



**Πάντειο Πανεπιστήμιο
Κοινωνικών & Πολιτικών Επιστημών**

**Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών
Οικονομικής & Περιφερειακής Ανάπτυξης**

**Η Φορολογία Εισοδήματος Νομικών
Προσώπων στην Ελλάδα.**

**Διεθνείς Συγκρίσεις και Εναρμόνιση με την
Ευρωπαϊκή Πολιτική**



**ΜΑΝΙΚΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
Α.Μ.: 0898M017**



Επιβλέπων Καθηγητής: Ν. ΤΑΤΣΟΣ

**Στη μνήμη του
Λευτέρη Λόκου**

Πρόλογος

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων αποτελεί σημαντικό στοιχείο του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας. Η σημασία του δε συνίσταται μόνο στα έσοδα, τα οποία προσπορίζει στον κρατικό προϋπολογισμό, αλλά και στις οικονομικές συνέπειες, τις οποίες συνεπάγεται η ύπαρξή του στο φορολογικό σύστημα.

Στόχος, λοιπόν, της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η σκιαγράφηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως καταδεικνύεται μέσα από τη θεωρία, η μελέτη της πρακτικής εφαρμογής του φόρου, όπως επιβάλλεται μέσα από το φορολογικό σύστημα διαφόρων χωρών, κυρίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και η παρακολούθηση της τάσης η οποία διαμορφώνεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, όσον αφορά σε θέματα εναρμόνισης του φόρου. Αναλυτικότερα, η διπλωματική εργασία διαρθρώνονται σε τρία μέρη:

Στο πρώτο μέρος γίνεται εννοιολογικός προσδιορισμός βασικών εννοιών και παρουσιάζονται, με τρόπο σύντομο, ορισμένες από τις θεωρητικές σκέψεις, οι οποίες κατά καιρούς έχουν διατυπωθεί και αφορούν στη φορολογία των επιχειρήσεων. Το θεωρητικό υπόβαθρο είναι αναγκαίο προκειμένου να γίνει κατανοητό το πώς η σκέψη και η συζήτηση για τη φορολογία των επιχειρήσεων ωρίμασε και μετουσιώθηκε σε πράξη.

Το δεύτερο μέρος έρχεται να καλύψει αυτή ακριβώς την παράμετρο. Δηλαδή, τον τρόπο με τον οποίο επιβάλλεται στην πράξη ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων. Στα πρώτα κεφάλαια του δεύτερου μέρους αναλύονται τα βασικά χαρακτηριστικά του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής, η φορολογική βάση, αλλά και πρόσθετα χαρακτηριστικά, τα οποία σχετίζονται με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τόσο υπό το πρίσμα της θεωρίας, όσο και εμπειρικά. Τα παραπάνω στοιχεία είναι απαραίτητο να τα γνωρίζει ο αναγνώστης προκειμένου να κατανοήσει τον τρόπο με τον οποίο συνδέεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και πως μέσα από την ενοποίηση των δύο αυτών φόρων, εξάγονται τα διαφορετικά συστήματα. Έτσι, στο πέμπτο κεφάλαιο του

δεύτερου μέρους παρουσιάζονται, κατά τρόπο συγκριτικό, τα διαφορετικά συστήματα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος της διπλωματικής εργασίας, παρουσιάζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα. Ωστόσο, ενδιαφέρον δεν παρουσιάζει τόσο η στατική άποψη του θέματος, όσο οι τάσεις και η δυναμική που δημιουργούνται μέσα από τις πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις εξελίξεις στην παγκόσμια οικονομία. Έτσι, αφού παρουσιαστεί η πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες – μέλη, στη συνέχεια εξετάζονται οι ενδεχόμενες επιπτώσεις αυτής σε διαφορετικούς τομείς της ελληνικής οικονομίας. Στο τελικό κεφάλαιο της εργασίας συνοψίζονται τα κυριότερα σημεία.

Ολοκληρώνοντας τα προλεγόμενα, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερος τον καθηγητή Νίκο Τάτσο, τόσο για την καθοδήγηση την οποία μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, όσο και για την υπομονή και την κατανόηση την οποία έδειξε.

Αθήνα, Ιανουάριος 2002

Μανίκα Βασιλική

Πίνακας Περιεχομένων

	σελίδα
Πρόλογος	3
Πίνακας Περιεχομένων	5
Πίνακες	7
Διαγράμματα	8
Σχηματικές Παραστάσεις	8
Παραρτήματα	9
Πίνακας Συντομογραφιών	9
Εισαγωγή - Ιστορική αναδρομή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	11
 Μέρος Ι	
Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	
-Θεωρητικό πλαίσιο-	15
Εννοιολογικοί προσδιορισμοί	
 Κεφάλαιο 1	
Η δικαιολογητική βάση φορολόγησης του εισοδήματος των εταιρειών	17
1.1 Η θεωρία του ανταλλάγματος	18
1.2 Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας	21
1.3 Η θεωρία της κατανάλωσης	22
1.4 Η θεωρία της παραγωγής	23
1.5 Η θεωρία του ελέγχου	24
1.6 Η πραγματιστική θεωρία	25
1.7 Λόγοι κατάργησης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	26
 Μέρος ΙΙ	
Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	
-Γενικά χαρακτηριστικά του φόρου -	
 Κεφάλαιο 2	
Η φορολογική βάση	31
2.1 Αποσβέσεις	32
2.2 Αποθέματα	37
2.2.1 Μέθοδοι αποτιμήσεων των αποθεμάτων	38
2.3 Μεταφορά ζημιών	40
2.4 Αντιδράσεις των επιχειρήσεων	41
2.4.1 Μετακύλιση	41
2.4.2 Φοροαποφυγή	45
2.4.3 Φοροδιαφυγή	46
2.5 Διπλή φορολογία εισοδήματος	48
2.6 Εναλλακτικοί τρόποι (βάση) υπολογισμού του φόρου	52
2.6.1 Φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης (home-state taxation)	52
2.6.2 Κοινή (ενισχυμένη) φορολογική βάση [common (consolidated) tax base]	53
2.6.3 Ο ευρωπαϊκός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	54
2.6.4 Μια κοινή αναγκαστικού χαρακτήρα «εναρμονισμένη φορολογική βάση (a single compulsory “harmonized tax base”)	54
2.7 Σύγκριση των εναλλακτικών τρόπων (βάσεων) υπολογισμού του φόρου	55
 Κεφάλαιο 3	
Ο φορολογικός συντελεστής	56
3.1 Αναλογικός και προοδευτικός συντελεστής	56

3.2 Σύγκριση φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων	58
3.3 Μοντέλο επιλογής οργανωτικής μορφής μιας εταιρείας	61
3.3.1 Η περίπτωση της Ελλάδας	65
3.4 Διεθνής εμπειρία	66
3.4.1 Αποτελεσματικοί φορολογικοί συντελεστές (effective tax rates) στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης	72
Παράρτημα 1: Έννοιες και διακρίσεις της εταιρείας	76
Κεφάλαιο 4	
Η ενοποίηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων – Συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	78
4.1 Το κλασσικό σύστημα	79
4.2 Το πλήρες ενοποιημένο σύστημα	80
4.3 Το σύστημα της πίστωσης	81
4.4 Το σύστημα των δύο συντελεστών	82
4.4.1 Το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων	82
4.5 Αξιολόγηση και επιλογή συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	85
4.5.1 Παράγοντες επιλογής συστήματος φορολόγησης	85
4.5.2 Αξιολόγηση συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	87
Μέρος III	
Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	
-Η περίπτωση της Ελλάδας, Εναρμόνιση και επιπτώσεις-	
Κεφάλαιο 5	
Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα	97
5.1 Συνοπτική παρουσίαση	97
5.2 Διαδικασία προσδιορισμού του φόρου	98
5.3 Πρόσθετα χαρακτηριστικά	102
5.4 Διαχρονική εξέλιξη του φόρου	103
Παράρτημα : Το νομικό πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα	110
Κεφάλαιο 6	
Η εναρμόνιση στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων	116
6.1 Η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης	116
6.2 Ο στόχος	116
6.3 Ιστορική αναδρομή	118
6.4 Η ανάγκη εναρμόνισης μετά τη νομισματική ένωση	125
6.5 Η πρόταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης: το πιστωτικό σύστημα	126
6.6 Επιπτώσεις	128
6.6.1 Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία	128
6.6.2 Επιπτώσεις στον κρατικό προϋπολογισμό	128
6.6.3 Επιπτώσεις στο ελληνικό φορολογικό σύστημα	130
6.6.4 Επιπτώσεις στην επιχείρηση και στους μετόχους	131
6.6.5 Επιπτώσεις από τον ευρωπαϊκό και διεθνή φορολογικό ανταγωνισμό	132
6.7 Συμπεράσματα	134
Κεφάλαιο 7	
Γενικά συμπεράσματα – Άξονες πολιτικής	137
Βιβλιογραφία	

Πίνακες

	σελίδα
Πίνακας 2.1: Σύγκριση τριών μεθόδων απόσβεσης του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και των λοιπών παγίων στοιχείων εταιρείας	35
Πίνακας 2.2: Μέθοδος προσδιορισμού των αποσβέσεων σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ	37
Πίνακας 2.3: Μέθοδοι αξιολόγησης αποθεμάτων σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ	40
Πίνακας 2.4: Μεταφορά των ζημιών τα επόμενα και τα προηγούμενα έτη, σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ	41
Πίνακας 3.1: Συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων σε επιλεγμένες χώρες, 2000	60
Πίνακας 3.2: Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομοθετημένοι συντελεστές στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2001	71
Πίνακας 3.3: Οριακοί συντελεστές φόρου καθαρού πλούτου στην κατοχή μετοχών (% σε επίπεδο μετόχων), 1999	71
Πίνακας 3.4: Αποτελεσματικοί φορολογικοί συντελεστές στις χώρες - μέλη	73
Πίνακας 4.1: Τα συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες του ΟΟΣΑ βάσει του βαθμού ενοποίησης	84
Πίνακας 4.2: Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	89
Πίνακας 4.3: Σύγκριση διαφόρων συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (σταθερά φορολογικά έσοδα)	93
Πίνακας 4.4: Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου (μικρό μέρισμα – low payout)	94
Πίνακας 4.5: Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου (υψηλό μέρισμα – high payout)	94
Πίνακας 4.6: Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου (υψηλότεροι συντελεστές φορολόγησης, μικρό μέρισμα – low payout)	95
Πίνακας 4.7: Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου (υψηλότεροι συντελεστές φορολόγησης, υψηλό μέρισμα – high payout)	95
Πίνακας 5.1: Ποσοστιαία διάρθρωση άμεσων φόρων στην Ελλάδα, 1980, 1990-2000	105
Πίνακας 5.2: Διαχρονική εξέλιξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα, 1980-2000	106

Πίνακας 6.1: Έσοδα ανά κατηγορία φόρου ως ποσοστό στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ, 1998	118
Πίνακας 6.2: Έσοδα ανά κατηγορία φόρου ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ, 1998	130

Διαγράμματα

	σελίδα
Διάγραμμα 2.1: Ετήσια απόσβεση με διαφορετικές μεθόδους απόσβεσης	34
Διάγραμμα 2.2: Συμμετοχή (μερίδιο) φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων στα διανεμόμενα κέρδη	51
Διάγραμμα 3.1: Νομοθετημένος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2001	69
Διάγραμμα 3.2: Νομοθετημένος και αποτελεσματικός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέσος όρος 90-96	74
Διάγραμμα 5.1: Διαχρονική εξέλιξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως προς βασικά μεγέθη	107
Διάγραμμα 5.2: Ποσοστιαία διάρθρωση φόρου εισοδήματος ως προς το σύνολο των άμεσων φόρων	108
Διάγραμμα 5.3: Διαχρονική εξέλιξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως προς το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων	109

Σχηματικές Παραστάσεις

	σελίδα
Σχηματική Παράσταση 2.1: Μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων	38
Σχηματική Παράσταση Π.3.1: Βασικές διακρίσεις εταιρειών	77
Σχηματική Παράσταση 4.1: Συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	83
Σχηματική Παράσταση 5.1: Διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα	100
Σχηματική Παράσταση 5.2: Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος ανωνύμων εταιρειών όταν υπάρχουν προκαταβλητέοι και παρακρατηθέντες φόροι στην Ελλάδα	101
Σχηματική παράσταση 7.1: Οικονομικοί και άλλοι παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν το ΦΕΝΠ	139

Παραρτήματα

	σελίδα
Κεφαλαίου 3: Έννοιες και διακρίσεις της εταιρείας	76
Κεφαλαίου 5: Το νομικό πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα	110

Πίνακας Συντομεύσεων

ΑΕ:	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΕΠ:	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΕΕ:	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
ΕΠΕ:	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΗΠΑ:	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
κ.λπ.:	Και λοιπά
κ.ο.κ.:	Και ούτω καθεξής
μτφ:	Μετάφραση
ΝΔ:	Νομοθετικό Διάταγμα
ΟΕ:	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΟΝΕ:	Οικονομική και Νομισματική Ένωση
ΟΟΣΑ:	Οργανισμός Οικονομικής Ανάπτυξης και Συνεργασίας
ΠΟΕ:	Παρελθόντων Οικονομικών Ετών (φόροι)
ΦΕΝΠ	Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
ΦΕΦΠ	Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
ΦΠΑ:	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
D.G.:	Directorate General
DDB:	Double declining balances method
FIFO:	First in first out
LIFO:	Last in first out
SOFTY:	Sum of the years' digits method
E.C.:	European Commission
EEC:	European Economic Community

