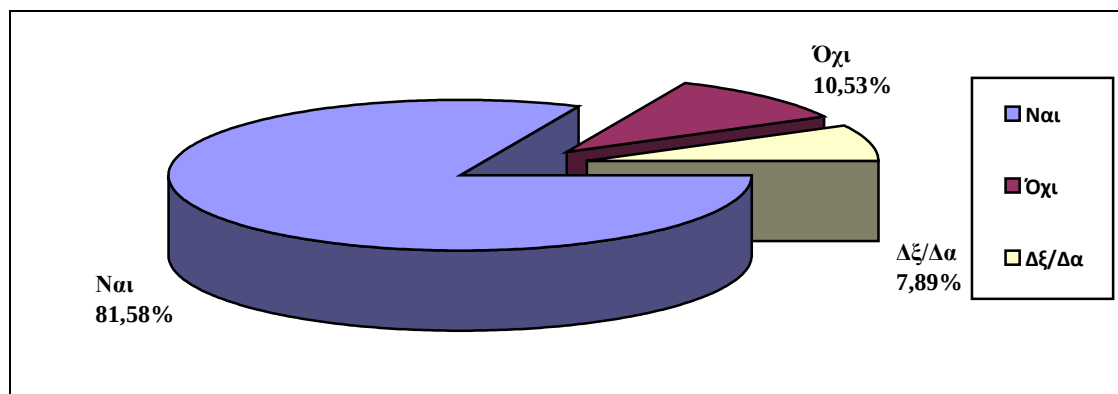
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	31,61	5,26	21,04	13,15	5,26
Όχι	2,63	5,27	2,63	2,63	0,00
Δξ/Δα	7,89	0,00	0,00	0,00	2,63

Το περιεχόμενο της ερώτησης αυτής συνδέεται άμεσα με το περιεχόμενο της επόμενης ερώτησης καθώς και οι δύο αυτές ερωτήσεις αναφέρονται στον εισπρακτικό ρόλο που διαδραματίζει αρκετές φορές ο φορολογικός μηχανισμός, με τη παράλληλη στοχοποίηση του συνόλου των εταιρικών κερδών. Είναι γεγονός ότι αρκετές φορές η οργάνωση και λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού στηρίζεται στις ταμειακές ανάγκες του κρατικού μηχανισμού και στο ύψος των προς αναζήτηση εσόδων, στρεβλώνοντας με τον τρόπο αυτό το αναπτυξιακό χαρακτήρα που θα πρέπει να έχει ένα φορολογικό σύστημα μετατρέποντας το σε φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Η αντιμετώπιση των υποκείμενων στο φόρο προσώπων ως μια βασική πηγή εσόδων επιδρά αρνητικά τόσο στην ανταγωνιστικότητα όσο και στη ταμειακή δυναμικότητα των επιχειρηματικών μονάδων επηρεάζοντας και την εξέλιξη των επενδυτικών σχεδίων. Ο εισπρακτικός αυτός χαρακτήρας του φορολογικού συστήματος επιβεβαιώνεται και από το υψηλό ποσοστό, ήτοι 75,68 %, το οποίο συμφωνεί με την άποψη αυτή.

Ερώτηση 12^η :

Πιστεύετε ότι δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου στόχος των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων δεν αποτελεί ο εντοπισμός των φορολογικών παραβάσεων και η φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων, αλλά η είσπραξη των απαραίτητων και αρκετές φορές προκαθορισμένων φορολογικών εσόδων;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

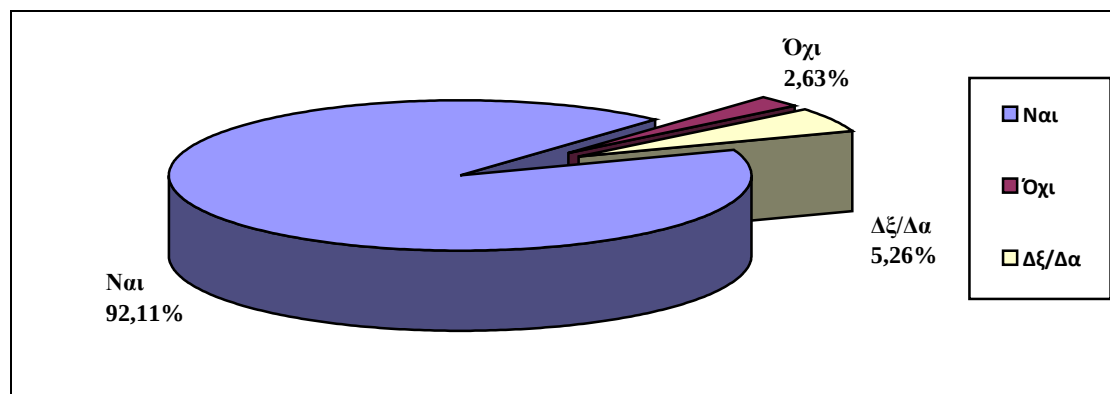
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	36,83	5,27	21,06	10,53	7,89
Όχι	2,63	5,27	0,00	2,63	0,00
Δξ/Δα	2,63	0,00	5,26	0,00	0,00

Εκτός από τις διατάξεις που αφορούν τη φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρηματικών μονάδων, αντικείμενο εκτεταμένων συζητήσεων έχουν αποτελέσει και οι διατάξεις που αφορούν την οργάνωση και διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων καθώς και τα αποτελέσματα αυτών. Η συγκεκριμένη ερώτηση αυτή αποσκοπεί στο να διαπιστώσει αν όντως επαληθεύεται η άποψη που έχει εκφραστεί από πολλούς φορείς και λοιπούς εμπλεκόμενους, ότι αρκετές φορές στόχος των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων δεν αποτελεί μόνο ο εντοπισμός των φορολογικών παραβάσεων και παραλείψεων και κατ'έκταση η φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων, αλλά η στοχοποίηση του συνόλου των εταιρικών κερδών διαδραματίζοντας ένα εισπρακτικό ρόλο.

Είναι χαρακτηριστικό ότι υπέρ της άποψης αυτής τάσσεται η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων η οποία εκφράζεται σε ποσοστό ίσο με 81,08 % αυτών. Το ποσοστό αυτό θα πρέπει να απασχολήσει και να ανησυχήσει τους αρμόδιους φορείς οδηγώντας τους στον επανασχεδιασμό τόσο του ρόλου όσο και της λειτουργίας του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Ερώτηση 13^η :

Πιστεύετε ότι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης της χώρας μας απαιτεί μια καλά σχεδιασμένη στρατηγική η οποία θα έχει ως απώτερο στόχο τη διαμόρφωση ενός ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος ;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

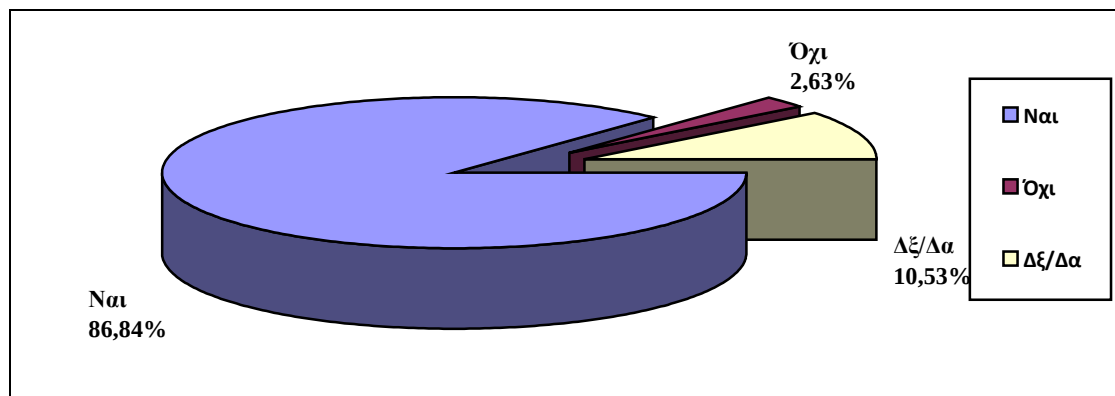
	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	39,49	7,89	23,68	13,16	7,89
Όχι	0,00	0,00	2,63	0,00	0,00
Δξ/Δα	2,63	2,63	0,00	0,00	0,00

Με την ερώτηση αυτή, σε αντίθεση με τις άλλες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, δεν επιδιώκεται η αναφορά σε συγκεκριμένα μέτρα ή συγκεκριμένες διατάξεις αλλά στόχο έχει να προσδιορίσει το βασικό άξονα πάνω στον οποίον θα πρέπει να κινηθούν οι μελλοντικές, από πλευράς αρμόδιων φορέων, κινήσεις και ενέργειες με στόχο πάντα τη βελτίωση του υφιστάμενου φορολογικού πλαισίου της Ελλάδας και τη διαμόρφωση ενός πιο ανταγωνιστικού και φιλικού.

Όπως φαίνεται και από το παραπάνω διάγραμμα το 92,11 % συμφωνεί με την άποψη ότι η βελτίωση της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να έχει σαν άξονα και οδηγό τη διαμόρφωση ενός ανταγωνιστικού φορολογικού πλαισίου. Με τον τρόπο αυτό και το ελληνικό φορολογικό σύστημα θα έχει μια πιο ισχυρή θέση, στα πλαίσια του φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά και θα προσελκύσει και άμεσες ξένες επενδύσεις.

Ερώτηση 14^η:

Συμφωνείτε ότι η επέκταση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων για την διεκπεραίωση των φορολογικών διαδικασιών θα οδηγήσει σε ένα πιο απλό και αξιόπιστο φορολογικό σύστημα συμβάλλοντας παράλληλα στην πάταξη φαινομένων φοροδιαφυγής και διαφθοράς ;



Ακολουθεί η ανάλυση των απαντήσεων που δόθηκαν ανά μορφή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. (τα μεγέθη είναι εκφρασμένα σε ποσοστό τις εκατό).

	Ανώνυμη Εταιρεία	Ομόρρυθμη / Ετερόρρυθμη Εταιρεία	Ατομική Επιχείρηση	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	Συνεταιρισμός ή άλλη μορφή
Ναι	36,84	5,26	26,30	13,19	5,26
Όχι	2,63	0,00	0,00	0,00	0,00
Δξ/Δα	5,26	2,63	0,00	0,00	2,63

Στόχος της ερώτησης είναι να προσεγγίσει το ζήτημα του εκσυγχρονισμού και της απλοποίησης του φορολογικού μηχανισμού και του φορολογικού πλαισίου γενικότερα. Συγκεκριμένα επιδιώκει να αποτυπώσει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται, από πλευράς των φορολογούμενων προσώπων, το ενδεχόμενο επέκτασης της χρήσης ηλεκτρονικών μεθόδων και μέσων για την διεκπεραίωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, μειώνοντας κατά αυτό τον τρόπο το ύψος του κόστους της φορολογικής συμμόρφωσης.¹²⁷

Είναι φανερό, από το ποσοστό των συμμετεχόντων **86,84 %** που συμφωνεί με τη άποψη αυτή, ότι η επέκταση της χρήσης ηλεκτρονικών μεθόδων στη διεκπεραίωση των φορολογικών διαδικασιών θα βελτιώσει και θα εκσυγχρονίσει το γενικότερο πλαίσιο στο οποίο κινείται η φορολόγηση των επιχειρηματικών μονάδων. Με τη χρήση ηλεκτρονικών μεθόδων θα μειωθούν παράλληλα και οι περιπτώσεις χρηματισμού μελών του φορολογικού μηχανισμού. Είναι σημαντικό ότι βάσει μελέτης σχετικά με τη Κυβερνητική Διακυβέρνηση η στάση των Ελλήνων όσον

¹²⁷ Βλέπε σχετικά στην ενότητα 2.9 της παρούσας σελ. 63

αφορά την επέκταση της εφαρμογής και των υπηρεσιών της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.¹²⁸

Η σπουδαιότητα και η αναγκαιότητα της επέκτασης της χρήσης ηλεκτρονικών μεθόδων και μηχανισμών κατά τη διεκπεραίωση των φορολογικών εκκρεμοτήτων αποδεικνύεται και από τις τελευταίες κινήσεις της οικονομικής ηγεσίας, συγκεκριμένα του Υπουργού Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας κ. Μ. Χρυσοχοϊδη, με τις οποίες επιχειρείται η κατάργηση των γραφειοκρατικών και λοιπών εμποδίων για τη χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ως ένα μέσο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής μετά από προτάσεις και του Συνδέσμου Ελλήνων Βιομηχάνων.

Είναι χαρακτηριστικό ότι με τη χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης το συνολικό κόστος για την αγοράς θα μειωθεί από 1,7 δις. ευρώ, όπως υπολογίζεται με τη χρήση της παραδοσιακής τιμολόγησης σε 600 εκατ. ευρώ.