“do ut des” ή “facio ut facias”
μτφ.: «δίνω για να δώσεις» ή “
πράττω για να πράξεις», ρωμαϊκό ρητό

Εισαγωγή - Ιστορική αναδρομή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Φόρος στο εισόδημα επεβλήθη για πρώτη φορά στα τέλη του 17^{ου} αιώνα. Αρκετά αργότερα, κατά τη διάρκεια του πρώτου παγκοσμίου πολέμου οι άνθρωποι άρχισαν να διαφοροποιούν τη θέση τους σε σχέση με την επιχείρηση. Ήδη στην Αγγλία από το 1915 έως το 1924 και από το 1937 έως σήμερα επιβάλλονται ξεχωριστοί φόροι στις επιχειρήσεις. Παρ' όλα αυτά η ερώτηση σχετικά με το αν η επιχείρηση είναι μια ξεχωριστή οντότητα από τον ιδιοκτήτη της ενυπάρχει εδώ και αιώνες σε θεωρίες λογιστικής και οικονομικών. Ιταλοί λογιστές είχαν προτιμήσει ήδη από τον 13^ο αιώνα να διαχωρίσουν την επιχείρηση από τους ιδιοκτήτες, έτσι ώστε οι τελευταίοι να μπορούν να δουν περισσότερο ξεκάθαρα την πορεία της επιχείρησης. Κατά συνέπεια δημιουργήθηκαν οι ισολογισμοί, οι οποίοι απεικονίζουν τα ποσά επανομαζόμενα ως «κεφάλαια» της επιχείρησης. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι από τις πρώτες μορφές ανωνύμων εταιρειών θεωρούνται οι ιταλικές τράπεζες του μεσαίωνα και ιδίως η τράπεζα του Αγίου Γεωργίου στη Γένοβα (1407). Όμως, η ανώνυμη εταιρεία ουσιαστικά εξελίχθηκε από οργανισμούς, οι οποίοι ιδρύθηκαν για την εκμετάλλευση αποικιών. Έτσι, ο παλαιότερος από αυτούς, ο οποίος θα μπορούσε κάλλιστα να θεωρηθεί ως η πρώτη ανώνυμη εταιρεία είναι η ολλανδική εταιρεία των ανατολικών Ινδιών (1602). Κατά την αναφερόμενη περίοδο οι εταιρείες υπάγονταν σε κρατική εποπτεία και είχαν περισσότερο χαρακτήρα δημοσίου δικαίου. Η πολιτική πράξη και τα κυριαρχικά δικαιώματα παραχωρούνταν με κρατικό έγγραφο το octroi, γι' αυτό και η περίοδος αυτή χαρακτηρίζεται ως περίοδος του συστήματος octroi. Γρήγορα η νέα εταιρική αυτή μορφή εξαπλώθηκε κατά τον 18^ο αιώνα και σε άλλες οικονομικές δραστηριότητες τόσο εμπορικές, όσο και βιομηχανικές. Ως θεσμός του ιδιωτικού δικαίου διαμορφώθηκε για πρώτη φορά στη Γαλλία και συμπίπτει με την περίοδο των μεγάλων εφευρέσεων (19^ο αιώνα).

Η ανώνυμη εταιρεία με τη σημερινή της μορφή διαμορφώθηκε επίσης στη Γαλλία. Ο γαλλικός εμπορικός κώδικας του 1807 κατήργησε το σύστημα octroi και εξάρτησε την ίδρυση της εταιρείας από προηγούμενη έγκριση του καταστατικού και άδεια της διοικήσεως (διοικητικό σύστημα). Το γαλλικό πρότυπο ακολούθησαν οι νομοθεσίες των περισσότερων χωρών¹. Παρ' όλα αυτά με την οικονομική ανάπτυξη

¹ Η Ελλάδα αποτέλεσε μια από τις χώρες που υιοθέτησαν τον γαλλικό εμπορικό κώδικα.

και τον οικονομικό φιλελευθερισμό, ο οποίος λάμβανε χώρα εκείνη την περίοδο, το διοικητικό σύστημα παραμερίστηκε και αντικαταστάθηκε από το κανονιστικό. Δηλαδή, για την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρείας αρκούσε η πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων που απαιτούσε ο νόμος. Τη νομιμότητα της ίδρυσης ελέγχει συνήθως η δικαστική αρχή.

Έτσι, ο 19^{ος} αιώνας υπήρξε ένας αιώνας όπου δημιουργήθηκε πλήθος νόμων, οι οποίοι αφορούν στην επιχείρηση και στη σχέση της με τους ιδιοκτήτες – μετόχους. Έγινε ξεκάθαρο πλέον ότι οι ιδιοκτήτες δεν είναι υπεύθυνοι για τα χρέη της επιχείρησης. Αντιθέτως, έχουν τη δικαιοδοσία να προβούν σε μήνυση προς αυτήν, όπως μπορεί άλλωστε να συμβεί και το αντίθετο. Οι οικονομολόγοι, λοιπόν, επέκτειναν το διαχωρισμό της επιχείρησης από τον ιδιοκτήτη.

Οι μεταβολές που σημειώθηκαν στις αρχές του αιώνα όσον αφορά στον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων και των ιδιοκτητών, κατά μεγάλο μέρος οφειλόταν στις αυξημένες ανάγκες για χρηματοδότηση των πολεμικών επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, το Υπουργείο Οικονομικών στην Αγγλία, προκειμένου να χρηματοδοτήσει μέρος του αμυντικού εξοπλισμού της χώρας, ο οποίος την επιβάρυνε με πολύ σημαντικό κόστος, επέβαλε ένα νέο φόρο στα κέρδη των επιχειρήσεων.

Το σημαντικό αυτό βήμα για το διαχωρισμό της επιχείρησης από τον ιδιοκτήτη, ακολούθησαν κατά τη διάρκεια του Δεύτερου Παγκοσμίου Πολέμου οι κεφαλαιουχικές ελαφρύνσεις για όλες τις επιχειρήσεις, οι οποίες αφορούσαν διάφορες φορολογικές απαλλαγές και ελαφρύνσεις με στόχο την ενθάρρυνση των επενδύσεων, ρυθμίζοντας ή μειώνοντας μόνιμα φόρους για εκείνες τις επιχειρήσεις, οι οποίες θα χρησιμοποιούσαν κεφαλαιουχικό εξοπλισμό. Ακόμη πιο γενναιόδωρες ήταν οι ελαφρύνσεις για τις επιχειρήσεις εκείνες, οι οποίες θα εγκαθίσταντο σε αναπτυξιακές ζώνες.

Στα μέσα της δεκαετίας του '60 εμφανίστηκε ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων, ο οποίος ήρθε να αντικαταστήσει σε αρκετές περιπτώσεις το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων και το φόρο στα κέρδη των επιχειρήσεων. Η διαχωριστική γραμμή μεταξύ των επιχειρήσεων που πληρώνουν φόρο εταιρειών και αυτών που δεν πληρώνουν παραμένει η ίδια, όπως και στο φόρο στα κέρδη. Αυτό σημαίνει ότι οι λιανέμποροι και οι προσωπικές εταιρείες δεν πληρώνουν φόρο εταιρειών, αλλά τα κέρδη προστίθενται στα υπόλοιπα εισοδήματα και φορολογούνται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, ο φόρος

εταιρειών επιβάλλεται στις επιχειρήσεις, όπου ο ιδιοκτήτης δεν έχει την πλήρη εξουσία σε αυτή, αλλά πρόκειται για μια σχέση απρόσωπη ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο της εταιρείας και στον ιδιοκτήτη. Αυτή κατά βάση υπήρξε η πρώτη διάσταση για τη διάκριση και ύπαρξη του φόρου. Ουσιαστικά, γίνεται πλέον δεκτό ότι οι επιχειρήσεις αποτελούν αυτοτελείς φορολογούμενες μονάδες. Έτσι, στην περίπτωση αυτή το σύνολο των κερδών της εταιρείας φορολογείται με έναν ιδιαίτερο συντελεστή, συνήθως αναλογικό, ενώ τα κέρδη, τα οποία διανέμονται φορολογούνται στη συνέχεια με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων².

² Κρίθηκε σκόπιμο να μην γίνει εκτενής αναφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στην εισαγωγή, αφού θα ακολουθήσει αναλυτική παρουσίαση του φόρου στα κεφάλαια που έπονται.

ΜΕΡΟΣ Ι
Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

- Θεωρητικό Πλαίσιο -

Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί

Κρίνεται σκόπιμο, πριν την ανάπτυξη της διπλωματικής εργασίας, να αναλυθούν οι παρακάτω βασικές έννοιες, η αποσαφήνιση των οποίων θα διευκολύνει την κατανόηση του κειμένου.

Φορολογική βάση (tax base): αποτελεί το μέγεθος βάσει του οποίου υπολογίζεται ένας φόρος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε οικονομικό ή μη γνώρισμα των φορέων.

Φορολογούμενη μονάδα (tax unit): αποτελεί το πρόσωπο, το οποίο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει στο κράτος το φόρο. Φορολογούμενες μονάδες είναι τόσο τα φυσικά πρόσωπα, όσο και τα νομικά, αν και αμφισβητείται το αν θα έπρεπε να φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα ως αυτοτελείς φορολογούμενες μονάδες. Όμως, οι θεωρίες, οι οποίες αναπτύσσουν τη λογική επιβολής ή κατάργησης ενός φόρου στο εισόδημα των επιχειρήσεων αναφέρονται στο πρώτο κεφάλαιο.

Μέσος φορολογικός συντελεστής (average tax rate): αποτελεί το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος διαιρούμενος με τη φορολογική βάση. Ο φορολογικός

συντελεστής που ορίζει ο νόμος μπορεί να είναι διαφορετικός από το φορολογικό συντελεστή που τελικά επιβαρύνεται η φορολογούμενη μονάδα (effective tax rate – αποτελεσματικός φορολογικός συντελεστής) και αυτό οφείλεται σε πολλούς λόγους μερικοί από τους οποίους είναι η φοροδιαφυγή, η αποφυγή και η μετακύλιση του φόρου.

Διπλή φορολόγηση εισοδήματος (double income taxation): Η φορολόγηση σε πρώτη φάση των εσόδων της επιχείρησης και στην συνέχεια σε δεύτερη φάση, η φορολόγηση του μερισματικού εισοδήματος των μετόχων.

Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (corporation tax): Άμεσος φόρος που επιβάλλει το κράτος στα κέρδη, τα οποία προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Φόρος κερδών (profits tax): Αποκαλείται κατ' αυτόν τον τρόπο κάθε φόρος που επιβάλλεται στα

καθαρά κέρδη μιας επιχείρησης. Παράδειγμα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, μια έκτατη εισφορά επί των κερδών της εταιρείας κ.λπ.

Φόρος κεφαλαίου (*capital tax*):

Φόρος φυσικών ή νομικών προσώπων,

ο οποίος βασίζεται στην αξία του κεφαλαίου που κατέχουν ιδιοκτησιακά.

Κεφάλαιο 1

Η δικαιολογητική βάση φορολόγησης του εισοδήματος των εταιρειών

Όπως παρατηρείται, σχεδόν σε κάθε χώρα υφίσταται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, με τον ένα ή τον άλλο τρόπο. Επομένως, για να υπάρχει ένας τέτοιος φόρος σημαίνει ότι είτε υπάρχουν πράγματι κάποιοι σημαντικοί λόγοι φορολόγησης των επιχειρήσεων, είτε ότι στην πραγματικότητα δεν υπάρχει ιδανικό φορολογικό σύστημα. Πάντως, εφόσον πράγματι φορολογούνται οι επιχειρήσεις για οποιοδήποτε λόγο, και εφόσον όλες οι μεταρρυθμίσεις στην πολιτική περιλαμβάνουν κόστη μετάβασης, τα οποία συχνά είναι πολύ υψηλά, τότε υπάρχει μια δικαιολογητική βάση για τη διατήρηση του φόρου. Είναι γεγονός ότι η τροποποίησή τους ή η κατάργησή τους θα πρέπει να στηρίζεται σε σημαντικούς λόγους μιας και η οποιαδήποτε μεταρρύθμισή τους συνεπάγεται υψηλό κόστος. Αρκετοί όμως, είναι εκείνοι οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι παλαιοί φόροι δεν είναι αναγκαίο να είναι και «καλοί φόροι».

Ωστόσο, θα πρέπει να εισαχθεί ο εταιρικός φόρος ή όχι σε ένα φορολογικό σύστημα στο οποίο δεν υπάρχει ήδη;¹ Σε ορισμένες υπανάπτυκτες χώρες ακολουθείται η τακτική του να υποβάλλεται το εισόδημα των επιχειρήσεων στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Θέτοντας, παρ' όλα αυτά, τον προβληματισμό από την αντίθετη πλευρά τίθεται το εξής ερώτημα. Ποια θα ήταν τα αποτελέσματα από την αφαίρεση του φόρου από το φορολογικό σύστημα; Πιθανώς, τα οφέλη από μια τέτοια πράξη θα μοιράζονταν στις εισοδηματικές τάξεις όμως τουλάχιστον αρχικά οι μέτοχοι των εταιρειών θα καρπώνονταν απροσδόκητα κέρδη, τα οποία πολύ πιθανό να φοροδιέφευγαν.

¹ Η ερώτηση αυτή διαφέρει από την ερώτηση για το αν θα πρέπει να καταργηθεί ο συγκεκριμένος φόρος που ενυπήρχε επί σειρά δεκαετιών. Η δεύτερη ερώτηση αφορά κατά κύριο λόγο την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος και τους στόχους τους οποίους θέτει, ενώ δεν έχει να κάνει τόσο με την φορολόγηση ή μη των επιχειρήσεων.

Επιπρόσθετα, η άποψη αυτή μπορεί να είχε βάση στο παρελθόν όπου οι επιχειρήσεις ήταν ατομικές (οικογενειακές) με περιορισμένη δραστηριότητα. Πλέον, το σκηνικό έχει αλλάξει και η παρουσία πολυεθνικών επιχειρήσεων και ομίλων εταιρειών είναι κοινός τόπος. Σημαντικό στοιχείο αυτών είναι ο διαχωρισμός, στην πλειοψηφία, των ιδιοκτητών από τους διευθύνοντες της εταιρείας οι απόψεις των οποίων και οι στόχοι δίστανται πολλές φορές. Το γεγονός ότι μπορεί οι ίδιοι οι μέτοχοι να μην γνωρίζουν με ακρίβεια τη δραστηριότητα της επιχείρησης ή να μην τους ενδιαφέρει να μάθουν για αυτή, μιας και είναι σύνηθες το φαινόμενο καθημερινά να αλλάζουν πολλά χέρια οι μετοχές. Το τελευταίο οδηγεί στη γενικότερη διαπίστωση ότι το μέγεθος της εταιρείας μπορεί να είναι τόσο μεγάλο που ο αριθμός των μετόχων να ανέρχεται σε χιλιάδες και καθημερινά να μεταβάλλεται μιας και οι μετοχές μπορεί να αλλάζουν καθημερινά χέρια όταν αυτές είναι ανώνυμες. Έτσι η δυσκολία να βρεθούν οι μέτοχοι και να φορολογηθούν είναι αρκετά αυξημένη.

Φαίνεται λοιπόν να υπάρχουν αρκετοί λόγοι που καθιστούν αναγκαία τη θέσπιση ενός ξεχωριστού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Αρκετοί θεωρητικοί προσπάθησαν να στηρίξουν αυτήν την άποψη και κατέληξαν σε θεωρίες μερικές από τις οποίες αναφέρονται συνοπτικά στη συνέχεια. Θα πρέπει ωστόσο να αναφερθεί ότι η δημοσιονομική σκέψη έχει χαρακτήρα οικονομικό, αλλά ταυτόχρονα και κοινωνικό. Επειδή όμως σκοπός την εργασίας είναι καθαρά οικονομικός η μελέτη θα περιοριστεί στο μεγαλύτερο μέρος κυρίως σε οικονομικά ζητήματα.

1.1 Η θεωρία του ανταλλάγματος

Η θεωρία του ανταλλάγματος στηρίζεται στις εξής δύο βασικές αρχές περί δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους:

α) ίση φορολογική μεταχείριση για όσους απολαμβάνουν ίσο όφελος από τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προσφέρει το κράτος (οριζόντια φορολογική ισότητα) και

β) διαφορετική φορολογική μεταχείριση για όσους απολαμβάνουν διαφορετικό όφελος από τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προσφέρει το κράτος (κάθετη φορολογική ισότητα).

Οι παραπάνω αρχές και γενικότερα η θεωρία του ανταλλάγματος στηρίζεται στη γενικότερη αρχή βάσει της οποίας λειτουργεί μια ελεύθερη αγορά και η οποία δέχεται ότι η παροχή κάθε αγαθού ή υπηρεσίας προϋποθέτει την καταβολή ανάλογης αντιπαροχής (Καράγιωργας, σελ 252).

Ο Dupuyonode (Morselli E., 1964) με την έννοια που απέδωσε στο φόρο κατέστησε περισσότερο ευκρινή την έννοια του ανταλλάγματος. Συγκεκριμένα θεωρεί ότι «φόρος είναι το μέρος, το οποίο ο καθένας συνεισφέρει στο Δημόσιο Ταμείο, για να εξασφαλισθεί η ειρηνική απόλαυση των αγαθών και ο σεβασμός του ατόμου». Επίσης, ο MacCulloch (Morselli E., 1964) παραδέχεται ότι «οι παρεχόμενες υπηρεσίες από τους διάφορους αξιωματούχους και λειτουργούς ... συνιστούν μια πλήρη και αντισταθμιστική αντιπαροχή για τις δαπάνες τούτων» και προσθέτει μια νέα ορολογία για την εποχή, εκείνη της «εξίσωσης των παροχών και αντιπαροχών. Ο ίδιος μάλιστα υποστηρίζει ότι όλοι οι φόροι, όταν έχουν δικαίως διευθετηθεί και ρυθμιστεί και δεν ωθούν σε τυχόν υπερβολές, προσδιορίζουν και προάγουν σε επαύξηση του βιοπορισμού και της οικονομίας, μεταβάλλονται δε συνήθως σε αιτία αυξήσεως της παραγωγής... διότι ο φόρος είναι μεν θυσία, πλην όμως με την έννοια αυτή παρομοιάζεται με το σπόρο στο έδαφος ή με τον άνθρακα που καταναλώνεται για να θερμάνει ένα καμίνι για την κίνηση, ή με το φαγητό που χρησιμοποιείται για να θρέψει τον άνθρωπο».

Ο Bastiat² καθώς και ο θεωρητικός κοινωνιολόγος Proudhon³ αναφέρονται στη σχέση κράτους – πολίτη. Ο πρώτος προβάλλει ότι η σχέση ανταλλαγής υπηρεσιών βρίσκεται εκτός των άλλων και στις αναγκαστικές εισφορές και φόρους. Πιο συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι «οι δημόσιοι λειτουργοί και αξιωματούχοι εργάζονται προς ικανοποίηση των αναγκών των φορολογουμένων. Οι φορολογούμενοι εργάζονται για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες δημοσίων λειτουργιών ... οι ουσιαστικές θεωρητικές βάσεις της ανταλλαγής παραμένουν πάντοτε άθικτες». Ο δεύτερος με τη σειρά του υποστηρίζει ότι: «ο φόρος είναι ένα ανάλλαγμα και μια αναλογία, την οποία ο κάθε πολίτης οφείλει να πληρώσει για τις δαπάνες των δημοσίων

² *Les Harmonies Economiques*, 1849, p. 145.

³ «Η φορολογία συμφώνως προς το Νέον Δίκαιον», στο *Βιβλιοθήκη του Οικονομολόγου*, σελ. 413-480.

υπηρεσιών... Το κράτος μολονότι πωλεί τις υπηρεσίες του όσο του κοστίζουν και μάλιστα χωρίς κανένα κέρδος... οφείλουν δε οι υπηρεσίες αυτές να αναπαράγουν και να αντισταθμίζουν ωφελιμότητα».

Προσαρμόζοντας τα προλεγόμενα στη σημερινή εποχή, μια εταιρεία, επωφελείται από ειδικά προνόμια και απολαμβάνει ειδικά οφέλη, ενώ από την άλλη δημιουργεί εξωτερικές οικονομίες. Συγκεκριμένοι τύποι εταιρειών (π.χ. Α.Ε.) παρέχουν τη δυνατότητα συγκέντρωσης κεφαλαίων, τα οποία επιτρέπουν την αποκόμιση μεγαλύτερων κερδών. Τα κέρδη αυτά αντανακλούν το όφελος που έχει η επιχείρηση από τη λειτουργία της. Βάσει της θεωρίας το όφελος το οποίο αποκομίζει η επιχείρηση διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

1. το γενικό όφελος (general benefit) και
2. το ειδικό όφελος (special benefit)

Όσον αφορά στην πρώτη κατηγορία, η κυβέρνηση παρέχει ένα νομικό και θεσμικό πλαίσιο στο οποίο κινείται η αγορά, χρηματοδοτεί την εκπαίδευση του εργατικού δυναμικού, ενεργεί προς την κατεύθυνση απόκτησης και διατήρησης ενός υψηλού και σταθερού οικονομικού περιβάλλοντος κ.ο.κ. (γενικό όφελος). Οι δημόσιες δαπάνες όπως για παράδειγμα οι υποδομές (δρόμοι, δίκτυα επικοινωνιών κ.λπ.) και η εκπαίδευση αυξάνουν την παραγωγικότητα και επομένως την κερδοφορία των επιχειρήσεων. Επομένως, η δικαιολογητική βάση για την επιβολή φόρου εισοδήματος επιχειρήσεων ως ανταποδοτικού φόρου ή ενός φόρου που ο χρήστης θα πληρώνει την τιμή που θα καλύπτει το κόστος της υπηρεσίας, βρίσκεται στην αποτροπή των επιχειρήσεων από το να χρησιμοποιούν παραπάνω από το επιτρεπτό των δημοσίων υπηρεσιών και αγαθών (υπέρμετρη χρήση των δημοσίων αγαθών εις βάρος των υπολοίπων πολιτών).

Επιπλέον, σύμφωνα με αρκετούς θεωρητικούς ο καλύτερος φόρος για τις επιχειρήσεις είναι αυτός, ο οποίος συναρτάται με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που τις ωφελούν (ειδικό όφελος). Παρ' όλα αυτά, κάποιες φορές είναι δύσκολο για την κυβέρνηση να επιβάλει ειδικούς φόρους. Ο Musgrave (1976, σελ. 294) συνεχίζοντας τη σκέψη αυτή σημειώνει ότι η επιβολή ενός φόρου στο εισόδημα των επιχειρήσεων κρίνεται αναγκαία ιδιαίτερα στην περίπτωση που η λειτουργία των επιχειρήσεων συνεπάγεται κοινωνικό κόστος (social cost). Το κοινωνικό κόστος κατά γενική ομολογία αντανακλά το εξωτερικό κόστος που επιβάλλεται από τη λειτουργία των

επιχειρήσεων στην κοινωνία, όπως για παράδειγμα η μόλυνση του νερού και του αέρα, ο θόρυβος κ.λπ..

1.2 Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας στηρίζεται στην άποψη ότι η κατανομή του φορολογικού βάρους είναι δίκαιη όταν ισχύουν οι παρακάτω δύο βασικές αρχές:

α) ίση φορολογική επιβάρυνση για όσους διαθέτουν ίση φοροδοτική ικανότητα (οριζόντια φορολογική ισότητα) και

β) διαφορετική φορολογική επιβάρυνση για όσους διαθέτουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα (κάθετη φορολογική ισότητα).

Οι δύο αυτές βασικές αρχές ανταποκρίνονται στην αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, ενώ η εφαρμογή τους είναι περισσότερο εφικτή σε σχέση με τη θεωρία του ανταλλάγματος και αυτό γιατί παρέχεται η δυνατότητα δημιουργίας δεικτών φοροδοτικής ικανότητας. «Η λειτουργία του κράτους στρέφεται στο να δώσει στο Έθνος ανωτέρα δύναμη και ισχύ, επί πλέον δε και να ουσιαστικοποιήσει και να απονείμει μεταξύ των κοινωνικών τάξεων τη μεγαλύτερη δικαιοσύνη» (Pigou, 1870)⁴. Έτσι, οι γενικά παραδεκτοί δείκτες μέτρησης της φοροδοτικής ικανότητας είναι τρεις: η περιουσία, το εισόδημα και η κατανάλωση.

Η επιχείρηση, λοιπόν, χαρακτηρίζεται από την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας. Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι η επιχείρηση από νομικής πλευράς αποτελεί πράγματι μια ξεχωριστή οργανική μονάδα, η οποία διαφορίζεται από τους ιδιοκτήτες και επομένως η επιβολή φόρου ιδιαίτερα στο καθαρό εισόδημα (μετά την διανομή των μερισμάτων) είναι επιβεβλημένη, αφού όπως έχει ήδη αναφερθεί, οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να κατέχουν ιδιοκτησιακά στοιχεία, εισόδημα, να προβαίνουν σε δαπάνες καταναλωτικές, επενδυτικές κ.λπ..

⁴ Pigou, (1870), *Οικονομική θεωρία εις Γαλλίαν από το 1870*, Κεφάλαιο 3, σελ. 183, εκδ Collin, Παρίσι.

1.3 Η θεωρία της κατανάλωσης

Η θεωρία της κατανάλωσης συνδέεται στενά με την έννοια της ωφελιμότητας καθώς και τη θεωρία του ανταλλάγματος, η οποία ήδη παρουσιάστηκε.