¹²⁸ Σχετική είναι η έρευνα του Παρατηρητηρίου της Κοινωνίας της Πληροφορίας.

Κεφάλαιο 6

Συμπεράσματα

Αντικείμενο της παρούσας μελέτης, όπως έχει ήδη αναφερθεί και στη εισαγωγή, αποτέλεσε η δομή και το περιεχόμενο του ελληνικού φορολογικού συστήματος με τη παράλληλη παρουσίαση βασικών στοιχείων των υφιστάμενων, στα λοιπά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, φορολογικών συστημάτων πλέον του φορολογικού πλαισίου της Τουρκίας λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει ως γείτονα χώρα της Ελλάδας. Η ανάπτυξη του συγκεκριμένου θέματος περιορίζεται στη φορολογική αντιμετώπιση των νομικών προσώπων και των λοιπών μορφών άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας αποκλείοντας με τον τρόπο αυτό, το θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης των φυσικών προσώπων. Για την πιο ολοκληρωμένη ανάπτυξη του συγκεκριμένου θέματος εκτός των προσωπικών απόψεων του συντάκτη, όπως αυτές αναπτύσσονται στα πλαίσια της μελέτης αυτής, συνέβαλλαν επαγγελματίες του κλάδου, επιχειρηματίες και λοιπά εμπλεκόμενα πρόσωπα μέσω των απαντήσεων που δόθηκαν από πλευρά τους, σε σημαντικά και καίρια ερωτήματα.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται μια σύντομη παρουσίαση ανάλυση βασικών στοιχείων και χρήσιμων ορισμών του ελληνικού φορολογικού συστήματος, λειτουργώντας, με τον τρόπο αυτό, το πρώτο κεφάλαιο ως μια εισαγωγή σε βασικές διατάξεις και χαρακτηριστικά της φορολογικής νομοθεσίας. Με τον τρόπο αυτό ο αναγνώστης ακόμη και να στερείται βασικών γνώσεων αποκτά μια πρώτη επαφή και διαμορφώνει μια πρώτη άποψη όσον αφορά τη δομή, την οργάνωση και τη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια πιο αναλυτική παρουσίαση της φορολογικής αντιμετώπισης των υποκείμενων, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, στον εταιρικό φόρο προσώπων τα οποία ασκούν οποιασδήποτε μορφής επιχειρηματική δραστηριότητα. Παρέχονται βασικές πληροφορίες τόσο όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση του συνόλου των φορολογητέων τους κερδών όσο και του συνόλου των διανεμόμενων, με οποιανδήποτε μορφή, κερδών. Για τη πιο ολοκληρωμένη παρουσίαση και ανάλυση του θέματος στην συγκεκριμένη ενότητα παρατίθενται και σχετικοί συγκριτικοί πίνακες με χρήσιμα στοιχεία και ποσοστά όσον αφορά την φορολόγηση των νομικών προσώπων στην Ελλάδα και στα λοιπά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο τέλος του δεύτερου κεφαλαίου, και με στόχο τη καλύτερη και πληρέστερη ενημέρωση του αναγνώστη, γίνεται μια σύντομη αναφορά σε θέματα σχετικά με τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και το πως αυτοί επηρεάζουν το μέγεθος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση της φορολογικής αντιμετώπισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως αυτή προβλέπεται από τις υφιστάμενες φορολογικές διατάξεις στα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Να σημειωθεί, για ακόμη μια φορά, ότι εκτός των 26 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρατίθεται και η περίπτωση της γειτονικής Τουρκίας. Ο λόγος για τον οποίο γίνεται αυτό είναι το γεγονός ότι η χώρα της Τουρκίας έχει εξελιχθεί σε

βασικό ανταγωνιστή της Ελλάδας όσον αφορά την προσέλκυση και την ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Περισσότερα στοιχεία και εκτενέστερη ανάλυση των βασικών στοιχείων των εν λόγω φορολογικών συστημάτων γίνεται με τη παράθεση σχετικών πινάκων στο Παράρτημα Α' της εργασίας στο οποίο ο αναγνώστης μπορεί να βρει χρήσιμες πληροφορίες τόσο όσον αφορά το ύψος των φορολογικών συντελεστών όσο και για βασικές και ειδικές περιπτώσεις φορολόγησης των υφιστάμενων στο εταιρικό φόρο προσώπων.

Το τέταρτο κεφάλαιο πλαισιώνει μια σειρά σημαντικών ζητημάτων, άμεσα συνδεδεμένων με το θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης των υποκειμένων στο εταιρικό φόρο προσώπων. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους θεμάτων, είναι ο υφιστάμενος φορολογικός ανταγωνισμός, η υφιστάμενη γραφειοκρατία στη διεκπεραίωση των φορολογικών υποθέσεων, η πολυπλοκότητα των ορισμένων φορολογικών συστημάτων κ.λ.π.. Ζητήματα τα οποία ναι μεν μπορεί να μην λαμβάνονται υπόψιν λόγω ότι δεν εκφράζονται άμεσα μέσω συντελεστών αλλά διαδραματίζουν εξίσου σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρηματικών μονάδων.

Σύμφωνα με τη δομή, η οποία παρουσιάστηκε στις προηγούμενες παραγράφους, με την οποία αναπτύσσεται το θέμα του ελληνικού φορολογικού συστήματος, μπορεί κανείς να διακρίνει κάποια βασικά στοιχεία και χαρακτηριστικά του, τα οποία απαιτούν μια πιο προσεκτική και αναλυτική προσέγγιση. Ως εκ τούτου θα πρέπει να δοθεί, από πλευράς υπευθύνων, μεγαλύτερη βαρύτητα με στόχο πάντα τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό του ελληνικού φορολογικού πλαισίου. Το ύψος των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών και το μέγεθος της πραγματικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, ο τρόπος με τον οποίο το μέγεθος αυτής επηρεάζει τη επιχειρηματική και επενδυτική δραστηριότητα, η υπάρχουσα γραφειοκρατική επίλυση των φορολογικών εκκρεμοτήτων και ο πολύπλοκος χαρακτήρας του φορολογικού συστήματος, ο υφιστάμενος φορολογικός μηχανισμός, εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, και οι συνέπειες αυτού στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων ,η εξέλιξη της επενδυτικής δραστηριότητας στην Ελλάδα αποτελούν μερικά χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων θεμάτων. Οι προαναφερόμενοι παράγοντες είναι εξίσου σημαντικοί καθώς επηρεάζουν, τόσο ως ξεχωριστά ο καθένας τους όσο και στο σύνολο τους, το επενδυτικό και κατ' επέκταση και το οικονομικό περιβάλλον της χώρας μας, επιδρώντας στη μελλοντική πορεία αυτής. Το γεγονός αυτό αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία λαμβάνοντας υπόψιν το δυσχερές οικονομικό περιβάλλον που επικρατεί τη περίοδο αυτή (η παρούσα εργασία συντάχθηκε το 2011).

Όσον αφορά το ύψος των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης και βάσει των όσων στοιχείων έχουν παρουσιασθεί, είναι φανερό ότι παρόλο τη μείωση του επιπέδου των ονομαστικών συντελεστών που επήλθε με τον πρόσφατο νόμο 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών», από **24%** σε **20%** για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 και σε **25%** για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου , η

πραγματική φορολογική επιβάρυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας παραμένει, συγκριτικά πάντα με την αντίστοιχη πραγματική φορολογική επιβάρυνση των άλλων κρατών, σε υψηλά επίπεδα. Με μια τέτοια φορολογική πολιτική το μόνο το οποίο επιτυγχάνεται είναι η επιβράδυνση ακόμη και η στασιμότητα της επιχειρηματικής δραστηριότητας με τις όποιες επιπτώσεις επιφέρει μια τέτοια κατάσταση στην πορεία της ελληνικής οικονομίας. Η μείωση του επιπέδου των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης και κατ'επέκταση της συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης αποτελεί πλέον, βάσει και της υφιστάμενης δυσμενούς οικονομικής κατάστασης της χώρας μας, απαραίτητη και ζωτικής σημασίας ενέργεια. Η σπουδαιότητα και η αναγκαιότητα μιας τέτοιας ενέργειας φαίνεται να έχει γίνει αντιληπτή από το φορολογικό νομοθέτη της χώρας μας, καθώς σύμφωνα με πληροφορίες στο νέο φορολογικό νομοσχέδιο, το οποίο επεξεργάζονται οι αρμόδιοι φορείς κατά το χρόνο σύνταξης της παρούσας εργασίας, μεταξύ των λοιπών φορολογικών μέτρων, θα προβλέπεται μείωση του συντελεστή φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών από το ισχύον σήμερα **20%** σε **15%**. Με τον τρόπο αυτό θα επιτευχθεί η τόνωση της επενδυτικής δραστηριότητας μέσω της προσέλκυσης νέων επενδυτικών σχεδίων, μη παρέχοντας κίνητρα στις υφιστάμενες ελληνικές επιχειρηματικές μονάδες για μεταφορά της έδρας τους στην αλλοδαπή με στόχο πάντα την ευνοϊκότερη φορολογική αντιμετώπιση.

Η αναγκαιότητα και η σημασία της μείωσης του επιπέδου των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης για τη μελλοντική διαμόρφωση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα και κατ' επέκταση της οικονομικής πορείας αυτής, γίνεται φανερό και από το σύνολο των απαντήσεων που δόθηκαν από τους συμμετέχοντες στην έρευνα, όπου ποσοστό ίσο με **36,84 %** να δηλώνει ότι εξετάζει το ενδεχόμενο μεταφοράς της επιχειρηματικής τους έδρας σε άλλο κράτος με ευνοϊκότερη φορολογική αντιμετώπιση. Την ανάγκη για σταδιακή μείωση του επιπέδου των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης είχε σημειώσει σε σχετική του έρευνα – μελέτη και το Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών (IOBE)¹²⁹.

Ωστόσο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι να μεν μια μείωση των ονομαστικών συντελεστών φορολογικής επιβάρυνσης πιθανόν να οδηγήσει σε μια τόνωση και ενίσχυση της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας, αλλά δεν θα πρέπει να παραβλεφθούν και οι δημοσιονομικές επιπτώσεις μιας τέτοιας κίνησης δεδομένης της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης της Ελλάδας καθώς μια τέτοια κίνηση μπορεί να επιφέρει νέα πιο επώδυνα μέτρα.

Αντίθετο προς τη κατεύθυνση αυτή μείωσης της ονομαστικής και κατ' επέκταση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης είναι η θέσπιση, με τη ψήφιση του Νόμου 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011) « Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» και

¹²⁹ «Η Επίπτωση της Φορολογίας των Επιχειρήσεων στην Ανταγωνιστικότητα», συγγραφέας της Μελέτης είναι ο κ. Βασίλης Πατσουράτης Αναπληρωτής Καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 όπου και επιβάλλεται ετήσιο τέλος επιτηδεύματος για το σύνολο των επιτηδευματιών και των ασκούντων ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, το ύψος του οποίου διαμορφώνεται ανάλογα με το πληθυσμό της έδρας της επιχείρησης¹³⁰. Επίσης για κάθε υποκατάστημα προβλέπεται επιπλέον τέλος επιτηδεύματος¹³¹.

Ωστόσο η μείωση των ονομαστικών συντελεστών δεν αποτελεί το μοναδικό μέτρο τη βελτίωσης και εκσυγχρονισμού του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος. Έχει σημειωθεί αρκετές φορές το πρόβλημα της γραφειοκρατίας και της πολυπλοκότητας που αντιμετωπίζει κανείς στην διεκπεραίωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Ο πολύπλοκος αυτός χαρακτήρας του φορολογικού φορολογικού συστήματος πέραν της χρονοτριβής που προκαλεί, επιβαρύνει με ένα επιπλέον έμμεσο κόστος τις επιχειρηματικές μονάδες, το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης. Ο πολύπλοκος αυτός χαρακτήρας έχει σαν αποτέλεσμα τη μη αποτελεσματική και οριστική διεκπεραίωση των φορολογικών υποθέσεων δημιουργώντας περαιτέρω προβλήματα στη λειτουργία των επιχειρηματικών μονάδων. Είναι χαρακτηριστικό ότι η Ελλάδα κατατάσσεται, μεταξύ των λοιπών ευρωπαϊκών χωρών, στις τελευταίες θέσεις όσον αφορά το παράγοντα αυτό. Η λήψη ουσιαστικών μέτρων για ένα πιο σταθερό και απλοϊκό χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος, σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες διαρθρωτικές αλλαγές θα συμβάλλουν στη διαμόρφωση ενός πιο φιλικού και ανταγωνιστικού φορολογικού πλαισίου, ενός φορολογικού πλαισίου το οποίο θα αποτελέσει πόλο έλξης άμεσων ξένων επενδύσεων.