Ο Say, βασικός υποστηρικτής της θεωρίας του Smith, προέβη στη βασική διάκριση των αγαθών σε υλικά και άυλα. Υλικά είναι εκείνα τα οποία προσφέρονται υπό μορφή αισθητή και διαρκή, ενώ άυλα εκείνα τα οποία δε μπορούν να αποκτήσουν την παραπάνω μορφή και από τη στιγμή που δημιουργούνται καταναλώνονται και επομένως καταστρέφονται. Κατά τον Say η έννοια της κατανάλωσης παίρνει ιδιαίτερη αξία αφού υποστηρίζει ότι «καταστρέφοντας» (καταναλώνοντας) ανακτάται νέος πλούτος. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και όταν απλά ικανοποιεί το άτομο τις ανάγκες του, πηγάει και δημιουργείται ωφελιμότητα. Ο Say λοιπόν θεωρεί ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες, οι οποίες καταναλώνονται είναι ευκρινή υπό άλλη μορφή, είτε με τη δημιουργία νέων αγαθών ή μέσω της ικανοποίησης την οποία προσφέρουν. Και συνεχίζει ως θεωρητικός της θεωρίας του ανταλλάγματος: «παριστώ την παραγωγή, ως ανταλλαγή, στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες όσο κοστίζουν και λαμβάνονται στην παραγωγή αγαθά όσο αξίζουν. Ομοίως, είναι δυνατό να παραστήσω την κατανάλωση ως μια άλλη ανταλλαγή, στην οποία παρέχεται κινητός πλούτος ενώ λαμβάνονται απολαύσεις ή άλλη ποσότητα κινητού πλούτου». Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω γίνεται διάκριση σε παραγωγική κατανάλωση και παρασιτική ή κατανάλωση αναπαραγωγής.

Η θεωρία της ανταλλαγής, όπως αυτή διατυπώθηκε από τον Say, είναι η μοναδική περίπτωση διάκρισης των φόρων και των δημοσίων δαπανών σε παραγωγικούς/ες και μη. Θεωρεί ότι οι παραγωγικές δαπάνες συνίστανται στη συγκέντρωση μιας ποσότητας εισοδήματος, το οποίο η κεφαλαιοποιείται ή σκοπεύει στη διατήρηση του κεφαλαίου στην αρχική του μορφή. Οι μη παραγωγικές δαπάνες προορίζονται στο να ικανοποιήσουν μια εκ των τακτικών αναγκών του κοινωνικού σώματος (Corso)⁵.

Η επιχείρηση, λοιπόν, αποτελεί βασικό «κρίκο» μιας οικονομίας και χαρακτηρίζεται από τα παραπάνω, καθώς καταναλώνοντας δημιουργεί νέα αξία, ενώ οι φόροι, οι οποίοι καλείται να πληρώσει τη βοηθούν – μέσω των παραγωγικών

⁵ Corso, *Εγχειρίδιον*, Τόμος ΙΙΙ, σελ 684.

δημοσίων δαπανών - τουλάχιστον να διατηρήσει το κεφάλαιό της, αν όχι να το αυξήσει.

1.4 Η θεωρία της παραγωγής

Σύμφωνα με την άποψη του θεωρητικού οικονομολόγου List⁶ (List, 1859), όπως οι πνευματικοί λειτουργοί δημιουργούν και παρέχουν παραγωγικές δυνάμεις, έτσι και το κράτος με τις δημόσιες υπηρεσίες συνεισφέρει και επικουρεί, αμέσως ή εμμέσως, στη δημιουργία μιας ποσότητας πλούτου, ανώτερης εκείνης που καταναλώνει μέσω των φόρων. Έτσι, σύμφωνα με τη θεωρία των «παραγωγικών δυνάμεων» και της αξίας οποιοδήποτε καθήκον και ενέργεια από την πλευρά του κράτους, επιτυγχάνουν και επιδοκιμάζονται ως πλεονεκτικές, ακριβώς διότι αναπτύσσουν εντός του έθνους μια ποσότητα ενεργειών, οι οποίες καθιστούν παραγωγικές τις οικονομικές κατηγορίες των παραγωγικών τάξεων του ατόμου, περισσότερο απ' ό,τι θα συνέβαινε εν απουσία της κρατικής επικουρίας. «Κάθε δαπάνη για τη μόρφωση της νεότητας, για τη δικαιοσύνη, για την εθνική άμυνα κ.λπ. είναι μια κατανομή αξιών επ' ωφελεία των παραγωγικών δυνάμεων και η δύναμη αυτή της κατανομής του πλούτου έχει σοβαρότητα μεγίστη και από τούτο τον κινητό πλούτο καθ' αυτόν» (List, 1859). Ο List σφάλλει στο ότι υποθέτει κάθε πράξη του κράτους επιτελεί πάντοτε σκοπούς επιτεύξεως της οικονομικής ευημερίας. Ωστόσο, η θεωρία του έχει σημαντική αξία αφού εκτός των άλλων στοιχείων που δίνει, εξετάζει λεπτομερώς τις ειδικές δράσεις για τις οποίες θα πρέπει να μεριμνήσει το κράτος για το γενικό συμφέρον. Σημειώνει, δε, ότι «αποτελεί τούτο γεγονός (οι ενέργειες του κράτους), που κανένας δε μπορεί να αρνηθεί, επιτυχίας της *συνδρομής της οικονομικής τάξεως*, του μεγαλύτερου αριθμού των κρατών, και είναι φανερό ότι οι συνεισφορές αυτές (αναγκαστικές φορολογικές εισφορές της οικονομικής τάξης) βαίνουν συνεχώς αυξανόμενες...».

Ο γερμανός κοινωνιολόγος Dietzel (Morselli, 1964) δικαιολογεί την ύπαρξη των φόρων ως εξής: «κάθε πάγιο κεφάλαιο έχει διαρκή ανάγκη διατηρήσεως, διότι κατ' ολίγον καταστρέφεται και χάνει τις φυσικές του δυνάμεις, πολλές φορές μάλιστα

⁶ List Fr., (1859), Σύστημα εθνικής οικονομικής πολιτικής, Κεφάλαιο 12, εκδ. Capella, Παρίσι.

εξ' αιτίας του ανθρώπου. Ο φόρος λοιπόν είναι το τίμημα προς το οποίο εξαγοράζεται και αποτιμάται η συνεχής χρησιμοποίησή του». Παρόμοια είναι και η θεωρία του ανταλλάγματος στην οποία αναφέρεται η φράση του *τιμήματος* προς το οποίο αγοράζεται η χρησιμοποίηση του παγίου κεφαλαίου (του κράτους) το οποίο και καλύπτεται μέσω της φορολογίας. Ανάλογη μορφή ιδεών με αυτή του Dietzel είναι και του γάλλου Menier ⁷ ο οποίος παριστά το φόρο ως «μέσο προπαρασκευής ενός έργου», ενώ σύμφωνα με τον Stein (Morselli, 1964) η φορολογία συνιστά, για τα επιμέρους υποκείμενα της οικονομίας, μια υποχρέωση πληρωμής της όλης παραγωγικής δαπάνης, την οποία εάν δεν αναλάμβανε το κράτος θα το έκανε το ίδιο το κεφάλαιο.

1.5 Η θεωρία του ελέγχου

Συμφωνώντας ή μη με τη φορολόγηση του εισοδήματος των επιχειρήσεων, η άποψη όλων συγκλίνει όσον αφορά στη σπουδαιότητα των επιχειρήσεων στο κοινωνικό σύνολο. Άλλωστε δεν είναι λίγοι εκείνοι, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η λειτουργία των επιχειρήσεων θα πρέπει να ελέγχεται μέχρι ενός σημείου και επομένως ένας φόρος είναι αναγκαίος. Για παράδειγμα, έλεγχος για την αποφυγή δημιουργίας μονοπωλιακών καταστάσεων, για την αποφυγή ενδεχόμενων κινδύνων (πολιτικών κ.λπ.) από εταιρείες μεγάλου μεγέθους, ή ακόμη ενθάρρυνση συγκεκριμένων κλάδων, ενίσχυση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, ενθάρρυνση της διατήρησης παρά της διανομής των κερδών ή το αντίθετο κ.ο.κ.. Σε κάθε περίπτωση, οι φόροι καλούνται να παίζουν έναν ιδιαίτερο ρόλο καθώς επίσης έχουν διαφορετικές επιδράσεις στις επιχειρήσεις. Είναι γεγονός ότι σχεδόν όλοι οι παραπάνω στόχοι μπορούν να επιτευχθούν με άλλα μέσα πολιτικής όπως για παράδειγμα άμεσες επιχορηγήσεις ή κρατική βοήθεια. Επιπρόσθετα, κάποιοι από τους στόχους μπορεί να έρχονται σε αντίθεση μεταξύ τους (π.χ. η προσπάθεια περιορισμού των αρμοδιοτήτων της διοίκησης στα αδιανέμητα κέρδη έρχεται σε αντίθεση με την αύξηση των αποταμιεύσεων της εταιρείας).

⁷ Θεωρία και εφαρμογή του φόρου επί του κεφαλαίου, Παρίσι, 1874.

1.6 Η πραγματιστική θεωρία

Η πραγματιστική θεωρία στηρίζεται στην απλοϊκή υπόθεση ότι δε ζούμε σε έναν κόσμο ιδανικό, αλλά είτε καλός είναι, είτε κακός ζούμε σε αυτόν τον κόσμο. Από αυτή την πραγματιστική, ρεαλιστική άποψη συνεπάγονται τουλάχιστον τρεις επιπρόσθετοι λόγοι που συνηγορούν υπέρ της συνέχισης της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Συνοπτικά πρόκειται για τους εξής τρεις: α) ήδη υπάρχουν τέτοιοι φόροι, β) είναι πολιτικά αποδεκτοί και γ) καμία από τις εναλλακτικές λύσεις δε φαίνεται να μπορεί να εφαρμοσθεί, αλλά και καμία από όσες εμφανίζονται εφαρμόσιμες δε φαίνονται ελκυστικές.

Όσον αφορά στον πρώτο λόγο, την ύπαρξη δηλαδή ενός φόρου, υποστηρίζεται ότι εφόσον οι άνθρωποι έχουν πλέον συνηθίσει την ύπαρξή του, δεν υπάρχει λόγος κατάργησής του, ενώ η οποιαδήποτε κατάργηση μπορεί να συνεπάγεται υψηλά κόστη. Οι δυσκολίες μετάβασης ή και κατάργησης ενός φόρου μπορεί να είναι σημαντικές. Παρ' όλα αυτά αν κρίνεται αναγκαία κάποια σημαντική αλλαγή ή κατάργηση ενός φόρου, τότε αυτό θα πρέπει να πραγματοποιηθεί εφόσον βεβαιωθεί ότι τα οφέλη θα είναι μεγαλύτερα από το κόστος, το οποίο θα προκύψει. Χρειάζεται, δηλαδή, μια ανάλυση κόστους οφέλους (cost – benefit analysis), ώστε να διαπιστωθεί εάν το τελικό αποτέλεσμα θα είναι θετικό ή όχι. Όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, μέχρι σήμερα δεν υπήρξε κάποιος, ο οποίος να εφαρμόσει ανάλυση κόστους – οφέλους και να εξήγαγε αποτελέσματα για το εάν η κατάργηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων θα ήταν προς όφελος ή το αντίθετο. Τα τρία προβλήματα, τα οποία κυρίως τίθενται αφορούν: α) στα έσοδα, β) στα προβλήματα μετάβασης από το ισχύον στο νέο καθεστώς και γ) στην κοινή γνώμη. Κάποιος, ο οποίος θα θελήσει να προβεί σε αναμόρφωση του φόρου των επιχειρήσεων θα πρέπει να λάβει υπόψη τις παραπάνω παραμέτρους.

1.7. Λόγοι κατάργησης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Κατά καιρούς αρκετοί οικονομολόγοι έχουν υποστηρίξει ότι το ιδανικό φορολογικό σύστημα είναι εκείνο το οποίο δεν έχει φόρο εισοδήματος επιχειρήσεων. Θεωρούν ότι σε τελική ανάλυση μόνο οι άνθρωποι είναι σε θέση να πληρώνουν φόρους, ενώ οι καλύτεροι φόροι είναι εκείνοι που επιβάλλονται άμεσα και ξεκάθαρα, έτσι ώστε να γνωρίζουν τις υποχρεώσεις τους, και να είναι σε θέση να μπορούν να πάρουν δημοκρατικά τις αποφάσεις τους. Επιπρόσθετα, στηρίζουν τη θέση τους στο ότι θα πρέπει να αρθούν οι οποιοσδήποτε μορφής ανισότητες, οι οποίες δημιουργούνται στις επιχειρήσεις από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (φενπ). Θεωρούν ότι ένας φόρος σαν το φόρο στο εισόδημα των επιχειρήσεων, κάνει τις επιχειρήσεις να διανέμουν λιγότερα κέρδη προς τους μετόχους και οι ίδιοι οι μέτοχοι να αναλαμβάνουν μικρότερο επενδυτικό ρίσκο απ' ό,τι στην περίπτωση που δεν υπήρχε ο φόρος.