Δεν είναι τυχαίο ότι οι περισσότεροι ξένοι επενδυτές ιεραρχούν το υφιστάμενο φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας ως το τρίτο σημαντικότερο και μεγαλύτερο εμπόδιο, μετά το υφιστάμενο εργασιακό και φορολογικό καθεστώς και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της κρατικής μηχανής για την υλοποίηση επενδυτικών σχεδίων, όπως αναφέρεται σε σχετική μελέτη του Ιδρύματος Οικονομικών και Βιομηχανικών Μελετών¹³².

Η ανάγκη για ένα πιο απλό αλλά κυρίως πιο σταθερό φορολογικό πλαίσιο αντανακλάται και από το υψηλό ποσοστό, **47,27 %**, των ερωτηθέντων το οποίο θεωρεί ως βασικό στοιχείο ενός φιλικού, προς την επιχειρηματική δραστηριότητα, και ανταγωνιστικού φορολογικού συστήματος το σταθερό χαρακτήρα αυτού. Επίσης υψηλά είναι και τα ποσοστά των συμμετεχόντων όπου επιθυμούν τη κατάργηση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), χωρίς να απαιτείται υποχρεωτικά η κατάργηση του συνόλου των διατάξεων του, ως μια από τις πιο σημαντικές πηγές στρέβλωσης του φορολογικού πλαισίου, δίνοντας παράλληλα και ένα τέλος στη επικρατούσα αβεβαιότητα και σεναριολογία σχετικά με το ζήτημα

¹³⁰ Συγκεκριμένα για επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες με έδρα σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους σε 400 ευρώ ετησίως, ενώ σε περίπτωση που ο πληθυσμός υπερβαίνει τις 200.000 ορίζεται σε 500 ευρώ ετησίως.

¹³¹ Το ύψος του εν λόγω τέλους ορίζεται σε 300 ευρώ για κάθε εν λειτουργία υποκατάστημα.

¹³² «Η Επίπτωση της Φορολογίας των Επιχειρήσεων στην Ανταγωνιστικότητα», συγγραφέας της Μελέτης είναι ο κ. Βασίλης Πατσουράτης Αναπληρωτής Καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών

αυτό, αλλά και τον επαναπροσδιορισμό των διατάξεων του άρθρου 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του νόμου 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» με στόχο πάντα την απλοποίηση της εφαρμογής και υλοποίησης του φορολογικού πλαισίου. Συγκεκριμένα τα εν λόγω ποσοστά ανέρχονται σε **86,84 %** και **81,58%** αντίστοιχα.

Δεν θα πρέπει να αγνοηθεί εξάλλου το γεγονός ότι στο 4^ο επικαιροποιημένο μνημόνιο, το οποίο υπέγραψε η χώρας μας, γίνεται ρητή αναφορά, μεταξύ των άλλων αναγκαίων μέτρων¹³³, για τη λήψη μέτρων με στόχο την απλοποίηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Συγκεκριμένα αναφέρεται «Η κυβέρνηση θα υιοθετήσει μέτρα απλοποίησης του φορολογικού συστήματος, τη διεύρυνση των φορολογικών βάσεων και τη μείωση των φορολογικών συντελεστών με τρόπο δημοσιονομικά ουδέτερο. Τα μέτρα αυτά αφορούν τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων, καθώς και τον ΦΠΑ ».

Είναι εύκολο να συμπεράνει κανείς λοιπόν την αναγκαιότητα λήψης ουσιαστικών και δραστικών μέτρων για τη διαμόρφωση ενός απλού στην εφαρμογή και σταθερού φορολογικού πλαισίου. Μέτρα τα οποία θα συνδράμουν στην προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτικών κεφαλαίων δίνοντας παράλληλα μια ώθηση στην πραγματική οικονομία της Ελλάδας.

Μέχρις στιγμής έχει γίνει αναφορά στα προβλήματα και τις αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος και κατ'επέκταση στις πιθανές λύσεις αυτών αντιμετωπίζοντας το σαν μια ξεχωριστή και αυτόνομη οντότητα. Όμως, και λαμβάνοντας υπόψη την ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το ισχύον κάθε φορά φορολογικό σύστημα αποτελεί στη πραγματικότητα μέρος ενός συνόλου, ενός συστήματος φορολογικών συστημάτων. Το γεγονός αυτό επηρεάζει τόσο τη λειτουργία και εφαρμογή, όσο και το περιεχόμενο των απαιτούμενων για τη βελτίωση του μέτρων και ενεργειών. Στα πλαίσια του δυναμικού αυτού συστήματος φορολογικών συστημάτων έχει αναπτυχθεί μια ανταγωνιστική συμπεριφορά των κρατών μελών, γνωστή και ως αθέμιτος φορολογικός ανταγωνισμός, η οποία μεταφράζεται με την υιοθέτηση εξαιρετικά χαμηλών ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης. Στόχος της συμπεριφοράς αυτής είναι η προσέλκυση επενδυτικών προγραμμάτων για την ανάπτυξη και προώθηση της εθνικής οικονομίας. Υπό τις συνθήκες αυτές ο έλληνας φορολογικός νομοθέτης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψιν, κατά το σχεδιασμό και λήψη των όποιων μέτρων, το πώς τα μέτρα αυτά επηρεάζουν τον ανταγωνιστικό χαρακτήρα του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Ένα μη ανταγωνιστικό ελληνικό φορολογικό σύστημα θα οδηγήσει στην μεταφορά της επιχειρηματικής δραστηριότητας σε άλλα κράτη με πιο ανταγωνιστικά φορολογικά συστήματα, με τις όποιες συνέπειες αυτό επιφέρει στην εξέλιξη της ελληνικής οικονομίας.

Εν κατακλείδι, συνοψίζοντας τα στοιχεία και τα αποτελέσματα της σχετικής έρευνας, όπως αυτά προέκυψαν μέσα από τις δοθείσες απαντήσεις και τις απόψεις

¹³³ Τα συγκεκριμένα μέτρα τα οποία αναφέρονται στο 4^ο επικαιροποιημένο μνημόνιο αναμένεται να έχουν θεσμοθετηθεί έως τέλη Σεπτεμβρίου 2011.

του συντάκτη, θα μπορούσε να υποστηρίξει κανείς ότι οι βασικότερες κινήσεις για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό του ελληνικού φορολογικού συστήματος θα μπορούσαν να εκφραστούν συνοπτικά ως εξής:

1. Μείωση του επιπέδου των ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης η οποία θα οδηγήσει με τη σειρά της σε μείωση του ύψους της συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Με τον τρόπο αυτό θα ενισχυθεί η επιχειρηματική και επενδυτική δραστηριότητα της χώρας.
2. Η επανεξέταση και η κατάργηση ορισμένων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) περιορίζοντας με τον τρόπο αυτό το τυπολατρικό και γραφειοκρατικό χαρακτήρα ορισμένων εξ αυτών διατάξεων. Μέσω της ενέργειας αυτής θα μειωθεί η υφιστάμενη γραφειοκρατία στην εφαρμογή του φορολογικού συστήματος με τη παράλληλη απλοποίηση αυτής. Ήδη με την ψήφιση του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175'Α /30.9.2010) «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.» και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του εδαφίου α του άρθρου 15 στο Κεφάλαιο Β' του νόμου, προβλέπεται η παύση ισχύος των διατάξεων του Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ 84 Α' ΚΒΣ) βάσει των οποίων καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, όσον αφορά τη τήρηση των βιβλίων και τη έκδοση των απαραίτητων στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Για το λόγο αυτό έχει συσταθεί αρμόδια νομοπαρασκευαστική επιτροπή με στόχο την αξιολόγηση των διατάξεων που υπάγονται στο Κανόνα Απεικόνισης Συναλλαγών, επιτροπή η οποία μέχρι τις 30/12/2011 θα προχωρήσει στην ενσωμάτωση των κανόνων αυτών στο κείμενο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
3. Επανεξέταση ή και κατάργηση ορισμένων διατάξεων του άρθρου 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» με γνώμονα την ουσία και όχι το τύπο της συναλλαγής. Μια τέτοια ενέργεια, σε συνδυασμό με τον επαναπροσδιορισμό των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θα απλοποιήσει τον τρόπο φορολόγησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας καθιστώντας το ελληνικό φορολογικό σύστημα πιο ανταγωνιστικό και ενισχύοντας παράλληλα και την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων.
4. Θα πρέπει να επανεξεταστεί και επαναπροσδιοριστεί ο ρόλος και ο χαρακτήρας του φορολογικού συστήματος στα πλαίσια του κοινωνικού συνόλου. Η ασκούμενη φορολογική πολιτική θα πρέπει να σταματήσει να λειτουργεί ως ένα εισπρακτικό εργαλείο, με τη στόχευση του συνόλου των εταιρικών κερδών, λαμβάνοντας ένα ρόλο ενίσχυσης της επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας συμβάλλοντας παράλληλα στη τόνωση της ελληνικής οικονομίας. Ο φοροελεγκτικός μηχανισμός θα πρέπει να αποτελεί

σύμμαχο της ελληνικής επιχείρησης με στόχο τη φορολογική συμμόρφωση αυτής και όχι σαν ένα εργαλείο εξασφάλισης των απαιτούμενων και πολλές φορές προκαθορισμένων εσόδων προς κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών.

Θα πρέπει να γίνει κατανοητό, από το σύνολο των εμπλεκόμενων φορέων, η αναγκαιότητα μετατροπής του ελληνικού φορολογικού συστήματος σε ένα ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα, ικανό να συναγωνιστεί άλλα ευρωπαϊκά και πιο ελκυστικά φορολογικά πλαίσια, διατηρώντας παράλληλα και ένα κοινωνικό χαρακτήρα. Η ανάγκη για ένα νέο φορολογικό σύστημα με χαρακτηριστικά σαν αυτά που σημειώθηκαν στα πλαίσια της παρούσας εργασίας έχει σημειωθεί και αναφερθεί σε πληθώρα συζητήσεων, άρθρων και μελετών που έχουν διενεργηθεί από διάφορους φορείς όπως αυτή του Ιδρύματος Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών με τίτλο «Η Επίπτωση της Φορολογίας των Επιχειρήσεων στην Ανταγωνιστικότητα»

Από την άλλη πλευρά δεν είναι αισιόδοξο το γεγονός ότι ενώ η ανάγκη για ριζική αλλαγή και αναδιάρθρωση του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος έχει αναγνωρισθεί από τη πολιτική και οικονομικά ηγεσία του κράτους, δεν έχουν ληφθεί μέτρα μέχρι και τώρα αρκετά και αποτελεσματικά μέτρα προς τη κατεύθυνση αυτή. Το γεγονός ότι η ανάγκη για ένα νέο εκσυγχρονισμένο φορολογικό σύστημα έχει γίνει αντιληπτή από τη πολιτική και οικονομική ηγεσία του κράτους αποδεικνύεται από τις πρόσφατες δηλώσεις του νέου υπουργού οικονομικών κ. Ευάγγελου Βενιζέλου μέσω των οποίων θέτει ως βασική προτεραιότητα τη θέσπιση ενός νέου και δίκαιου φορολογικού συστήματος. Όπως είπε χαρακτηριστικά το νέο φορολογικό σύστημα αποτελεί « ηθική δέσμευση, ούτε πολιτική ούτε πολιτικάντικη», επίσης δεσμεύτηκε για την αποκατάσταση της ηθικής ισορροπίας των ληφθέντων, μέσω του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Αποκατάστασης, «Θα βάλουμε τέρμα στην αδικία που υπάρχει, γι' αυτό πρώτη μας προτεραιότητα είναι η εφαρμογή ενός νέου φορολογικού συστήματος»

Παράρτημα Α'



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΑΥΣΤΡΙΑΣ (AT) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Limited Liability Company (GmbH) • Stock Corporation (AG) • Limited Partnership (KG) • Open (General) Partnership (OG) • Silent Partnership (StGes) • Civil Law Partnership (GesmbH) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	Το σύνολο των νομικών προσώπων φορολογικών κατοίκων Αυστρίας και των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών νομικών προσώπων και συγκεκριμένα οι κάτωθι μορφές: • Private Limited Liability Company (GmbH) • Stock Corporation (AG) • Private Foundations • Associations and Business Entities of Public Law Corporations
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα.
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 25% . • Ειδική περίπτωση μειωμένου συντελεστή 12,5% σε συγκεκριμένες κατηγορίες εσόδων από επενδύσεις όσον αφορά δικαιούχους ιδρύματα. • Έχει θεσπιστεί ένα ελάχιστο ποσό φόρου που λειτουργεί ως προκαταβολή και μπορεί να συμψηφιστεί με μελλοντική φορολογική υποχρέωση α) μετοχικές εταιρείες 3.500,00€, β) περιορισμένης ευθύνης 1.750,00 € , γ) τράπεζες 5.452,00 €
Φορολογική περίοδος και καταβολή του φόρου	• Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέχρι τέλος Απριλίου ή εάν γίνεται ηλεκτρονικά μέχρι τέλος Ιουνίου • Μέσα στο έτος γίνονται προκαταβολές φόρου εισοδήματος κάθε 15/02, 15/05, 15/08, 15/11
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Απαλλάσσονται της φορολογίας όταν λαμβάνονται από: α) Ημεδαπό νομικό πρόσωπο β) Νομικό πρόσωπο ΕΕ ισοδύναμο με κάτοικο Αυστρίας γ) Σε περίπτωση μη κατοίκου Αυστρίας όταν πληρούνται τα απαραίτητα ποσοστά συμμετοχής (10% και άνω για ένα χρόνο τουλάχιστον). • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο φορολογούνται με συντελεστή 25%. • Μερίσματα τα οποία διανέμονται σε δικαιούχους μη κατοίκους Αυστρίας υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Στη πληρωμή τόκων δεν παρακρατείται φόρος εκτός εάν αφορά ακίνητη περιουσία και άλλα δικαιώματα εντός Αυστρίας
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Η πληρωμή δικαιωμάτων υπόκειται κατά κανόνα σε παρακράτηση με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από υπάρχουσα Σ.Α.Δ.Φ.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 20 % • Μειωμένος συντελεστής : 10 % • Μικρές επιχειρήσεις των οποίων το εισόδημα δεν ξεπερνά τα 22.000,00 €. • Έμποροι μη νομικά πρόσωπα με συνολικό εισόδημα που δεν ξεπερνά τα 7.500,00 €.