Έτσι, υποστηρίζουν ότι ολόκληρο το εισόδημα θα πρέπει να φορολογείται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, αφού η εταιρεία δεν έχει φυσική υπόσταση. Ωστόσο, απαρτίζεται από μετόχους, οι οποίοι θα πρέπει να φορολογούνται, δεδομένου ότι τα εισοδήματα εντέλει προορίζονται για αυτούς. Επομένως, τα εισοδήματα αυτά αποτελούν μέρος της φοροδοτικής ικανότητας των μετόχων. Οι μέτοχοι λοιπόν είναι εκείνοι, οι οποίοι έχουν την ικανότητα για την πληρωμή του φόρου και επομένως θα πρέπει να επιβαρύνονται με αυτόν. Ενισχύουν δε τη θέση τους λέγοντας ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να μετακυλίσουν το φόρο που πληρώνουν είτε αυξάνοντας την τιμή στα προϊόντα, είτε μειώνοντας τους μισθούς, είτε μέσω της μεταβολής στην απόδοση του κεφαλαίου⁸. Οπότε, υποστηρίζουν ότι μια επιχείρηση μπορεί να αποτελέσει ασπίδα προστασίας για ορισμένους, ενώ το φορολογικό βάρος θα το επωμιστούν οι πολίτες (καταναλωτές, εργαζόμενοι κ.λπ.).

Παρ' όλα αυτά, όμως, οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να κατέχουν ιδιοκτησιακά στοιχεία, και να υπογράφουν συμφωνίες με αγοραστές και πωλητές.

⁸ Η απόδοση του κεφαλαίου υπολογίζεται εάν διαιρεθεί το κέρδος πριν τους τόκους μιας εταιρείας δια τα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία (net assets). Ο δείκτης αυτός συνδέει τα κέρδη μιας εταιρείας με τα κεφάλαια που χρησιμοποιεί. Συνεπώς, είναι ενδεικτικός της σωστής και αποδοτικής διαχείρισης των εταιρικών κεφαλαίων.

Επιπλέον ένα νομικό πρόσωπο υπόκειται στο ποινικό και αστικό δίκαιο, οι δραστηριότητές του ωφελούν τους ιδιοκτήτες, τους καταναλωτές, αλλά και τους υπαλλήλους. Για ένα όμως φυσικό πρόσωπο είναι σχετικά εύκολο να "κρυφτεί" πίσω από ένα νομικό πρόσωπο, καρπούμενος έτσι τα οφέλη. Στα πλαίσια λοιπόν της ατομικής ευημερίας μπαίνει το ερώτημα "γιατί να μην φορολογούνται απ' ευθείας τα φυσικά πρόσωπα, παρά να υπάρχει αυτή η έμμεση φορολόγηση μέσω των επιχειρήσεων;"⁹.

Ένα ακόμη σημείο αμφισβήτησης αφορά στο ποιος τελικά επιβαρύνεται με το φόρο. Οι δυνατότητες επιβάρυνσης με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων είναι οι παρακάτω:

- ✓ Ο καταναλωτής μέσω της αύξησης της τιμής του τελικού προϊόντος ή με τη μείωση της προσφερόμενης ποσότητας, η οποία με τη σειρά της θα οδηγήσει σταδιακά και πάλι σε αύξηση της τιμής του αγαθού.
- ✓ Ο εργάτης του οποίου θα μειωθεί ο μισθός είτε άμεσα ή μακροχρόνια λόγω της μείωσης του κεφαλαίου της επιχείρησης.
- ✓ Ο μέτοχος, ο οποίος λαμβάνει μικρότερο ποσό κερδών και επομένως μικρότερα μερίσματα.
- ✓ Οι κεφαλαιούχοι στην έκταση που ο φόρος μειώνει την απόδοση του κεφαλαίου.
- ✓ Και τέλος, ένα κράμα των παραπάνω αποδεκτών ανάλογα με την κατάσταση της οικονομίας, τη φύση του φόρου, τη φύση άλλων συνοδευτικών μέτρων πολιτικής κ.λπ.

Οι Kryzaniuk και Musgrave (1963) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο φόρος στο εισόδημα των επιχειρήσεων μετακυλύεται προς τα εμπρός επιβαρύνοντας τους καταναλωτές, αφού οι επιχειρήσεις αυξάνουν τις τιμές των προϊόντων προκειμένου να εξισορροπήσουν τις απώλειες εισοδήματος λόγω της αυξημένης φορολόγησης. Έτσι, μειώνεται το πραγματικό εισόδημα των καταναλωτών. Επίσης, συναρτήσει του τρόπου με τον οποίο επηρεάζονται οι τιμές, η μετακύλιση του φόρου προς τα εμπρός μπορεί να αυξάνεται προοδευτικά ή να μειώνεται. Ένα ακόμη συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν είναι ότι εάν το κράτος επιβαρύνει με μεγαλύτερο συντελεστή τις

⁹ Θεωρητικοί των δημοσίων οικονομικών έχουν επισημάνει τα πλεονεκτήματα από τη φορολόγηση των τελικών αγαθών και υπηρεσιών.

βιομηχανίες παραγωγής αγαθών πρώτης ανάγκης σε σύγκριση με εκείνες που παραγάγουν πολυτελή αγαθά, τότε το φορολογικό βάρος θα είναι μεγαλύτερο για τους χαμηλού εισοδήματος φορολογούμενους και αντίστροφα.

Ο Harberger (1962) βρήκε ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιβαρύνει περισσότερο τους μετόχους. Το μοντέλο του είναι κατάλληλο για κλειστές οικονομίες. Θεωρεί ότι οι συντελεστές εργασία και κεφάλαιο είναι πλήρως κινητικοί μεταξύ τους, αν και αθροιστικά παραμένουν σταθεροί. Ο φόρος στο εισόδημα των επιχειρήσεων ενσωματώθηκε στο υπόδειγμά του ως μεταβλητή μόνο σε επίπεδο κεφαλαίου και βρήκε ότι επηρεάζει την παραγωγή προς δύο κατευθύνσεις. Αρχικά, αυξάνει το κόστος παραγωγής, με αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τη χρήση του κεφαλαίου ως συντελεστή παραγωγής και να αυξάνει τη ζήτηση του συντελεστή εργασίας (αποτέλεσμα υποκατάστασης). Κατά δεύτερο λόγο, ο φόρος στο εισόδημα αυξάνει το κόστος των αγαθών, τα οποία προέρχονται από κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις αντίθετα με αυτές που χρησιμοποιούν τεχνικές εντάσεως εργασίας (αποτέλεσμα εκροής). Έτσι, δεδομένου ότι ο κεφαλαιουχικός τομέας χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο τεχνικές εντάσεως κεφαλαίου, η μεταβολή στη ζήτηση των αγαθών έχει ως αποτέλεσμα να αποδεσμεύεται περισσότερο κεφάλαιο παρά εργασία, και μάλιστα σε ποσότητα τέτοια που υπερκαλύπτει τη ζήτηση. Δηλαδή, η ζήτηση σε κεφαλαιουχικό εξοπλισμό είναι μικρότερη, από την πλευρά του τομέα της οικονομίας που χρησιμοποιεί περισσότερο τεχνικές εντάσεως εργασίας, σε σχέση με την προσφερόμενη ποσότητα που δημιουργείται ύστερα από την απελευθέρωση πόρων. Ο Harberger καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όσο αυτές οι δυνάμεις ενισχύονται, ο φόρος στο εισόδημα των νομικών προσώπων, κατά μεγάλο μέρος έχει αντίκτυπο στους μετόχους και κατά τρόπο προοδευτικό.

Φαίνεται, λοιπόν, ότι δεν είναι απλό να οδηγηθεί κανείς στο συμπέρασμα ποιος τελικά επιβαρύνεται το φόρο. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο ορισμένοι οικονομολόγοι επιθυμούν τη μη επιβολή του φόρου. Ότι, δηλαδή, στην πραγματικότητα δε γνωρίζουν ποια ουσία τελικά μειώνεται το πραγματικό εισόδημα. Το ίδιο βέβαια ισχύει και για άλλους φόρους, οπότε δε θα έπρεπε να ξαφνιάζει το γεγονός ότι έως κάποιο βαθμό όλα εξαρτώνται από κάτι άλλο. Αν και θα πρέπει να σημειωθεί το γεγονός ότι δεν έχουν τις ίδιες επιπτώσεις όλοι οι φόροι, οι οποίοι μπορούν να επιβληθούν σε μια επιχείρηση με αποτέλεσμα να μην είναι αναγκαία η κατάργηση όλων.

Έτσι, καθίσταται σαφές ότι στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν ξεκάθαροι λόγοι για την κατάργηση του ήδη υπάρχοντος φόρου. Στην πραγματικότητα υπάρχουν αξιόλογοι λόγοι, οι οποίοι συνηγορούν υπέρ της μετατροπής του φόρου. Επομένως η ερώτηση πλέον είναι, όχι εάν θα πρέπει να φορολογούνται οι επιχειρήσεις, αλλά ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος, ώστε να εκπληρώνονται οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής. Απαντήσεις στην παραπάνω ερώτηση μπορούν να δοθούν ύστερα από τη διερεύνηση των λόγων για τους οποίους φορολογούνται οι επιχειρήσεις και από την ανάλυση, η οποία έχει προηγηθεί φαίνεται ότι οι λόγοι οι οποίοι συνηγορούν υπέρ της φορολόγησης των επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε τέσσερις έννοιες: ικανότητα, οφέλη, έλεγχος και πραγματικότητα.

ΜΕΡΟΣ ΙΙ
Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

- Γενικά Χαρακτηριστικά -

Κεφάλαιο 2

Η φορολογική βάση

Η φορολογική βάση αποτελεί το μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος για τις επιχειρήσεις. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση τη βάση αποτελεί το εισόδημα, το οποίο αποκτά η επιχείρηση κατά τη λειτουργία της κατά τη διάρκεια ενός έτους. Ωστόσο, δεν υπάρχει ένας και μοναδικός τρόπος υπολογισμού της φορολογικής βάσης, αλλά κάθε χώρα έχει διαμορφώσει και έχει προσαρμόσει το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο δικό της φορολογικό σύστημα βάσει της πολιτικής την οποία έχει χαράξει. Ως εκ τούτου, σημειώνονται σημαντικές διαφορές στον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης και οι παράγοντες εκείνοι, οι οποίοι τη διαφοροποιούν, όπως για παράδειγμα είναι οι ελαφρύνσεις, οι αποσβέσεις και τα αποθέματα (βλ. κεφάλαιο 4), τελικά ασκούν σημαντικές επιρροές όσον αφορά στην επίδραση του φορολογικού συντελεστή και κατά συνέπεια στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων.

Προκειμένου, λοιπόν, να φανεί η διαφορετική επίδραση που ασκεί η φορολογική βάση στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, παρατίθεται ένα απλουστευμένο μοντέλο σύγκρισης των διαφορετικών τρόπων υπολογισμού της (λογιστικής) φορολογικής βάσης. Το παράδειγμα αυτό είναι πραγματικό και αποτελεί μια γενίκευση του τρόπου υπολογισμού της φορολογικής βάσης στον Καναδά¹.

Έτσι, όπου:

S= πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

M= κόστος υλικών

K= αγορά (κόστος) κεφαλαιουχικού εξοπλισμού } = P

W= μισθοί

R = ενοίκιο και τόκοι

D= απόσβεση (λογιστική), D' (tax) ή D'' (πραγματική)

Οπότε το καθαρό κέρδος μιας εταιρείας υπολογίζεται ως εξής:

$$N = S - P - W - R - D$$

¹ Bird Richard, (1980), Appendix, σελ 53.

Ως εκ τούτου, οι διαφορετικές φορολογικές βάσεις μπορούν να υπολογιστούν με τους εξής τρόπους:

A) ισχύον τρόπος υπολογισμού της φορολογικής βάσης στον Καναδά

S-M-W-R-D'

B) ουδέτερη φορολογική βάση (neutral corporate income tax base)

S-M-W-D''

Γ) φορολογική βάση ταμειακής ροής (cash flow corporate income tax base)

S-M-W-K

Δ) φορολογική βάση καθαρού κόστους (net business cost' corporate income tax base)

S-M-D-N

Έτσι, με βάση τους παραπάνω τρόπους για τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης εξάγονται τα εξής συμπεράσματα:

- 1) $(A) > (B)$ όταν $(R+D') > D''$ και το αντίθετο
- 2) $(A) > (Γ)$ όταν $(R+D') > K$ και το αντίθετο
- 3) $(B) > (Γ)$ όταν $D'' > K$ και το αντίθετο

Αυτό σημαίνει ότι ανάλογα με τη «βαρύτητα» που έχει κάθε στοιχείο, το οποίο συνθέτει τη φορολογική βάση σε αυτή, άλλοτε τη διευρύνει και άλλοτε τη συρρικνώνει.

Στη συνέχεια αναλύονται ορισμένα από τα οικονομικά στοιχεία τα οποία επηρεάζουν το μέγεθος της φορολογικής βάσης και ως εκ τούτου τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων και τη φορολογική πολιτική ενός κράτους.

2.1 Αποσβέσεις

Η απόσβεση (depreciation) στη λογιστική ορολογία περιγράφει τον επιμερισμό του κόστους κτήσης ενός στοιχείου του παγίου ενεργητικού μιας

εταιρείας στην παραγωγή. Ο επιμερισμός γίνεται στις περιόδους ή στα προϊόντα παραγωγής, για τα οποία χρησιμοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία.

Η διαδικασία προσδιορισμού των αποσβέσεων είναι σημαντική αφού προσδιορίζει τον χρόνο αντικατάστασης των παγίων στοιχείων λόγω φθοράς. Επίσης οι αποσβέσεις έχουν μεγάλη σημασία ως κίνητρο για επένδυση, για το λόγο ότι αφαιρούνται από τα κέρδη της εταιρείας με αποτέλεσμα να μειώνεται το φορολογητέο εισόδημα άρα και η τελική οφειλή της εταιρείας προς την αρμόδια οικονομική αρχή. Το ερώτημα όμως το οποίο τίθεται είναι με ποιο ρυθμό και πότε θα πρέπει να εκτεσθύν οι δαπάνες; Το θεωρητικά ορθότερο είναι ετησίως να εκπίπτει από το εισόδημα της επιχείρησης το ποσό εκείνο που αντανakλά τη φθορά ή απαξίωση του πάγιου στοιχείου, κάτι το οποίο δεν είναι εφικτό. Η δυσκολία αυτή οδήγησε στην εξεύρεση διαφορετικών τρόπων προσδιορισμού της απόσβεσης. Συγκεντρωτικά, οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής:

1) Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης (*straight – line method*)

2) Οι μέθοδοι της μειούμενης απόσβεσης

α) Η μέθοδος του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής (*Sum of the years' digits method*)

β) Η μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας (*Fixed percentage on declining balance method*)

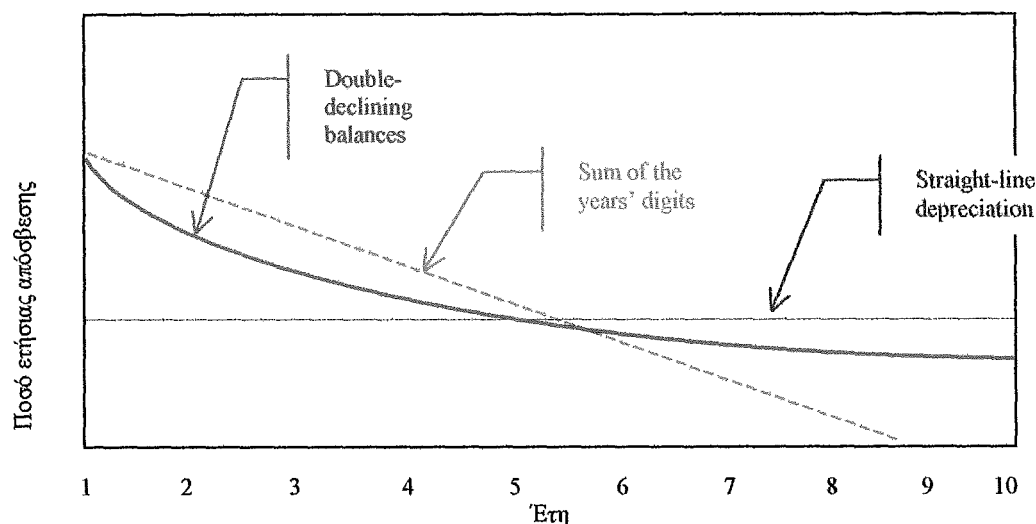
3) Οι μέθοδοι της λειτουργικής εντάσεως

α) Η μέθοδος της παραγωγής (*Productive – output method*)

β) Η μέθοδος των ωρών λειτουργίας (*Service – hours method*)

Όπως φαίνεται από τις παραπάνω μεθόδους, υπάρχουν πολλοί διαφορετικοί τρόποι προσδιορισμού των αποσβέσεων. Ωστόσο τρεις είναι εκείνοι οι οποίοι συναντώνται συχνότερα τόσο στη βιβλιογραφία όσο και στην πράξη. Πρόκειται λοιπόν για τους εξής τρεις: α) η μέθοδος της ευθείας γραμμής (*straight – line method*), β) η μέθοδος του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής (*Sum of the years' digits method*) και γ) η μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας (*double declining balances method*). Στο διάγραμμα 2.1 απεικονίζονται οι τρεις παραπάνω τρόποι προσδιορισμού της αξίας της απόσβεσης.

Διάγραμμα 2.1
Ετήσια απόσβεση με διαφορετικές μεθόδους απόσβεσης



Όπως φαίνεται από το διάγραμμα, η straight - line μέθοδος επιτρέπει την απόσβεση ενός σταθερού ποσού ετησίως. Εάν d ισούται με το σταθερό ποσό της απόσβεσης, c ισούται με το κόστος απόκτησης και n ισούται με τα έτη ζωής του παγίου στοιχείου, τότε το σταθερό ποσό της απόσβεσης δίνεται από τον τύπο $d = \frac{c}{n}$.

Εφαρμόζοντας τη μέθοδο αυτή, είναι πολύ πιθανό το ποσό των αποσβέσεων να μην επαρκεί για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων, αφού το κόστος αντικατάστασης θα έχει υπερβεί τις αποσβέσεις. Αντίθετα, η μέθοδος SOFTY (Sum of the years' digits) και η μέθοδος DDB (Double declining balances), επιτρέπουν αυξημένες αποσβέσεις κατά τα πρώτα έτη, δηλαδή σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση του μηχανήματος μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τη διάρκεια ζωής του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και έτσι τα φορολογικά οφέλη βοηθούν στη γρήγορη αντικατάστασή του². Ειδικότερα, με τη μέθοδο DDB το ποσό της απόσβεσης μειώνεται κάθε χρόνο με τη διαφορά ότι η απόσβεση του πρώτου έτους είναι διπλάσια από αυτή που υπολογίζεται με τη μέθοδο της ευθείας γραμμής. Με τη μέθοδο SOFTY το ποσοστό της απόσβεσης παραμένει σταθερό, αλλά εφαρμόζεται στο υπόλοιπο του κόστους μετά την απόσβεση. Ωστόσο, η επιλογή της μεθόδου υπολογισμού των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται με κριτήριο το ποια μέθοδος

² Το ίδιο αποτέλεσμα επιτυγχάνεται με τη μεταφορά της αρχής υπολογισμού της απόσβεσης στην ημέρα παραγγελίας αντί της ημέρας έναρξης της χρήσης του μηχανήματος.

υπολογίζει ακριβέστερα το κόστος των υπηρεσιών που εξαντλούνται κατά τη διάρκεια ενός έτους.

Στη συνέχεια στον πίνακα 2.1 παρατίθεται ένα παράδειγμα στο οποίο συγκρίνονται οι τρεις μέθοδοι και φαίνεται πλέον καθαρά η διαφορά στο ύψος των αποσβέσεων σε διάρκεια δέκα ετών. Έτσι, όπως προκύπτει από τον πίνακα με την ευθύγραμμη μέθοδο, τα πρώτα πέντε χρόνια θα έχει αποσβεσθεί μόλις το 50% της αξίας του παγίου στοιχείου. Αντίθετα, με τις μεθόδους SOFTY και DDB θα έχει αποσβεσθεί το 73% και το 67% της αξίας του παγίου στοιχείου αντίστοιχα.

Πίνακας 2.1
Σύγκριση τριών μεθόδων απόσβεσης του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και των λοιπών πάγιων στοιχείων εταιρείας

Έτος	Απόσβεση (ποσά σε χιλιάδες δραχμές)		
	Straight – line method	Double declining balances	Sum of the years' digits
1	100	200	182
2	100	160	164
3	100	128	145
4	100	102	127
5	100	82	109
6	100	65	91
7	100	65,5	73
8	100	65,5	55
9	100	65,5	36
10	100	65,5	18
Σύνολο	1.000	1.000	1.000

Στην Ελλάδα, οι τακτικές αποσβέσεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις γίνονται με την ευθύγραμμη μέθοδο, βασιζόμενες στην αξία κτήσεως ή στην αξία που προκύπτει από τη νόμιμη αναπροσαρμογή των παγίων. Η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική σε ετήσια βάση, ενώ τα ποσοστά απόσβεσης κυμαίνονται από 8% έως 20% ορίζοντας διαφορετικό συντελεστή για οικοδομήματα και κτιριακές εγκαταστάσεις, μηχανήματα και μεταφορικά μέσα. Ωστόσο η συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού δεν ενδείκνυται σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού. Η τιμή κτήσεως

μπορεί να είναι μικρότερη από την τιμή αντικαταστάσεως του αγαθού με αποτέλεσμα να μικραίνει η πραγματική αξία της απόσβεσης που πραγματοποιείται. Για το σκοπό αυτό πολλές χώρες έχουν λάβει διάφορα μέτρα ώστε να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα, τα οποία διακρίνονται σε μόνιμα και σε έκτακτα ή περιοδικά (βλ. πίνακα 2.2 περίπτωση Γαλλίας). Στην πρώτη κατηγορία υπάγεται η τιμαριθμοποίηση των αποσβέσεων, που σημαίνει αναπροσαρμογή του κόστους κτήσεως με βάση το δείκτη τιμών κεφαλαιουχικών αγαθών του προηγούμενου έτους. Στη δεύτερη κατηγορία υπάγεται η μέθοδος της επιταχυνόμενης αποσβέσεως ή, σε ακραίες περιπτώσεις, η πλήρης απόσβεση του αγαθού από τον πρώτο χρόνο απόκτησης. Ωστόσο, τα μέτρα της δεύτερης κατηγορίας έχουν χρησιμοποιηθεί κυρίως ως μέτρα άσκησης πολιτικής κινήτρων και λιγότερο ως μέτρα αντιμετώπισης των δυσχερειών που ανακύπτουν από τον πληθωρισμό.

Παρ' όλα αυτά, η εμπειρία έχει δείξει ότι και οι δύο παραπάνω μέθοδοι παρουσιάζουν προβλήματα. Για παράδειγμα, ο δείκτης τιμών των κεφαλαιουχικών αγαθών δεν είναι αντιπροσωπευτικός όλων των αγαθών της κατηγορίας, που σημαίνει ότι όλες οι τιμές δεν αυξάνουν με τον ίδιο ρυθμό. Επομένως ορθότερο θα ήταν να δημιουργηθούν διαφορετικοί δείκτες για τα διάφορα κεφαλαιουχικά αγαθά. Επιπρόσθετα, η μέθοδος της μείωσης του χρόνου είναι απλή, όμως για το λόγο ότι ο ρυθμός πληθωρισμού μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο, θα πρέπει να μεταβάλλεται και ο χρόνος ζωής του αγαθού. Επειδή όμως κάτι τέτοιο δεν είναι προσιτό, αρκετοί ειδικοί προτείνουν τη χρήση της τιμαριθμοποίησης. Στην Ελλάδα ζητείται, περίπου κάθε τρία χρόνια, αναπροσαρμογή της αξίας των κεφαλαιουχικών αγαθών³.

³ Ενδεικτικά αναφέρεται ότι : «βάσει της Υπουργικής Απόφασης 110/2000/Β-1511 Π.1269 αναπροσαρμόζεται η αξία των ακινήτων ως εξής: η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1995 με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια. ...η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1^η Ιανουαρίου 1999 έως και την 31 Δεκεμβρίου 1999, με συντελεστή 1,05, ενώ η αξία των κτιρίων δεν αναπροσαρμόζεται. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1^η Ιανουαρίου και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή».

Πίνακας 2.2
Μέθοδος προσδιορισμού των αποσβέσεων σε επιλεγμένες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.