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΒΕΛΓΙΟΥ (BE) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Company Limited by Shares (S.A/N.V) • Private Limited Liability Company (SPRL/BVBA) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των εταιρικών μορφών
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Κύριος συντελεστής εταιρικού φόρου 33% • Επιβάλλεται επί του βασικού συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3% ανεβάζοντας το πραγματικό συντελεστή σε 33,99%. • Μειωμένη προοδευτική φορολόγηση για μικρομεσαίες επιχειρήσεις ως εξής : α) Φορολογητέα κέρδη : 0,00€ – 25.000,00 € συντελεστής 24,98% β) Φορολογητέα κέρδη : 25.001,00 € - 90.000,00 € συντελεστής 31,93% γ) Φορολογητέα κέρδη : 90.001,00 €– 322.500,00 € συντελεστής 35,54% στους πιο πάνω συντελεστές προστίθεται προσαύξηση ποσοστού 3%. Βασική προϋπόθεση να μην κρατείται ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των μετοχών της από άλλη εταιρεία και το εισόδημα να μη ξεπερνά τα 322.500 €
Φορολογική περίοδος και καταβολή του φόρου	• Ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος • Μέσα στο έτος γίνονται 4 προκαταβολές φόρου εισοδήματος κάθε 10/04, 10/07, 10/10, 20/12.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Σε περίπτωση που δικαιούχος είναι ημεδαπή επιχείρηση η οποία κατέχει τουλάχιστον το 10% των μετοχών της εταιρείας που κάνει τη διανομή ή επένδυση αξίας άνω του 1,2 εκ. € τότε ποσοστό ίσο με 95% του μερίσματος που εισπράττεται αφαιρείται από το σύνολο των φορολογητέων κερδών ενώ το υπόλοιπο 5% φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Βασική προϋπόθεση η κατοχή των μετοχών για τουλάχιστον 1 χρόνο. Ο τρόπος αυτός φορολόγησης δεν ισχύει στη περίπτωση όπου η εταιρεία που πραγματοποιεί τη διανομή βρίσκεται σε χώρα με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς από αυτό του Βελγίου • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% ή υπό προϋποθέσεις 15%. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων με ποσοστό 25% ή 15%. Εκτός εάν υπάρχουν διαφορετικοί όροι λόγω ύπαρξης Σ.Α.Δ.Φ ή ύπαρξη σχέσης μητρικής-θυγατρικής.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι πληρωμές τόκων που πραγματοποιεί μια επιχείρηση υπόκειται, όμοια με τα μερίσματα, παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% ή 15% ανάλογα με το έτος σύναψης του δανείου με αφετηρία το 1990. • Απαλλάσσονται οι τόκοι που καταβάλλονται σε εταιρείες των χωρών μελών της ΕΕ με καταβολή μετά την 01/01/2004
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Στη καταβολή δικαιωμάτων παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15% αφού έχει χορηγηθεί μια μείωση αυτών κατά 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 21% • Μειωμένοι συντελεστές : 12% & 6%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ (BG) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• General Partnership SD • Limited Partnership (KD) • Limited Liability Company (OOD) • Single member Limited Liability Company (EOOD) • Joint Stock Company (AD) • Partnership limited by share (KDA)
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Όλες οι νομικές οντότητες και επιχειρηματικές ενώσεις προσώπων χωρίς νομική υπόσταση φορολογικοί κάτοικοι Βουλγαρίας.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής φορολόγησης	• Κύριος συντελεστής εταιρικού φόρου 10%. • Δεν προβλέπεται άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος και υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 31 Μαρτίου του επόμενου έτους • Προβλέπεται υπολογισμός μηνιαίας προκαταβολής φόρου βάσει του 1/12 των φορολογητέων κερδών του προηγούμενου διαχειριστικού έτους
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Απαλλάσσονται της φορολογίας τα έσοδα από μερίσματα όταν δικαιούχοι είναι : α) Άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας. β) Νομικό πρόσωπο κάτοικος Ε.Ε.. • Όταν δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα μη κάτοικοι Βουλγαρίας γίνεται παρακράτηση με συντελεστή 5% εκτός ένα τα νομικά πρόσωπα είναι κάτοικοι ΕΕ • Δικαιούχοι φυσικά πρόσωπα τότε τα μερίσματα φορολογούνται βάσει των γενικών διατάξεων.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Καταβολή τόκων και δικαιωμάτων υπέρ μη κατοίκων Βουλγαρίας υπόκεινται σε παρακράτηση 10,00%. Από 01.01.2011 για επιχειρήσεις του ιδίου ομίλου ο συντελεστής μειώνεται σε 5,00%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Βασικός συντελεστής : 20% • Μειωμένος συντελεστής : 7 % αφορά ξενοδοχειακές κρατήσεις.



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΑΛΛΙΑΣ (FR) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Sociti Anonyme (S.A., S.A.S.) • Sociti u Responsabiliti Limitie – Limited Liability Company (S.A.R.L.) • Commercial Partnership (SNC) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των εταιρειών και λοιπών νομικών οντοτήτων, μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που πραγματοποιούν βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα. • Οι αντίστοιχες προσωπικές εντάσσονται προαιρετικά στον εταιρικό φόρο
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα .
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 33,33% • Επιβολή πρόσθετου φόρου μες συντελεστή 3,3% σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα ξεπερνά τα 7.630.000 €. • Ειδικός μειωμένος συντελεστής για μικρές και νέες επιχειρήσεις 15%. • Προβλέπεται μειωμένος συντελεστής 15% για τα πρώτα 38.120 € φορολογητέων κερδών για επιχειρήσεις με συνολικά έσοδα μικρότερα των 7.630.000€ εφόσον και μόνο όταν το 75% τουλάχιστον του εταιρικού κεφαλαίου κατέχεται συνεχόμενα από φυσικά πρόσωπα ή άλλες εταιρείες με τα χαρακτηριστικά αυτά. • Επιβάλλεται φόρος στα έσοδα από ακίνητα με συντελεστές 24,% ή 10% για μη κερδοσκοπικά πρόσωπα.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος και για επιχειρήσεις που κλείνουν τη χρήση 31/12 υποβάλλεται δήλωση εισοδήματος μέχρι 15/04 του επομένου έτους. • Προβλέπονται 4 προκαταβολές φόρου κατά τη διάρκεια της χρήσης κάθε 15/03, 15/06, 15/09 και 15/12
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογούνται βάσει των γενικών διατάξεων εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις συμμετοχής του 5% όπου απαλλάσσεται το 95% αυτών μειώνοντας τη φορολόγηση τους σε 1,70%. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο μη κάτοικος Γαλλίας υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 25% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ Η διανομή σε μητρική επιχείρηση κάτοικο Ε.Ε. απαλλάσσεται της παρακράτησης. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο φορολογείται το 40% του συνόλου των μερισμάτων βάσει γενικών διατάξεων και για μη κατοίκους φυσικά πρόσωπα γίνεται παρακράτηση με συντελεστή 25%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Τόκοι οι οποίοι καταβάλλονται σε μη κατοίκους δανειστές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 18% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα και λοιπά τέτοιου είδους ποσά που καταβάλλονται σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 33,33%
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 19,6% • Μειωμένος συντελεστής: 5,5% & 2,1 %



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ (DE) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• A Joint Stock Company (AG) – ΑΕ • A Limited Liability Company (GmbH) - ΕΠΕ • A General Partnership (OHG) - ΟΕ • A Limited Partnership (KG) - ΕΕ • A Sole Proprietorship -Ατομική • Branches of foreign corporation
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων εκτός από τις προσωπικές εταιρείες (partnership) των οποίων το εισόδημα φορολογείται στο όνομα των εταίρων βάσει των γενικών διατάξεων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα .
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 15%. • Επί του ποσού του αναλογούντος φόρου επιβάλλεται πρόσθετη συνεισφορά με συντελεστές από 14% -17% καθώς και δημοτικός φόρος συναλλαγών με συντελεστή 5,5%. • Ο τελικός πραγματικός συντελεστής φορολογίας κυμαίνεται μεταξύ 29,82% - 32,82%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Το φορολογικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος • Προβλέπονται 4 προκαταβολές φόρου κατά τη διάρκεια της χρήσης κάθε 10/03, 10/06, 10/09 & 10/12
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο είτε αυτά προέρχονται από την ημεδαπή είτε από την αλλοδαπή απαλλάσσονται της φορολογίας σε ποσοστό 95% Το υπόλοιπο βάσει των γενικών διατάξεων. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο μη κάτοικος Γερμανίας έχω παρακράτηση φόρου με συντελεστή 26,375% δίνοντας την δυνατότητα υπό προϋποθέσεις την επιστροφή του 40%. Εκτός εάν έχω σχέση μητρικής-θυγατρικής όπου απαλλάσσεται της παρακράτησης. • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τότε ανάλογα με το συνολικό ποσό των μερισμάτων έχω παρακράτηση του φόρου με συντελεστές 26,375% συμπεριλαμβανομένης της επιπλέον συνεισφοράς
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Κατά κανόνα δεν παρακρατείται φόρος στους τόκους παρά μόνο στη περίπτωση τόκων καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες που έχω παρακράτηση με συντελεστή 25%
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Στα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους εταιρείες παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15 % πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 5,5% • Εάν καταβάλλονται σε μη κατοίκους χωρίς εταιρική μορφή ο συντελεστής παρακράτησης είναι 20% πλέον εισφοράς 5,5%
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 19% • Μειωμένος συντελεστής 7%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΔΑΝΙΑΣ (DK) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Limited Company (AS) - ΑΕ • Private Limited Company (ApS) - ΕΠΕ • Sole Proprietorship - ατομική • General Partnership - ΟΕ • Limited Partnership – ΕΕ • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των εταιρικών νομικών προσώπων • Οι αντίστοιχες προσωπικές εντάσσονται προαιρετικά στον εταιρικό φόρο
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ενιαίος συντελεστής εταιρικού φόρου 25% • Δεν προβλέπεται άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση. • Για εταιρείες του ίδιου ομίλου προβλέπεται και η κοινή ενιαία φορολόγηση αυτών.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Το φορολογικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος ή άλλη δωδεκάμηνη περίοδο. Ο τελικός φόρος είναι καταβλητέος στις 01/11 του επομένου έτους • Καταβάλλεται προσωρινός φόρος με τη μορφή προκαταβολής στις 20/03 ή 20/11 κάθε έτους.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογούνται βάσει των γενικών διατάξεων σε ποσοστό 66% εκτός εάν ικανοποιούνται οι συνθήκες περί μητρικής-θυγατρικής όπου απαλλάσσονται της φορολογίας. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% για συνεργαζόμενα κράτη. Σε περίπτωση που πληρούνται τα κριτήρια περί σχέσης μητρικής-θυγατρικής απαλλάσσονται της παρακράτησης. Σε κάθε άλλη περίπτωση η παρακράτηση γίνεται με συντελεστή 28%. • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο παρακρατείται φόρος ανάλογα με το ύψος των μερισμάτων με συντελεστές 28%, 43% & 45%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι οι οποίοι καταβάλλονται σε μη κατοίκους Δανίας υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους Δανίας υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 25% • Μειωμένος συντελεστής : - • Εφημερίδες, υγειονομικές υπηρεσίες και τραπεζικές εργασίες απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Οι εν λόγω εταιρείες ενδέχεται όμως να πληρώνουν ένα φόρο επί της μισθοδοσίας με συντελεστές από 3,08% - 9,13%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ (ΕΛ):

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Ανώνυμη Εταιρεία - ΑΕ • Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης - ΕΠΕ • Ομόρρυθμη Εταιρεία- ΟΕ • Ετερόρρυθμη Εταιρεία- ΕΕ • Αφανής Εταιρεία • Ατομική επιχείρηση
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Τα πρόσωπα των άρθρων 101 §1 και 4 § 2 (ΑΕ, ΕΠΕ,Ο.Ε, Ε.Ε) • Οι αντίστοιχες προσωπικές εντάσσονται στη φορολογία φυσικών προσώπων
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	Βασικό χαρακτηριστικό είναι ότι ανάλογα με τη νομική μορφή του υποκειμένου στη φορολογία έχουμε 2 συντελεστές ήτοι: • Για τα νομικά πρόσωπα παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) ισούται με 20% ο οποίος επιβάλλεται για το σύνολο των εταιρικών κερδών. • Για τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 4 (Ο.Ε. και Ε.Ε. κλπ) ισούται με 25% με εξαίρεση τις κάτωθι περιπτώσεις όπου διαμορφώνεται σε 20% : α) Τα κέρδη των Ο.Ε. που αντιστοιχούν σε εταίρους φυσικά πρόσωπα και μόνο β) Τα κέρδη των Ε.Ε. που αντιστοιχούν σε ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα. • Επιβάλλεται συμπληρωματικό φόρος με συντελεστή 3% στα έσοδα από ακίνητα τα οποία αποκτά ο νομικό πρόσωπο με το περιορισμό ο αναλογούν αυτός φόρος να μην ξεπερνά τον κύριο οφειλόμενο φόρο εισοδήματος • Λόγω της δυσμενούς οικονομικής κατάστασης της χώρας για τα φορολογητέα κέρδη του οικονομικού έτους 2010 προβλέπεται μια επιπλέον έκταση εισφορά. Ο υπολογισμός της γίνεται με τη χρήση συντελεστών που διαμορφώνονται ανάλογα το ύψος του καθαρού εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 31 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ίδιου Κώδικα. Συγκεκριμένα : α) Καθαρό εισόδημα μέχρι και 100.000,00 € απαλλάσσονται της έκτακτης εισφοράς β) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 1 € έως και 300.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή 4,00%. γ) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 300.001,00 € έως και 1.000.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή 6,00%. δ) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από 1.000.001,00 € έως και 5.000.000,00 € υπολογίζεται με συντελεστή 8,00%. ε) Καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη άνω των 5.000.001,00 € υπολογίζεται με συντελεστή 10,00%.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Το φορολογικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος 01/01- 31/12 ή η δωδεκάμηνη περίοδος 01/07-30/06. Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά κανόνα μέχρι τη 10/05 του επομένου έτους. • Με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βεβαιώνεται και καταβάλλεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 80% (100% για τραπεζικές επιχειρήσεις) του κύριου φόρου για τα πρόσωπα του άρθρου 101 § 1

Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Τα μερίσματα (όπως και τα λοιπά διανεμόμενα κέρδη) τα οποία διανέμει ημεδαπό νομικό πρόσωπο υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 25%. • Τα εισπραχθέντα από φυσικό πρόσωπο μερίσματα εντάσσονται στη κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων με δυνατότητα συμψηφισμού του ήδη παρακρατηθέντος φόρου.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Για τη καταβολή τόκων σε μη κάτοικο Ελλάδας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 25% εκτός εάν αυτοί καταβάλλονται σε αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση (κατοχή τουλάχιστον 25%). Μεταβατική περίοδος 8 ετών με παρακράτηση φόρου 5%
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Κατά τη καταβολή δικαιωμάτων σε δικαιούχο κάτοικο Ελλάδας δεν παρακρατείται φόρος. • Όταν δικαιούχος είναι μη κάτοικος Ελλάδας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% εκτός των περιπτώσεων συνδεδεμένης επιχείρησης. Περίοδος χάριτος μέχρι το 2013 με παρακράτηση 5%
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής 23% • Μειωμένος συντελεστής 11% και 5,5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΣΘΟΝΙΑΣ (ΕΕ):

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Limited Company (OU) • Public Limited Company (AS) • General Partnership (TU) • Limited Partnership (UU) • Sole Proprietorship (FIE) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των επιχειρηματικών μονάδων
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 21% και αφορά μόνο το σύνολο των διανεμόμενων κερδών.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Κατά κανόνα το φορολογικό έτος είναι το ημερολογιακό έτος και λήγει στις 31/12 κάθε έτους. Υποβάλλεται συγκεντρωτική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τη 10^η μέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη του τρέχοντος • Φορολογική περίοδος είναι ουσιαστικά ο κάθε ημερολογιακός μήνας
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Ανεξάρτητα του δικαιούχου των διανεμόμενων μερισμάτων και λόγω ότι επιβολή φόρου έχουμε μόνο στο σύνολο των διανεμόμενων κερδών δεν υφίσταται καμία παρακράτηση φόρου εκτός του 21% στο όνομα του προσώπου που πραγματοποιεί τη διανομή.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Γενικά η πληρωμή τόκων απαλλάσσεται της παρακράτησης φόρων εκτός εάν το επιτόκιο δανεισμού ξεπερνά σημαντικά το επιτόκιο αγοράς όπου τότες στη μεταξύ τους διαφορά παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15,00%.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Γενικά η πληρωμή δικαιωμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με φόρος με συντελεστή 10% εκτός εάν έχω σχέση μητρικής θυγατρικής και το ποσό δεν ξεπερνά το ποσό παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ μη σχετιζόμενων μερών
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 20% • Μειωμένος συντελεστής : 9 %



**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ
(UK) :**

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Limited Liability Company (Plc) • Private Limited Liability Company (Ltd) • Limited Liability Partnership • General Partnership • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας • Οι προσωπικές επιχειρήσεις εξαιρούνται από τον εταιρικό φόρο.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 27% με ισχύ από 01 Απριλίου 2011. Μέχρι 31 Μαρτίου 2011 ανέρχεται σε 28%. • Ειδικός μειωμένος συντελεστής 20 % επιβάλλεται σε μικρές επιχειρήσεις (επιχειρήσεις με φορολογητέα κέρδη μικρότερα από 300,000 GBP) με ισχύ από 01 Απριλίου 2011 • Για τις επιχειρήσεις εξόρυξης πετρελαίου οι παραπάνω συντελεστές ανέρχονται σε 30% και 19% αντίστοιχα.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Περιλαμβάνει 12μηνη διάρκεια και κατά κανόνα ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Συνήθως είναι η περίοδος 01/04 με 31/03. • Η καταβολή του φόρου γίνεται για τη πλειοψηφία των επιχειρήσεων 9 μήνες μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Για επιχειρήσεις με κέρδη άνω 1,5 εκ £ ο φόρος καταβάλλεται σε τριμηνιαίες δόσεις.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπή επιχείρηση κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου απαλλάσσονται της φορολογίας ανεξαρτήτως εάν προέρχονται από ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπή μη κάτοικος επιχείρησης ουδεμία παρακράτηση φόρου γίνεται εκτός από τη περίπτωση που η δικαιούχος εταιρεία είναι Real Estate εταιρείας όπου παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20%. • Σε περίπτωση που δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου υπόκεινται σε φόρο βάσει των γενικών διατάξεων δίνοντας τη δυνατότητα πίστωσης φόρου ίσης με τον αναλογούντα επί του μερίσματος φόρου βάσει του πρώτου κλιμακίου (10%). Ανάλογα με το ύψος των μερισμάτων οι συντελεστές διαμορφώνονται, χωρίς να ληφθεί υπόψιν η πίστωση, ως εξής: α) < 37.400,00 GBP με συντελεστή 10% β) 37.400,00 – 150.000,00 GBP με συντελεστή 32,5 % γ) > 150.000,00 GBP με συντελεστή 42,5 %
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Σε περίπτωση καταβολής τόκων σε μη κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ ή από Ευρωπαϊκή Οδηγία
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Σε περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων σε μη κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ ή από Ευρωπαϊκή Οδηγία
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 17,5% • Μειωμένος συντελεστής : 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ (ΙΕ) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Limited Liability Company (Plc) • Private Limited Liability Company (Ltd) • Partnership • Sole proprietorship • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των μορφών άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας από την οποία προέρχονται τα φορολογητέα εισοδήματα διακρίνονται δύο κύριοι συντελεστές: α) για εισοδήματα που προκύπτουν από εμπορικές δραστηριότητες προβλέπεται συντελεστής 12,50% με εξαίρεση τα εισοδήματα από ορυχεία και πετρελαιοπηγές όπου ανέρχεται σε 25,00% β) για εισοδήματα από λοιπές μη εμπορικού χαρακτήρα πηγές προβλέπεται συντελεστής 25,00% • Ειδικός μειωμένος συντελεστής για επιχειρήσεις που πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια 10,00%.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Δωδεκάμηνη περίοδος αρχής γενομένης από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης. • Η κάθε επιχείρηση υποκείμενο του φόρου υποβάλλει δήλωση εντός 9 μηνών από τη λήξη της δωδεκάμηνου περιόδου. Ποσό ίσο με το 90% της ετήσιας φορολογικής υποχρέωσης πρέπει να καταβάλλεται 1 μήνα πριν τη λήξη της φορολογικής περιόδου. Επιχειρήσεις με φορολογική υποχρέωση τη προηγούμενη χρήση μεγαλύτερη των 200.000,00 € καταβάλλουν το ως άνω ποσό σε δύο δόσεις μέσα στο έτος
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο και προέρχονται από άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται της φορολογίας. Όταν αυτά προέρχονται από νομικό πρόσωπο της αλλοδαπής φορολογούνται κανονικά δίνοντας τη δυνατότητα συμψηφισμού τυχόν καταβληθέντος ή παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο της αλλοδαπής πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%. • Όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας φορολογείται βάσει των γενικών διατάξεων και για φυσικό πρόσωπο της αλλοδαπής μη κάτοικο Ιρλανδίας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Στη πληρωμή τόκων γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ ή ευρωπαϊκή οδηγία.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Όσον αφορά δικαιώματα ευρεσιτεχνίας γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20,00% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά/ • Όσον αφορά τα λοιπά είδη δικαιωμάτων απαλλάσσονται της παρακράτησης.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 21% • Μειωμένος συντελεστής : 13,5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΙΣΠΑΝΙΑΣ (ES):