Χώρα	Μέθοδος αποσβέσεων
Γαλλία	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης των ετών της ωφέλιμης ζωής. Η μέθοδος μειούμενης απόσβεσης χρησιμοποιείται για εξοπλισμό ωφέλιμης ζωής μεγαλύτερης των 3 ετών. Ο συντελεστής σε αυτήν την περίπτωση ισούται με τον συντελεστή της μεθόδου σταθερής απόσβεσης επί τους συντελεστές 1,5, 2 ή 2,5. Εφαρμόζονται αυξημένες αποσβέσεις σε εταιρείες ενέργειας και λογισμικού.
Βέλγιο	Σε ειδικές περιοχές παρέμβασης, η ετήσια απόσβεση ισούται με το διπλάσιο ποσοστό που ορίζεται για την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της μειούμενης απόσβεσης κατά τον ίδιο τρόπο.
Σουηδία	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης
Αυστρία	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης
Ελλάδα	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της μειούμενης απόσβεσης με συντελεστή αυξημένο κατά τρεις φορές (σε σχέση με το συντελεστή της μεθόδου της σταθερής απόσβεσης)

Πηγή: Price Waterhouse Coopers, *Corporate taxes 1999 - 2000: Worldwide summaries*, 2000

2.2 Αποθέματα

Αποθέματα (inventory) είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα σε μια λογιστική μονάδα και τα οποία δεν προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση (Χρήστου, 1994). Δηλαδή, πρόκειται για το μέρος εκείνο από το σύνολο των προς πώληση αγαθών και υπηρεσιών, το οποίο μένει αδιάθετο. Έτσι, λοιπόν σε μια λογιστική κατάσταση⁴ της εταιρείας θα πρέπει να καταγραφούν όχι μόνο τα αγαθά και οι υπηρεσίες οι οποίες πωλούνται, αλλά και οι ποσότητες, οι οποίες μένουν αδιάθετες. Τα αποθέματα τα οποία πρέπει να αποτιμηθούν, ώστε να αποδοθούν στις λογιστικές καταστάσεις διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες βάσει του σκοπού για τον οποίο προορίζονται:

1. Εμπορεύματα
2. Πρώτες ύλες
3. Βοηθητικές ύλες
4. Αναλώσιμα υλικά

⁴ Η επιχείρηση η οποία θέλει να παρακολουθεί τις μεταβολές στην ποσότητα και στην αξία των αποθεμάτων, τηρεί αναλυτικούς λογαριασμούς. Η συστηματική παρακολούθηση των αποθεμάτων, δηλαδή στο τέλος κάθε πώλησης, καλείται σύστημα διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων, ενώ η τήρηση στοιχείων στο τέλος κάθε χρήσης καλείται σύστημα περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων. Όταν τηρείται το σύστημα της περιοδικής απογραφής, τότε η επιχείρηση δημιουργεί περισσότερους του ενός λογαριασμούς. Για παράδειγμα, η παρακολούθηση των καθαρών εσόδων απαιτεί την τήρηση τριών στοιχείων, των πωλήσεων, των εκπτώσεων και των επιστροφών. Τα στοιχεία αυτά τηρούνται είτε σε έναν ενιαίο ή σε τρεις ξεχωριστούς λογαριασμούς ανεξάρτητα του συστήματος απογραφής που ακολουθεί η εταιρεία.

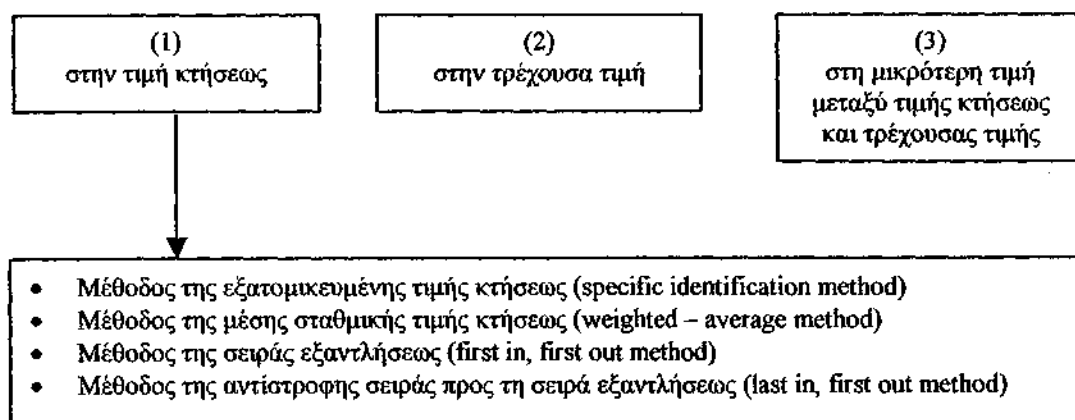
5. Ημικατεργασμένα προϊόντα
6. Έτοιμα προϊόντα
7. Υποπροϊόντα
8. Υπολείμματα
9. Υλικά συσκευασίας ή είδη συσκευασίας

Τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να αποδοθούν σε αξία, δηλαδή σε χρηματικές μονάδες. Η διαδικασία αυτή είναι σημαντική για πολλούς λόγους. Για παράδειγμα με τη χρήση κατάλληλων δεικτών όσον αφορά στα αποθέματα η επιχείρηση μπορεί να διαπιστώσει την ταχύτητα ανανέωσης των αποθεμάτων, άρα την αποτελεσματικότητα του τμήματος πωλήσεων και επομένως τις δυνατότητες αύξησης των κερδών της. Από φορολογική άποψη, η υψηλή αξία των αποθεμάτων σημαίνει μικρότερο φορολογητέο εισόδημα και επομένως χαμηλότερο φόρο προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, μιας και η αξία των αποθεμάτων αφαιρείται από το ακαθάριστο εισόδημα. Το ζήτημα που τίθεται είναι με ποιο τρόπο θα πρέπει να αποτιμηθούν τόσο τα αδιάθετα, όσο και τα πωληθέντα εμπορεύματα.

2.2.1 Μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αδιάθετων και των πωληθέντων εμπορευμάτων θα ήταν εύκολη αν το κόστος παρέμενε σταθερό διαχρονικά. Για το λόγο όμως ότι το κόστος μεταβάλλεται έχουν αναπτυχθεί διάφορες μέθοδοι αποτίμησης των εμπορευμάτων, οι κυριότερες των οποίων παρουσιάζονται στη σχηματική παράσταση 2.1.

Σχηματική Παράσταση 2.1
Μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων



Σύμφωνα με τη μέθοδο της εξατομικευμένης τιμής κτήσεως κάθε μονάδα εμπορεύματος μπορεί να εξακριβωθεί επακριβώς από ποια αγορά προήλθε και συνεπώς να προσδιορισθεί επακριβώς το κόστος. Όμως, ενώ η μέθοδος αυτή είναι ακριβής, παρέχει τη δυνατότητα σε αυτούς που διαχειρίζονται τα λογιστικά στοιχεία, να επηρεάσουν το ύψος των αποτελεσμάτων χρήσεως, με την κατάλληλη επιλογή των μονάδων που θα πωλήσουν.

Κατά τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής κτήσεως η εκτίμηση του κόστους των πωληθέντων και των αποθεμάτων γίνεται με βάση τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως, η οποία διαμορφώνεται από την τιμή του αρχικού αποθέματος και τις τιμές των σχετικών αγορών. Οι τιμές που βρίσκονται σταθμίζονται με τις αντίστοιχες μονάδες του εμπορεύματος.

Με τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως, τα αποθέματα θεωρούνται ότι προέρχονται από πιο πρόσφατες αγορές, αφού οι μονάδες που αγοράζονται πρώτες πωλούνται πρώτες. Η μέθοδος είναι γνωστή ως FIFO.

Αντίθετα, με τη μέθοδο της αντίστροφης σειράς προς τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως, τα αποθέματα θεωρούνται ότι προέρχονται από τις παλαιές αγορές, αφού οι μονάδες που αγοράζονται τελευταίες πωλούνται πρώτες. Η μέθοδος αυτή είναι γνωστή ως LIFO.

Με βάση τις μεθόδους αποτίμησης μπορούν να γίνουν ορισμένες βασικές παρατηρήσεις. Ξεκινώντας από την παραδοχή ότι οι τιμές μεταβάλλονται, γίνεται αντιληπτό ότι όταν οι τιμές κτήσεως αυξάνουν, η μέθοδος LIFO δίνει σε σχέση με τις υπόλοιπες μεθόδους μεγαλύτερο κόστος πωληθέντων και μικρότερο κόστος αποθεμάτων. Το αντίθετο παρατηρείται με τη μέθοδο FIFO. Στην περίπτωση που οι τιμές κτήσεως μειώνονται, οι δύο μέθοδοι δίνουν τα αντίθετα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, κάθε μέθοδος δίνει διαφορετικά αποτελέσματα όσον αφορά στο καθαρό κέρδος. Για παράδειγμα, η μέθοδος LIFO δίνει μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις πληρώνουν μικρότερο φόρο. Επισημαίνεται βέβαια ότι τα συνολικά κέρδη που εμφανίζει μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια λειτουργίας της είναι τα ίδια ανεξάρτητα από ποια μέθοδο χρησιμοποιεί (Χρήστου, 1994). Τα διαφορετικά ετήσια αποτελέσματα οφείλονται στην αστάθεια των τιμών.

Επίσης, προβλήματα δημιουργούνται και στην περίπτωση των αποθεμάτων σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού, αφού η επιχείρηση μπορεί να παρουσιάσει υψηλά κέρδη, με αποτέλεσμα να πληρώνει υψηλότερους φόρους. Ωστόσο, τα κέρδη αυτά

είναι πλασματικά και οφείλονται στις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων που ακολουθεί η επιχείρηση. Στην Ελλάδα για την κοστολόγηση των αποθεμάτων χρησιμοποιούνται οι μέθοδοι LIFO και FIFO. Η πρώτη μέθοδος (LIFO) οδηγεί σε υψηλότερα πλασματικά κέρδη από αυτά που συνεπάγεται η εφαρμογή της δεύτερης μεθόδου (FIFO). Προκειμένου να αποφευχθεί η παραπάνω στρέβλωση, λογιστικά ορθό είναι η κοστολόγηση των αποθεμάτων να γίνεται με βάση το αρχικό κόστος αυτών, αφού τιμαριθμοποιηθεί με τον πληθωρισμό.

Πίνακας 2.3
Μέθοδοι αξιολόγησης αποθεμάτων σε επιλεγμένες χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.

Χώρα	Μέθοδος αξιολόγησης αποθεμάτων
Γαλλία	Βάσει του χαμηλότερου κόστους απόκτησης. Επιτρέπεται η FIFO ή η μέθοδος της μέσης τιμής κτήσεως. Η χρήση της μεθόδου LIFO απαγορεύεται.
Βέλγιο	Βάσει του χαμηλότερου κόστους απόκτησης. Κατ' εξαίρεση δύναται η χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO.
Αυστρία	Βάσει του χαμηλότερου κόστους απόκτησης με τη μέθοδο της εξατομικευμένης τιμής κτήσεως. Κατ' εξαίρεση δύναται η χρησιμοποίηση των μεθόδων LIFO και FIFO.
Ελλάδα	Βάσει του χαμηλότερου κόστους απόκτησης (τιμή αντικατάστασης). Επιτρέπονται οι μέθοδοι LIFO και FIFO.
Ισπανία	Βάσει του κόστους απόκτησης ή του κόστους παραγωγής. Επιτρέπονται οι μέθοδοι LIFO, FIFO και η μέθοδος της μέσης τιμής κτήσεως.

Πηγή: Price Waterhouse Coopers, *Corporate taxes 1999 - 2000: Worldwide summaries*, 2000

2.3 Μεταφορά ζημιών

Μεταφορά ζημιών στη λογιστική ορολογία σημαίνει το δικαίωμα της αφαίρεσης ζημιών από τα τρέχοντα κέρδη στον υπολογισμό των φορολογήσιμων κερδών και συμψηφισμό αυτών σε άλλα έτη. Οι δυνατότητες οι οποίες παρέχονται από τις φορολογικές αρχές προς τις επιχειρήσεις είναι δύο: α) μεταφορά ζημιών προς τα πίσω (carry back), δηλαδή σε προηγούμενα έτη και β) μεταφορά ζημιών προς τα εμπρός (carry forward), δηλαδή σε επόμενα έτη. Έτσι, η ζημιά μιας χρήσεως μπορεί να μεταφερθεί και να συμψηφισθεί με τα εισοδήματα άλλων ετών. Αυτό το δικαίωμα δίδεται στις επιχειρήσεις διότι τα συστήματα φορολογίας των επιχειρήσεων πολλών χωρών δεν προβλέπουν την επιστροφή φόρου στην περίπτωση πραγματοποίησης

ζημιών. Τέλος, αυτή η επιλογή θεωρείται ότι έχει και αναπτυξιακή λογική, αφού έμμεσα ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις στην εξαγορά ζημιογόνων επιχειρήσεων και στην ανάληψη επενδυτικών πρωτοβουλιών για τον εκσυγχρονισμό τους.

Πίνακας 2.4
Μεταφορά των ζημιών τα επόμενα και τα προηγούμενα έτη,
σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ

Χώρα	Μεταφορά τα επόμενα έτη	Μεταφορά τα προηγούμενα έτη
Ελλάδα	5 έτη	0 έτη
Βέλγιο	5 έτη	0 έτη
Δανία	5 έτη	0 έτη
Γαλλία	5 έτη	0 έτη
Γερμανία	5 έτη	2 έτη
Σουηδία	Απεριόριστα	0 έτη
Ιρλανδία	Απεριόριστα	1 έτος
Ιταλία	5 έτη	0 έτη
Λουξεμβούργο	5 έτη	0 έτη
Ολλανδία	8 έτη	2 έτη
Μ. Βρετανία	Απεριόριστα	1 έτος
ΗΠΑ	15 έτη	3 έτη
Ιαπωνία	5 έτη	1 έτος

Πηγή: Price Waterhouse Coopers, *Corporate taxes 1999 - 2000: Worldwide summaries*, 2000

Σύμφωνα με την υπάρχουσα νομοθεσία στην Ελλάδα επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών για τα επόμενα πέντε έτη, ενώ απαγορεύεται η μεταφορά ζημιών προς τα πίσω. Στην περίπτωση που θα επιτρέπονταν κάτι αντίστοιχο η εφορία θα ήταν υποχρεωμένη να επέστρεφε ανάλογο φόρο. Όπως φαίνεται στον πίνακα 2.4 η πλειονότητα των χωρών ορίζει διάστημα πέντε ετών μεταφοράς ζημιών προς τα εμπρός. Απεριόριστα επιτρέπουν τη μεταφορά ζημιών προς τα εμπρός η Σουηδία, η Ιρλανδία και η Μ. Βρετανία, ενώ μεγάλο χρονικό περιθώριο επιτρέπουν η Ολλανδία και οι ΗΠΑ με οκτώ και δεκαπέντε έτη αντίστοιχα. Μεταφορά των ζημιών προς τα πίσω επιτρέπουν λιγότερες χώρες και αυτό για σύντομο χρονικό διάστημα που

κυμαίνεται σε ένα με δύο χρόνια. Μόνο οι ΗΠΑ επιτρέπουν μεταφορά ζημιών προς τα πίσω για διάστημα τριών ετών. Η μεταφορά των ζημιών στα προηγούμενα έτη φέρει το πλεονέκτημα ότι μια επιχείρηση ενισχύεται με την επιστροφή φόρων τη χρονιά που έχει ζημία και έτσι της παρέχεται η δυνατότητα να ξεπεράσει με μεγαλύτερη ευκολία τις οικονομικές δυσκολίες που αντιμετωπίζει.