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Limited Company (S.A.) • Private Limited Company (S.L.) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών οντοτήτων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών ατ
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 30%. • Για μικρές επιχειρήσεις (εταιρείες με ετήσιο τζίρο προηγούμενης χρονιάς λιγότερο από 3 εκ. €) και για κέρδη μέχρι και 120,202 € προβλέπεται μειωμένος συντελεστής 25% για το υπερβάλλον ποσό με το βασικό 30,00%. Όσον αφορά κέρδη που μεταφέρονται σε μη κάτοικο ΕΕ επιχείρηση επιβάλλεται επιπλέον φόρος 18% επί του αναλογούντος φόρου των εν λόγω κερδών • Ειδικοί μειωμένοι για ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων. α) για ασφαλιστικές επιχειρήσεις συντελεστής 25% β) για συνεταιρισμούς συντελεστής 20%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός 25 ημερών του έβδομου μήνα μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου όπου και γίνεται και τελική διευθέτηση του φόρου. • Οι εταιρείες με κύκλο εργασιών άνω των 6.010.121,04 € προκαταβάλλουν το φόρο σε 3 δόσεις (Απρίλιο, Οκτώβριο και Σεπτέμβριο) υπολογιζόμενες με τα 5/7 του συντελεστή φορολογίας. Οι λοιποί οργανισμοί μπορούν να χρησιμοποιήσουν ως βάση υπολογισμού τη τελευταία συνολική φορολογική επιβάρυνση και συντελεστή 18,00% επί αυτής.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο υπόκειται σε φορολογία βάσει των γενικών διατάξεων δίνοντας τη δυνατότητα συμψηφισμού τυχόν παρακρατηθέν φόρου εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή ευρωπαϊκή οδηγία. Γίνεται κατά τη διανομή παρακράτηση φόρου με συντελεστή 19%. Ένα η συμμετοχή στη διανεμόμενα εταιρεία είναι μικρότερη του 5% φορολογείται το 50% αυτών. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο αλλοδαπής μη φορολογικός κάτοικος υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 19% εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή πρόκειται για κάτοικο άλλης χώρας Ε.Ε. εφόσον κατέχει ποσοστό μετοχών τουλάχιστον 10% για 1 χρόνο τουλάχιστον. • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τότε υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 19%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Τόκοι που καταβάλλονται σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση 18% εκτός ένα ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ. αν καταβάλλονται σε επιχειρήσεις κατοίκους ΕΕ απαλλάσσονται του φόρου
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη φορολογικούς κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση 24% εκτός να ορίζεται αλλιώς σε Σ.Α.Δ.Φ.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής 18% • Μειωμένος συντελεστής 8% & 4%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΙΤΑΛΙΑΣ (IT) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Joint Stock Company (SpA) • Limited Liability Company (SrL) • Partnerships • Branches of foreign corporations
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς και οι αντίστοιχες ετερόρρυθμες εταιρίες • Εξαιρούνται από την επιβολή εταιρικού φόρου οι συνεργασίες (partnerships) των οποίων το εισόδημα φορολογείται σε επίπεδο συνεργαζόμενων φυσικών προσώπων. • Παρέχεται το δικαίωμα επιλογής από πλευράς μελών της συνεργασίας τα εν λόγω εισοδήματα να φορολογηθούν ξεχωριστά με το συντελεστή εταιρικού φόρου υπό την προϋπόθεση ότι τα έσοδα αυτά δεν θα διανεμηθούν
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 27,5 %. • Επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος τοπικού χαρακτήρα με συντελεστή 3,90% διαμορφώνοντας το τελικό συντελεστή σε 31,4%.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συνήθως ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος • Η τελική διευθέτηση του φόρου γίνεται μέχρι τη 16^η μέρα του 6^{ου} μήνα που ακολουθεί το 1^ο μήνα της επόμενης φορολογικής περιόδου. Υφίσταται δύο προκαταβολές. Η πρώτη προκαταβολή πρέπει να υποβληθεί μέχρι τη 16η ημέρα του 6ου μήνα μετά το 1^ο μήνα της φορολογικής περιόδου και Η δεύτερη προκαταβολή είναι καταβλητέα μέχρι την τελευταία ημέρα του 11ου μήνα μετά το 1^ο μήνα της φορολογικής περιόδου
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι ανεξάρτητα τη χώρα προέλευσης αυτών απαλλάσσονται της φορολογίας σε ποσοστό 95%. Δεν υπάρχει κατώτατο όριο συμμετοχής αρκεί να μη προέρχονται από χώρα φορολογικό παράδεισο. • Όταν δικαιούχοι είναι μη φορολογικοί κάτοικοι νομικά πρόσωπα υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 27% εκτός ένα ορίζεται διαφορετικά από ΣΑΔΦ ή ευρωπαϊκή οδηγία. Όταν τα αυτά πρόσωπα αυτά είναι κάτοικοι ΕΕ και υποκείμενα εταιρικού φόρου η παρακράτηση γίνεται με 1,375% • Όταν δικαιούχοι είναι φυσικά πρόσωπα και προέρχεται από μη εισηγμένες μετοχές υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 12,5% ή φορολογείται με συντελεστή έως 49,72% το 40% του συνόλου των μερισμάτων όταν το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 20%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Τόκοι που καταβάλλονται σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστές 27% και 12,5% εκτός αν δικαιούχος είναι κάτοικος Ε.Ε. ή αν ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Δικαιώματα τα οποία καταβάλλονται σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση 22,5% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από ΣΑΔΦ ή ευρωπαϊκή οδηγία.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής 20% • Μειωμένος συντελεστής : 10% και 4%.



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΟΛΛΑΝΔΙΑΣ (NL) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Pubic Limited (NV) • Private Limited(BV) • General Partnerships • Private Partnership • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. • Οι προσωπικές επιχειρήσεις σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ο συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος των φορολογητέων κερδών α) Για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 200.000,00 € συντελεστής 20%. β) Για φορολογητέα κέρδη άνω των 200.000,00 € συντελεστής 25%. • Δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη μέσω εκμετάλλευσης διπλώματος ευρεσιτεχνίας να φορολογούνται για τα κέρδη αυτά με μειωμένο συντελεστή 5%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται κατά κανόνα με το ημερολογιακό έτος • Τα υποκείμενα στο φόρο υποβάλλουν δήλωση εντός 6 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η τελική εκτίμηση και διευθέτηση του φόρου γίνεται εντός 3 ετών.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπή επιχείρηση ανεξάρτητα εάν προέρχονται από ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον κατέχεται τουλάχιστον το 5% των κεφαλαίων της επιχείρησης που κάνει τη διανομή. Σε αντίθετη περίπτωση φορολογείται βάσει γενικών διατάξεων • Κατά τη διανομή μερισμάτων κατά κανόνα παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή ευρωπαϊκή οδηγία • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο φορολογείται βάσει των γενικών διατάξεων (Box 3) το 4% του συνολικού ποσού με συντελεστή 30,00% και υπό προϋποθέσεις με 15% . Προβλέπεται συμψηφισμός παρακρατούμενων φόρων.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Δεν προβλέπεται καμία παρακράτηση φόρου
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Δεν προβλέπεται καμία παρακράτηση φόρου
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 19% • Μειωμένοι συντελεστές : 6%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

(CY):

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Limited Liability Company • Private Limited Liability Company • Partnership • Limited liability partnership
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 10% • Για το οργανισμούς δημοσίου δικαίου επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 25,00% και σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το 1 εκ. λίρες επιβάλλεται συμπληρωματικό φόρο 5% • Για συγκριμένες κατηγορίες εισοδημάτων όπως μερίσματα αλλοδαπής, τόκοι και ενοίκια, επιβάλλεται ειδική αμυντική εισφορά με συντελεστή 3%, 10% και 15% • Εξαιρούνται της φορολογίας τα κέρδη νομικού προσώπου προερχόμενα από μόνιμη εγκατάσταση του εξωτερικού.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος • Η καταβολή του φόρου γίνεται μέσω τριών προκαταβολικών δόσεων βάσει μιας εκτίμησης η οποία θα πρέπει να ισούται με το 75% τουλάχιστον της τελικής επιβάρυνσης.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα εάν προέρχονται από ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο τότε απαλλάσσονται της φορολογίας. Σε περίπτωση που προέρχονται από άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται και από την ειδική αμυντική εισφορά • Εάν το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κάτοικος δραστηριοποιείται σε μεγάλο βαθμό ή η φορολογική επιβάρυνση στη αλλοδαπή είναι μικρότερη σημαντικά από την αντίστοιχη στη Κύπρο δεν ισχύει η απαλλαγή από ειδική αμυντική εισφορά η οποία υπολογίζεται με 15% • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη φορολογικός κάτοικος απαλλάσσεται από κάθε είδους παρακράτηση, το ίδιο ισχύει και για αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο τότε επιβάλλεται υπό μορφή παρακράτηση ειδική αμυντική εισφορά με συντελεστή 15%
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε ημεδαπό φορολογικό κάτοικο Κύπρου υπόκεινται σε παρακράτηση ειδική αμυντικής εισφοράς 10% απαλλάσσονται όταν δικαιούχος είναι μη κάτοικος νομικό πρόσωπο.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται οποιασδήποτε φορολόγησης. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστές 10% και 5% ή σε ειδικές περιπτώσεις απαλλάσσονται εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή ευρωπαϊκή οδηγία.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός Συντελεστής :15% • Μειωμένοι συντελεστές : 8% και 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΛΕΤΟΝΙΑΣ (LV) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Limited Liability Company (SIA) • Public Limited Liability Company (AS) • General Partnership • Limited partnership • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων • Εξαιρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 15%. • Δεν προβλέπεται καμία άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται συνήθως με το ημερολογιακό έτος ή άλλη 12μηνη περίοδο. • Οι μεγάλες επιχειρήσεις (τζίρο άνω των 2,4 εκ Ιtl) υποβάλλουν δήλωση μέχρι τη 01/08 ενώ οι λοιπές μέχρι 01/05. • Γίνονται προκαταβολές μέχρι τη 15^η μέρα του μήνα βάσει της περυσινής φορολογικής επιβάρυνσης
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται της φορολογίας εάν προέρχονται από ημεδαπή θυγατρική ή άλλη θυγατρική εντός Ε.Ε. Για να ισχύει και η απαλλαγή και για μερίσματα προερχόμενα από τρίτες χώρες θα πρέπει να διακατέχεται τουλάχιστον το 25% της διανεμούσας. Οι λοιπές περιπτώσεις μερισμάτων φορολογούνται με συντελεστή 15% με δυνατότητα πίστωσης φόρου • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο αλλοδαπής υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με 10%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Κατά τη καταβολή τόκων σε μη φορολογικούς κατοίκους Λετονίας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10% και στη περίπτωση τραπεζών 5% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. (μέχρι το 2013 είναι δυνατή η παρακράτηση 5% σε τόκους που καταβάλλονται σε χώρες Ε.Ε.)
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Κατά τη καταβολή δικαιωμάτων σε μη φορολογικούς κατοίκους Λετονίας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 5% ή 15% ανάλογα τη φύση των δικαιωμάτων εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία (μέχρι το 2013 είναι δυνατή η παρακράτηση 5,00% σε τόκους που καταβάλλονται σε χώρες Ε.Ε.)
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 21% • Μειωμένοι συντελεστές : 10%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΛΙΘΟΥΑΝΙΑΣ (LT) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Liability Company (UAB) • Public Liability Company (AB) • General Partnership • Limited Partnership • Branches • Agricultural Company (ZUB)
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των εταιρικών νομικών μορφών συμπεριλαμβανομένων και των συνεργασιών
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 15% • Για μικρές επιχειρήσεις οι οποίες απασχολούν μέχρι 10 άτομα και τζίρο μέχρι 500.000 ltl δύναται να ενταχθούν σε μειωμένη φορολόγηση με συντελεστή 5%. • Αγροτικοί συνεταιρισμοί και επιχειρήσεις των οποίων πάνω από το 50% των εσόδων προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα φορολογούνται με συντελεστή 10%.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Συνήθως ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος χωρίς να αποκλείεται άλλη δωδεκάμηνη περίοδος. • Η υποβολή δήλωσης φορολογίας και τελική διευθέτηση του φόρου γίνεται μέχρι και 31/09 μήνα μετά τη λήξη του φορολογικού έτους. • Προκαταβολές φόρου γίνονται μέχρι και την τελευταία ημέρα κάθε τριμήνου εκτός από το τελευταίο τρίμηνο που είναι μέχρι τη 25^η ημέρα
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογούνται με 15% εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις σχέση μητρικής – θυγατρικής. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο της αλλοδαπής υπόκεινται σε παρακράτηση με 15% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο φορολογούνται με συντελεστή 20%
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε εταιρείες κατοίκους Ε.Ε. ή άλλων χωρών με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. απαλλάσσονται της όποιας παρακράτησης φόρου, σε κάθε άλλη περίπτωση έχω παρακράτηση με συντελεστή 10%.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη κατοίκους Λιθουανίας υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. σε περίπτωση εταιρειών Ε.Ε. απαλλάσσονται της παρακράτησης.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 21% • Μειωμένοι συντελεστές : 9% και 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ (LU) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Joint Stock Company (SA) • Private Limited Liability Company (SARL) • General Partnership • Limited Partnership • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. • Τα έσοδα από τις λοιπές μορφές εταιρειών υπόκεινται σε φορολογία σε επίπεδο φυσικών προσώπων – εταίρων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ο συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος των φορολογητέων εταιρικών κερδών : α) Για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 15.000,00 € επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% β) Για φορολογητέα κέρδη άνω των 15.000,00 € επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 21%. • Επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος τοπικού χαρακτήρα με συντελεστή που κυμαίνεται από 6% μέχρι και 12% ανάλογα με τη περιοχή δραστηριοποίησης . • Υπολογίζεται επιπλέον εισφορά υπέρ του ταμείου των ανέργων με συντελεστή 4%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται συνήθως με το ημερολογιακό έτος • Η καταβολή του τελικού φόρου καταβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη του ειδοποιητηρίου από την αρμόδια υπηρεσία. • Προβλέπονται προκαταβολή φόρου σε τριμηνιαία βάση
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων εκτός ένα πληρούνται τα κριτήρια περί σχέσης μητρικής θυγατρικής. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κάτοικος υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκής Οδηγίας. • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Κατά κανόνα όταν καταβάλλονται τόκοι δεν υπόκεινται καμιά παρακράτηση φόρου. Σε περίπτωση ομολόγων παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Κατά τη καταβολή δικαιωμάτων δεν υπόκεινται καμιά παρακράτηση φόρου.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 15% • Μειωμένοι συντελεστές : 12%, 6% και 3%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΑΛΤΑΣ (MT) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company • Public Liability Company • General Partnership • Limited Partnership • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των νομικών εταιρικών προσώπων
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ταυτίζεται συνήθως με το ημερολογιακό έτος • Η τελική διευθέτηση του φόρου γίνεται εντός 9 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 35%. • Για τις εισηγμένες επιχειρήσεις φορολογικούς κατοίκους Μάλτας έχω μειωμένους συντελεστές βάσει του ποσοστού των μετοχών που διαπραγματεύονται στην αγορά. Συγκεκριμένα : α) Ποσοστό διαπραγματεύσιμων μετοχών 20% με 30% συντελεστής 33% β) Ποσοστό διαπραγματεύσιμων μετοχών 31% με 40% συντελεστής 31,5% γ) Ποσοστό διαπραγματεύσιμων μετοχών άνω του 41% συντελεστής 30% • Εκτός του κύριου εταιρικού φόρου δεν προβλέπεται καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο τα εισπραχθέντα μερίσματα φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων με δυνατότητα συμψηφισμού ήδη καταβληθέντος φόρου σε ποσοστό 30%. Επομένως ο πραγματικός συντελεστής φορολόγησης μερισμάτων είναι 5% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό ή φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται οποιαδήποτε παρακράτησης φόρου. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο και αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή υπόκεινται σε παρακράτηση με 15% ενώ αν προέρχονται από την ημεδαπή φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων και δυνατότητα συμψηφισμού.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Τόκοι που καταβάλλονται σε μη φορολογικούς κατοίκους Μάλτας δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη φορολογικούς κατοίκους Μάλτας δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 18% • Μειωμένοι συντελεστές : 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΟΥΓΓΑΡΙΑΣ (HU) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Joint Stock Company • Limited Liability Company (Kft) • Public Limited Company by Shares (Zrt) • Private Limited Company by Shares (Nyrt) • Unlimited Partnership (Kkt) • Limited Partnership (Bt) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Όλες οι παραπάνω επιχειρηματικές μονάδες και ενώσεις εκτός της αντίστοιχης ομορρύθμου (Unlimited Partnership) και λοιπών προσωπικών εταιρειών.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Από το οικονομικό έτος 2011 και έπειτα ο συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου διαμορφώνεται ως εξής: α) Για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 500 εκ. HUF σε 10% β) Για φορολογητέα κέρδη που υπερβαίνουν τα 500 εκ. HUF σε 19%. • Πλέον του κύριου φόρου επιβάλλεται και φόρος τοπικού χαρακτήρα με συντελεστή 2% προσαυξάνοντας το βασικό σε 21%. • Μειωμένοι συντελεστές μπορούν εφαρμοστούν υπό προϋποθέσεις, συγκεκριμένα τα πρώτα 50εκ HUF με συντελεστή 10% και το υπερβάλλον ποσό με 16%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συνήθως ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος αλλά μπορεί να ορισθεί και διαφορετικά • Για όσους το φορολογικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος μέχρι 31/05 του επομένου έτους διαφορετικά εντός 150 ημερών από τη λήξη του φορολογικού έτους • Υφίσταται προκαταβολή φόρου η οποία ισούται με την εκτιμώμενη φορολογική υποχρέωση την 20^η ημέρα του τελευταίου μήνα της φορολογικής περιόδου.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος απαλλάσσονται της φορολογίας εκτός εάν προέρχονται από εταιρείες τύπου CFC (Controlled Foreign Corporation). • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο τα διανεμόμενα μερίσματα δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση φόρου. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 16% εκτός αν ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχοι είναι ημεδαπά φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20% και σε περιπτώσεις εισηγμένων μετοχών με 10%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση εκτός αν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο όπου υφίσταται παρακράτηση με 16% εκτός αν ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση εκτός αν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο όπου υφίσταται παρακράτηση με 16% εκτός αν ορίζεται αλλιώς από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής 25% • Μειωμένοι συντελεστές :18% και 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΟΛΩΝΙΑΣ (PL) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company (SP.Z.O.O) • Joint Stock Company (S.A) • Partnership • Sole Proprietor • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 19%. • Δεν προβλέπεται η επιβολή οποιασδήποτε άλλης συμπληρωματικής φορολογικής επιβάρυνσης.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συνήθως ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος • Δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέχρι το τέλος του 3^{ου} μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. • Προβλέπονται μηνιαίες προκαταβολές φόρου και για μικρές επιχειρήσεις τριμηνιαίες.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχοι είναι ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι ανεξάρτητα από τη προέλευση αυτών απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις θυγατρικής – μητρικής Σε διαφορετική περίπτωση φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων με δυνατότητα πίστωσης και συμψηφισμού τυχόν παρακρατηθέντων και καταβληθέντων φόρων στην αλλοδαπή. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο υπόκειται σε παρακράτηση με συντελεστή 19% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπά φυσικά πρόσωπα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με 19%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε αλλοδαπά πρόσωπα υπόκεινται σε παρακράτηση σε φόρου με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία (μέχρι το 2013 της παρέχεται το δικαίωμα παρακράτηση με 5%).
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά πρόσωπα υπόκεινται σε παρακράτηση σε φόρου με συντελεστή 20% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία (μέχρι το 2013 της παρέχεται το δικαίωμα παρακράτηση με 5,%)
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 23% • Μειωμένοι συντελεστές :8% και 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑΣ (PT) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Public Company (SA) • Limited Liability Company (Lda) • General Partnership • Limited Partnership • Partnership Limited per Shares • Branches • Individual enterprise with limited liability
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Του συνόλου των νομικών προσώπων και λοιπών επιχειρηματικών συνεργασιών που υπόκεινται στον νόμο περί εταιρειών και των οποίων το εισόδημα δεν υπόκειται απευθείας στη φορολογία φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Ο συντελεστής επιβολής του κύριου εταιρικού φόρου διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος των φορολογητέων κερδών και συγκεκριμένα : α) Για φορολογητέα κέρδη μέχρι και 12.500 € συντελεστής 12,5%. β) Το υπερβάλλον ποσό φορολογητέων κερδών με συντελεστή 25%. • Για φορολογητέα κέρδη που ξεπερνούν τα 2 εκ. € επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 2,5%. • Επιπλέον υπολογίζεται δημοτικός φόρος με συντελεστή μέχρι και 1,5% ανάλογα με το δήμο δραστηριοποίησης. • Ειδική περίπτωση ευνοϊκότερης φορολογίας είναι η περίπτωση των νησιών Μαδέρας στα οποία οι φορολογικοί συντελεστές κυμαίνονται από 0% έως 5%
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συμπίπτει συνήθως με το ημερολογιακό έτος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 31/05 του επόμενου έτους. Προβλέπονται 3 προκαταβολές ετησίως τη τελευταία ημέρα του Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα εάν προέρχονται από την ημεδαπή ή αλλοδαπή απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον διακατέχεται τουλάχιστον το 10% της διανεμούσας για 1 χρόνο. Σε κάθε άλλη διαφορετική περίπτωση τα μερίσματα απαλλάσσονται της φορολογίας σε ποσοστό 50% του συνόλου των μερισμάτων • Όταν δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα αλλοδαπής παρακρατείται φόρος με συντελεστή 21,5% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχοι είναι ημεδαπά φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 20%, πλέον του 1,5% δημοτικού φόρου, ή υπό προϋποθέσεις υπόκεινται σε φορολογία βάσει γενικών διατάξεων το 50% αυτών.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι καταβολές των τόκων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με 21,50% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οδηγίας η Πορτογαλία μπορεί να επιβάλει παρακράτηση στη καταβολή τόκων σε επιχειρήσεις εντός ΕΕ με μειωμένο συντελεστή 5% μέχρι το 2013
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Οι καταβολές δικαιωμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15 % εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής 23% • Μειωμένοι συντελεστές : 13% και 6%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ (RO) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company (SRL) • Joint Stock Company (SA) • General partnership (SNC) • Limited Partnership (SCS) • Limited Partnerships per Shares • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 16%. • Για ορισμένες επιχειρήσεις, κλαμπ, καζίνο κτλ, έχει οριστεί ένα ελάχιστο ποσό φόρου ίσο με το 5% του συνολικού τους τζίρου. • Για τις μικρές επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται, υφίσταται μειωμένος συντελεστής επιβολής κύριου φόρου 3% επί του συνολικού τους τζίρου. • Τα γραφεία αντιπροσωπείας αλλοδαπών επιχειρήσεων υπόκειται σε ετήσιο ποσό φόρου ύψους 4.000,00 €
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Το ημερολογιακό έτος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 25/04 του επόμενου έτους και προβλέπεται προκαταβολή φόρου κάθε 3 μήνες.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα εάν προέρχονται από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό εντός Ε.Ε. απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον ικανοποιείται το κριτήριο της σχέσης μητρικής θυγατρικής. Σε κάθε άλλη περίπτωση φορολογούνται με 16%. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο αλλοδαπής υπόκειται σε παρακράτηση με συντελεστή 16% εκτός ο δικαιούχος είναι φορολογικός κάτοικος Ε.Ε. όπου παρακρατείται φόρος με 10% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο φορολογούνται με συντελεστή 16%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται υπόκεινται σε γενικές γραμμές σε παρακράτηση 16% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων Συντελεστές Φ.Π.Α	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται υπόκεινται σε γενικές γραμμές σε παρακράτηση 16% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Βασικός συντελεστής : 24% • Μειωμένοι συντελεστές : 9% και 5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΛΟΒΑΚΙΑΣ (SK) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company (SRO) • A Joint Stock Company (A.S) • General Partnership • Limited Partnership • Co - Operative • Sole proprietorship • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 19%. • Δεν προβλέπεται καμία άλλη επιπρόσθετη φορολογική επιβάρυνση
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Κατά κανόνα συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 31/03 και προβλέπονται μηνιαίες προκαταβολές φόρου.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα από τη προέλευση αυτών απαλλάσσονται της φορολογίας. • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο αλλοδαπής απαλλάσσεται της φορολογίας και οποιασδήποτε παρακράτησης. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται της φορολογίας
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 19% εκτός ένα ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή από Ευρωπαϊκή Οδηγία
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται στη σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 19% εκτός ένα ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή από Ευρωπαϊκή Οδηγία
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 20% • Μειωμένοι συντελεστές : 10%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΛΟΒΕΝΙΑΣ (SL) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company (DOO) • Joint Stock Company (DD) • General partnership • Limited partnership • Limited partnership per Share • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 20%. • Για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε ειδικές περιοχές – ζώνες επιβάλλεται φόρος με 10% • Οι επιχειρήσεις επενδυτικών κεφαλαίων και συνταξιοδοτικών κεφαλαίων απαλλάσσονται της φορολογίας.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συμπίπτει συνήθως με το ημερολογιακό έτος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 31/03 ή 3 μήνες μετά τη λήξη της περιόδου. Προβλέπονται προκαταβολές φόρου σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση ανάλογα το ύψος στο οποίο διαμορφώνεται.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος τότε απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον προέρχονται : α) άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις β) άλλες επιχειρήσεις κατοίκους χωρών μελών Ε.Ε. γ) άλλες επιχειρήσεις κατοίκους τρίτων χωρών οι οποίες δεν βρίσκονται στη «μαύρη» λίστα. • Όταν δικαιούχοι είναι πρόσωπα αλλοδαπής μη φορολογικοί κάτοικοι σε μη κατοίκους Σλοβενίας υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 15 % εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία • Όταν δικαιούχοι είναι ημεδαπά φυσικά πρόσωπα υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 20%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι τόκοι που καταβάλλονται σε μη φορολογικούς κατοίκους υπόκεινται σε γενικές γραμμές σε παρακράτηση με συντελεστή 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από ΣΑΔΦ ή Ευρωπαϊκή Οδηγία.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε μη φορολογικούς κατοίκους υπόκεινται σε γενικές γραμμές σε παρακράτηση με συντελεστή 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από ΣΑΔΦ ή Ευρωπαϊκή Οδηγία
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 20% • Μειωμένοι συντελεστές : 8,5%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΟΥΗΔΙΑΣ (SE) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Limited Liability Company • Public Limited Liability Company • Partnership • Sole Proprietorship • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 26,3% • Δεν προβλέπεται η επιβολή οποιαδήποτε συμπληρωματικού φόρου ή εισφοράς.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Συνήθως συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος ή τις ακόλουθες δωδεκάμηνες περιόδους : α) 01/05 – 30/04 γ) 01/07 – 30/06 δ) 01/09 – 30/08 • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι 02/05 Η επιχείρηση πρέπει μέχρι 02/05 του επομένου οικονομικού έτους, έχοντας κάνει μια προσωρινή δήλωση μέχρι 30/11. Προβλέπονται μηνιαίες προκαταβολές φόρου.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον η δικαιούχος κατέχει τουλάχιστον το 10% του νομικού προσώπου που κάνει τη διανομή για τουλάχιστον 1 χρόνο. Σε κάθε άλλη περίπτωση φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων με 26,3%. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή φυσικό μη φορολογικός κάτοικος υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 30% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 30%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι καταβολές τόκων δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση φόρου.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	Οι καταβολές δικαιωμάτων δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση φόρου.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 25% • Μειωμένοι συντελεστές : 12% και 6%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΟΥΡΚΙΑΣ (TR) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Corporation –Anonim Sikret (A.S.) • Limited Liability Company – Limited Sikret (L.t.d.) • Ordinary Partnership • Limited Partnership • Registered Partnership • Sleeping Partnership Limited per Shares • Sole Proprietorship • Commandite Company (E.E) • Collective Company (O.E.) • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο των ημεδαπών κεφαλαιουχικών εταιρειών • Συνεταιρισμοί • Δημόσιες Επιχειρήσεις • Επιχειρηματικές δραστηριότητες από συλλόγους και συνταξιοδοτικά ταμεία • Κοινοπραξίες
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρίες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 20%. • Προβλέπονται μειωμένοι συντελεστές για κέρδη από επενδύσεις σε συγκεκριμένους τομείς. • Δεν προβλέπεται καμία άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Ταυτίζεται κατά κανόνα με το ημερολογιακό έτος χωρίς να αποκλείεται άλλη 12μηνη περίοδος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 25/04 του επόμενου έτους. Η πληρωμή του φόρου γίνεται κατά κανόνα μέσα στον μήνα Απρίλιο. Προβλέπονται προκαταβολές μέσα στη διαχειριστική περίοδο
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσεται της φορολογίας εφόσον αυτά προέρχονται από άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Σε περίπτωση που προέρχονται από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο απαλλάσσονται υπό προϋποθέσεις. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη φορολογικός κάτοικος υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 15%. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο βάσει των γενικών διατάξεων.
Φορολογία τόκων	• Τόκοι δανείων που καταβάλλονται από μη κάτοικο υπόκεινται σε παρακράτηση 10% σε κάθε άλλη περίπτωση απαλλάσσονται.
Φορολογία δικαιωμάτων Συντελεστής ΦΠΑ	• Η καταβολή δικαιωμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση με 20,00% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Βασικός συντελεστής : 18%. • Μειωμένοι συντελεστές : 8 % & 1%.



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΣΕΧΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

(CZ) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Limited Liability Company (SRO) • Joint Stock Company Partnership (AS) • General Partnership • Limited Partnership • Co-operatives • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής κύριου εταιρικού φόρου 19%. • Για τα συνταξιοδοτικά κεφάλαια προβλέπεται ειδικός μειωμένος συντελεστής 5% • Δεν προβλέπεται οποιαδήποτε άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Κατά κανόνα συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος. • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι και την 31/03 του επόμενου έτους. Προβλέπονται τριμηνιαίες ή εξαμηνιαίες, ανάλογα τη φορολογική υποχρέωση της τελευταίας χρήσης.
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος απαλλάσσονται εφόσον κατέχει το 10% τουλάχιστον για 1 χρόνο της διανεμούσας εταιρείας. Εάν προέρχονται από την αλλοδαπή απαλλάσσονται υπό προϋποθέσεις. Σε κάθε άλλη περίπτωση φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό πρόσωπο μη κάτοικος υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 15%. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος φορολογούνται βάσει γενικών διατάξεων με 15%.
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι καταβολές τόκων σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ ή Ευρωπαϊκή Οδηγία
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Οι καταβολές δικαιωμάτων σε μη κατοίκους υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 15% εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή σύμφωνα με Ευρωπαϊκή Οδηγία
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 20% • Μειωμένοι συντελεστές : 10%



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΦΙΛΑΝΔΙΑΣ (FL) :

Βασικές εταιρικές μορφές άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας	• Private Limited Company (OY) • Public Limited Company (OYJ) • A General Partnership • A Limited Partnership • Sole Trade • Branches
Υποκείμενο του φόρου εταιρειών	• Το σύνολο νομικών προσώπων άσκησης επιχειρηματικής δράσης. • Οι προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.
Αντικείμενο του φόρου εταιρειών	• Για τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους το συνολικό παγκόσμιο εισόδημα • Για τις αλλοδαπές εταιρείες μη φορολογικούς κατοίκους το προερχόμενο από εγχώριες πηγές εισόδημα
Συντελεστής επιβολής του εταιρικού φόρου	• Συντελεστής επιβολής εταιρικού φόρου 26%. • Δεν προβλέπεται οποιαδήποτε άλλη συμπληρωματική φορολογική επιβάρυνση.
Φορολογική περίοδος και χρόνος καταβολής του φόρου	• Κατά κανόνα συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος • Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός 4 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και η τελική διευθέτηση γίνεται εντός 10 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου
Φορολογική αντιμετώπιση μερισμάτων	• Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος απαλλάσσονται της φορολογίας εφόσον προέρχονται : α) άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο β) από νομικό πρόσωπο κάτοικος χώρας Ε.Ε. ή συνεργαζόμενου κράτους • Όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο μη φορολογικό κάτοικο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 28,00% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι αλλοδαπό φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 28% εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκή Οδηγία. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο και προέρχονται από εισηγμένη εταιρεία φορολογείται βάσει γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων το 70% του ποσού. • Όταν δικαιούχος είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο και προέρχονται από μη εισηγμένη εταιρεία απαλλάσσονται της φορολογίας μέχρι και το ποσό των 90.000,00€ ετησίως ή εάν δεν ξεπερνούν σε αξία το 9% της ονομαστικής αξίας των μετοχών. Σε κάθε άλλη περίπτωση απαλλάσσεται το 30,00% των μερισμάτων και το υπόλοιπο 70% φορολογείται βάσει των γενικών διατάξεων. Ο συντελεστής διαμορφώνεται σε 19,6%
Φορολογική αντιμετώπιση τόκων	• Οι καταβολές τόκων δεν υπόκεινται σε καμία παρακράτηση φόρου.
Φορολογική αντιμετώπιση δικαιωμάτων	• Οι καταβολές δικαιωμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 28% εκτός ένα ορίζεται διαφορετικά από Σ.Α.Δ.Φ. ή Ευρωπαϊκής Οδηγίας.
Συντελεστές Φ.Π.Α	• Βασικός συντελεστής : 23% • Μειωμένοι συντελεστές 13% και 9%

Βιβλιογραφία.

Ελληνική βιβλιογραφία

- ✍ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές Σημειώσεις 2010», Εκδόσεις TaxAdvisors.
- ✍ Γεώργιος Κορομηλάς, «Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με τον Ν. 3842/Φ.Ε.Κ. 58/Α΄/23.4.2010», σημειώσεις σεμιναρίων, Οκτώβριος 2010
- ✍ Γεώργιος Παλαιοδήμος, «Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Μελέτη του ΙΣΤΑΜΕ, Δεκέμβριος 2006.
- ✍ Νιουριέλ Ρουμπινί & Στίβεν Μίμ, «Η οικονομία της κρίσης. Μαθήματα εκτάκτου ανάγκης για το μέλλον του χρήματος.», Εκδόσεις Πατάκη, Δεκέμβριος 2010

Ξένη βιβλιογραφία

- ✍ International Finance Corporation & PriceWaterHouseCoopers, «Paying Taxes 2010, The Global Picture», 2010.
- ✍ European Commission, «Monitoring tax revenues and tax reforms in EU member states 2010, the policy after crisis», 2010.
- ✍ International Monetary Fund, «Debt bias and other distortions: Crisis- Related issues in Tax Policy», June 12, 2009.
- ✍ European Commission – Taxation and custom union & Eurostat, «Taxation trends in the European Union», 2010 edition.
- ✍ CESifo Working Paper Series, Clemens Fuest & Bernd Huber, «The optimal taxation of dividends in a small economy», Working Paper 348, 2000.
- ✍ CESifo Working Paper Series, Thomas Hemmelgarn & Gaetan Nicodeme, «The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy», Working Paper 2932, 2010.
- ✍ Reuven S. Avi-Yonah, «The three goals of taxation», 2005.
- ✍ Lutz Hendricks, «Taxation and long - run growth», Arizona State University, 1996
- ✍ Dan Amiram & Mary Margaret Frank, «The Effects of the Taxation of Dividends on the Allocation of Foreign Portfolio Investment around the World», July 15, 2010.
- ✍ European Commission – Taxation and custom union, Thomas Hemmelgran & Gaetan Nicodème, Working Paper 20, 2010.

Αρθρογραφία

- ✍ Αθηνά Καλύβα (M.Sc, Ph.D), «Φορολογικός ανταγωνισμός και επιπτώσεις στη φορολογική πολιτική της Ε.Ε.».
- ✍ Γεώργιος Αγαπητός, « Η μείωση των φορολογικών συντελεστών είναι το μόνο σωσίβιο της κρίσης».
- ✍ Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, «Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων των άρθρων 2§4 και 101§§ 1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, Η εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα από το έτος 1919 μέχρι 31/12/2010», Περιοδικό Λογιστής, τεύχος 661, σελ. 1283, Σεπτέμβριος 2010.

Μελέτες – Έρευνες

- ✍ «Η Επίπτωση της Φορολογίας των Επιχειρήσεων στην Ανταγωνιστικότητα». Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Μελετών. κ. Βασίλης Πατσουράτης Αναπληρωτής Καθηγητής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών.
- ✍ Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών. «Μεταρρύθμιση Φορολογικού Συστήματος. Έκθεση – Προτάσεις», Δεκέμβριος 2009.
- ✍ Έκθεση της Επιτροπής Αναμόρφωσης του Ελληνικού Φορολογικού συστήματος (Επιτροπής κ. Γεωργακόπουλου), Μάρτιος 2002.

Δικτυακές τοποθεσίες

- ✍ www.dits.deloitte.com : Deloitte International Tax Source, ηλεκτρονική βάση δεδομένων όσον αφορά τα φορολογικά συστήματα χωρών.
- ✍ www.hm-treasury.gov.uk : The UK's economics & finance ministry
- ✍ www.english.bmf.gv.at : The Austrian Ministry of Finance
- ✍ www.minfin.fgov.be : The Belgium Ministry of Finance
- ✍ www.minfin.bg : The Bulgarian Ministry of Finance
- ✍ www.minefi.gouv.fr : The French Ministry of Finance
- ✍ www.legifrance.gouv.fr
- ✍ www.bundesregierung.de : The German Ministry of Finance
- ✍ www.steuerliches-info-center.de : German Tax information Centre
- ✍ www.fm.dk : The Denmark Ministry of Finance
- ✍ www.taxindenmark.com : The Denmark Ministry of Finance
- ✍ www.fin.ee : Estonian Ministry of Finance
- ✍ www.revenue.ie : Irish tax and Customs
- ✍ www.finance.gov.ie : The Irish Ministry of Finance

- ✍ www.meh.es : The Spanish Ministry of Treasury
- ✍ www.agenciatributaria.es : The Spanish Tax office
- ✍ www.dt.tesoro.it : The Italian Ministry of Finance
- ✍ www.invitalia.it
- ✍ www.mof.gov.cy : The Cyprus Ministry of Finance
- ✍ www.fm.gov.lv : The Latvia Ministry of Finance
- ✍ www.finmin.lt : Ministry of Finance of the Republic of Lithuania
- ✍ www.mf.public.lu : The Luxembourg Ministry of Finance
- ✍ www.finance.gov.mt : Ministry of Finance of Malta
- ✍ www.ird.gov.mt : Inland Revenue of Malta
- ✍ www.minfin.nl : Ministry of Finance of Netherlands
- ✍ www1.pm.gov.hu : The Hungarian Ministry of Finance
- ✍ www.mf.gov.pl : The Poland Ministry of Finance
- ✍ www.paiz.gov.p
- ✍ www.min-financas.pt : The Ministry of Finance and Public Administration of Portugal.
- ✍ www.portaldasfinancas.gov.pt
- ✍ www.mfinante.ro : The Ministry of Finance of Romania
- ✍ www.finance.gov.sk : The Ministry of Finance of the Slovak Republic
- ✍ www.durs.gov.si : Ministry of Finance Tax Administration of the Republic of Slovenia.
- ✍ www.sweden.gov.se : The Swedish Ministry of Finance.
- ✍ www.maliye.gov.tr : The Turkish Ministry of Finance
- ✍ www.mfcr.cz : Ministry of Finance of the Czech Republic
- ✍ www.vm.fi : The Finland Ministry of Finance
- ✍ www.taxrates.cc
- ✍ www.worldwide-tax.com
- ✍ www.eurocompanyformations.com