2.4 Αντιδράσεις των επιχειρήσεων

Η χρήση των αποσβέσεων, των αποθεμάτων και των λοιπών στοιχείων που μόλις αναφέρθηκαν βοηθούν τις επιχειρήσεις, ώστε να μειώσουν τη φορολογική βάση και ως εκ τούτου να επιβαρυνθούν με μικρότερο φόρο. Αυτό πολλές φορές συμβαίνει σκοπίμα στα πλαίσια παροχής κινήτρων από το ίδιο το κράτος. Ωστόσο, σε πολλές περιπτώσεις οι φορολογούμενοι, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση οι επιχειρήσεις, καταφεύγουν στην εξεύρεση και άλλων λύσεων προκειμένου να μειώσουν ή να μηδενίσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση.

2.4.1 Μετακύλιση

Μετακύλιση είναι η δυνατότητα μετάθεσης του φορολογικού βάρους από τον υποκείμενο στο φόρο σε άλλον οικονομικό φορέα, μέχρις ότου αυτό αναληφθεί από κάποιο φορολογούμενο, ο οποίος δε μπορεί να το μετακυλήσει παραπέρα. (tax shifting). Σύννηθες φαινόμενο στην επιβολή των έμμεσων φόρων. Η μετακύλιση διακρίνεται συνήθως σε μετακύλιση προς τα εμπρός και σε μετακύλιση προς τα πίσω. Μετακύλιση προς τα εμπρός υπάρχει όταν ο φόρος μετατοπίζεται στους τελικούς καταναλωτές των προϊόντων με αύξηση των τιμών τους. Αντίθετα μετακύλιση προς τα πίσω υπάρχει όταν ο φόρος μετατίθεται στους κατόχους των παραγωγικών συντελεστών με μείωση των καθαρών αμοιβών τους.

Ποιοί είναι όμως οι παράγοντες εκείνοι που δημιουργούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις ώστε να υπάρχει δυνατότητα μετακύλισης του φόρου? Διαπιστώνεται λοιπόν ότι οι παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η μετακύλιση ενός φόρου είναι πολλοί. Συνοπτικά αναφέρονται η ελαστικότητα ζήτησης του αγαθού σε σχέση με την τιμή στο φορολογούμενο κλάδο, η ελαστικότητα της προσφοράς του αγαθού, η μορφή της αγοράς (ελεύθερος ανταγωνισμός, μονοπώλιο, ολιγοπώλιο κ.λπ.), η πολιτική της εταιρείας και το είδος του φόρου.

Αναφορικά με την πολιτική και τους στόχους που θέτει μια εταιρεία, αν αυτή επιδιώκει τη μεγιστοποίηση των κερδών της, τότε δεν τη συμφέρει να επιβαρύνει τους καταναλωτές αυξάνοντας την τιμή των προϊόντων προκειμένου να μη μειωθούν τα κέρδη της. Αντίθετα τη συμφέρει να παράγει στο ίδιο επίπεδο με τις ίδιες τιμές, ώστε να διατηρήσει τα έσοδά της αμετάβλητα. Αν μεταβάλλει την τιμή ή την ποσότητα θα χάσει ένα μέρος των εσόδων, με αποτέλεσμα να έχει μειωμένα έσοδα και να συνεχίσει να πληρώνει αυξημένο ποσοστό φόρου. Τα παραπάνω ισχύουν στην περίπτωση που πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν σε ανταγωνιστικές συνθήκες. Στην περίπτωση του μονοπωλίου, η μετακύλιση του φόρου έχει διαφορετικά αποτελέσματα. Παρ' όλα αυτά, στην πράξη οι επιχειρήσεις μπορεί να μην επιδιώκουν μεγιστοποίηση των κερδών (αλλά, π.χ. μεγιστοποίηση των πωλήσεων) ή ακόμη και οι ίδιες οι συνθήκες της αγοράς να μην το επιτρέπουν.

Όσον αφορά το είδος του φόρου, βάσει της θεωρίας⁵, η μετακύλιση του φόρου εξαρτάται από δύο παράγοντες : α) από το κατά πόσο ο φόρος είναι προσωπικός, δηλαδή άμεσος ή έμμεσος και β) από το κατά πόσο είναι ειδικός ή γενικός. Κατά κανόνα, η μετακύλιση των φόρων είναι δύσκολη στην περίπτωση των προσωπικών φόρων, όπως για παράδειγμα είναι ο φόρος κληρονομιών, και εύκολη στην περίπτωση των έμμεσων φόρων, όπως για παράδειγμα ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Αυτό συμβαίνει γιατί οι προσωπικοί φόροι κατά κανόνα δεν υπόκεινται σε περαιτέρω συναλλαγές, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα μετακύλισής τους σε άλλους συναλλασσόμενους, σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους των οποίων η φορολογική βάση είναι συνήθως αντικείμενο διαδοχικών συναλλαγών.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κατ' αυτήν την έννοια είναι προσωπικός, δηλαδή άμεσος φόρος και επίσης ειδικός. Κατά συνέπεια βάσει της θεωρίας ο φόρος αυτός μετακυλιέται δύσκολα. Ωστόσο, η εμπειρία δείχνει ότι

⁵ Βλ. Καράγιωργας (1981), Κεφάλαιο 10, σελ. 284 – 303.

πρόκειται για έναν φόρο ο οποίος μετακυλιέται σε μεγάλο βαθμό στους συντελεστές παραγωγής, επηρεάζοντας έτσι τον πολύ σημαντικό και εύκολα μετακινούμενο παραγωγικό συντελεστή το κεφάλαιο. Ήδη, από το 1963, στην έκθεση Newmark⁶ γίνεται αποδεκτή η υπόθεση ότι ο φόρος αυτός μετακυλιέται σε όλες τις χώρες – μέλη. Ωστόσο, συμπεραίνεται ότι λόγω της προηγηθείσας υπόθεσης δεν υπάρχουν διαταραχές. Στην πραγματικότητα όμως αυτό δε συμβαίνει και ιδιαίτερα εάν ληφθεί υπόψη ο μη συμμετρικός βαθμός μετακυλίσεως του φόρου σε κάθε χώρα. Η ύπαρξη διαφορών στο βαθμό και στην κατεύθυνση μετακυλίσεως του φόρου είναι σημαντικός παράγοντας και επιπρόσθετα οι διαφορές αυτές δεν επηρεάζουν μόνο τη διακίνηση των κεφαλαίων, αλλά και εκείνη της εργασίας, ανάλογα με την κατεύθυνση μετακυλίσεως ή μη του φόρου προς τα εμπρός ή προς τα πίσω (δηλαδή στις τιμές ή στους μισθούς).

Όπως έχει ήδη γίνει αναφορά σε προηγούμενο κεφάλαιο (βλέπε Κεφάλαιο 1 Παρ. 1.7), οι Kryzaniuk και Musgrave (1963) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο φόρος στο εισόδημα των επιχειρήσεων μετακυλιέται προς τα εμπρός επιβαρύνοντας τους καταναλωτές, αφού οι επιχειρήσεις αυξάνουν τις τιμές των προϊόντων προκειμένου να εξισορροπήσουν τις απώλειες εισοδήματος λόγω της αυξημένης φορολόγησης. Έτσι, μειώνεται το πραγματικό εισόδημα των καταναλωτών. Επίσης, συναρτήσει του τρόπου με τον οποίο επηρεάζονται οι τιμές, η μετακύλιση του φόρου προς τα εμπρός μπορεί να αυξάνεται προοδευτικά ή να μειώνεται. Ένα ακόμη συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν είναι ότι εάν το κράτος επιβαρύνει με μεγαλύτερο συντελεστή τις βιομηχανίες παραγωγής αγαθών πρώτης ανάγκης σε σύγκριση με εκείνες που παράγουν πολυτελή αγαθά, τότε το φορολογικό βάρος θα είναι μεγαλύτερο για τους χαμηλού εισοδήματος φορολογούμενους και αντίστροφα.

Ο Harberger (1962) βρήκε ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιβαρύνει περισσότερο του μετόχους. Το μοντέλο του είναι κατάλληλο για κλειστές οικονομίες. Θεωρεί ότι οι συντελεστές εργασία και κεφάλαιο είναι πλήρως κινητικοί μεταξύ τους, αν και αθροιστικά παραμένουν σταθεροί. Ο φόρος στο εισόδημα των επιχειρήσεων ενσωματώθηκε στο υπόδειγμά του ως μεταβλητή μόνο σε επίπεδο κεφαλαίου και βρήκε ότι επηρεάζει την παραγωγή προς δύο κατευθύνσεις. Αρχικά, αυξάνει το κόστος παραγωγής, με αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τη χρήση του κεφαλαίου ως συντελεστή παραγωγής και να αυξάνει τη ζήτηση του συντελεστή

⁶ Βλ. Σπουδαί, (1986), σελ. 240.

εργασίας (αποτέλεσμα υποκατάστασης). Κατά δεύτερο λόγο, ο φόρος στο εισόδημα αυξάνει το κόστος των αγαθών τα οποία προέρχονται από κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις αντίθετα με αυτές που χρησιμοποιούν τεχνικές εντάσεως εργασίας (αποτέλεσμα εκροής). Έτσι, δεδομένου ότι ο κεφαλαιουχικός τομέας χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο τεχνικές εντάσεως κεφαλαίου, η μεταβολή στη ζήτηση των αγαθών έχει ως αποτέλεσμα να αποδεσμεύεται περισσότερο κεφάλαιο παρά εργασία, και μάλιστα σε ποσότητα τέτοια που υπερκαλύπτει τη ζήτηση. Δηλαδή, η ζήτηση σε κεφαλαιουχικό εξοπλισμό είναι μικρότερη, από την πλευρά του τομέα της οικονομίας που χρησιμοποιεί περισσότερο τεχνικές εντάσεως εργασίας, σε σχέση με την προσφερόμενη ποσότητα που δημιουργείται ύστερα από την απελευθέρωση πόρων. Ο Harberger καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όσο αυτές οι δυνάμεις ενισχύονται, ο φόρος στο εισόδημα των νομικών προσώπων, κατά μεγάλο μέρος έχει αντίκτυπο στους μετόχους και κατά τρόπο προοδευτικό.

2.4.2 Φοροαποφυγή

Αποφυγή του φόρου υφίσταται όταν η επιχείρηση κατορθώνει με νόμιμες ενέργειες να μειώνει τη φορολογική της υποχρέωση ή ακόμη και να τη μηδενίζει. Έτσι, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν διάφορες ατέλειες της νομοθεσίας αποφεύγοντας κατ' αυτόν τον τρόπο να χαρακτηριστούν ακόμη και ως φοροφυγάδες. Το αποτέλεσμα όμως είναι το ίδιο όπως και στην περίπτωση της μετακύλισης ή στην περίπτωση της φοροδιαφυγής. Οι επιχειρήσεις κατορθώνουν με το να αποκρύπτουν μέρος των κερδών τους, έστω και με νόμιμες διαδικασίες, να μειώνουν ή να μηδενίζουν το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

Προκειμένου να χαρακτηριστεί μια ενέργεια ως ενέργεια φοροαποφυγής, θα πρέπει τυπικά να έχει τρία χαρακτηριστικά⁷:

- Πρώτον, σχεδόν πάντοτε να υπάρχει ένα στοιχείο ανειλικρίνειας, εικονικότητας ή πλαστότητας.
- Δεύτερον, συχνά οι ενέργειες που έχουν στόχο τη φοροαποφυγή να εκμεταλλεύονται τις αδυναμίες (κενά, ασάφειες, κακή διατύπωση κλπ) της

⁷ IOBE, N. Τάτσος, (2001), «Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα».

φορολογικής νομοθεσίας ή να εκμεταλλεύονται δυνατότητες που παρέχει η φορολογική νομοθεσία, οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη.

- Τρίτο χαρακτηριστικό της φοροαποφυγής είναι η μυστικότητα που τη διακρίνει, αφού η γνωστοποίηση των μέσων αυτών θα οδηγήσει αργά ή γρήγορα στη λήψη σχετικών μέτρων.

Τα παραπάνω χαρακτηριστικά διακρίνονται συχνά σε πράξεις των επιχειρήσεων. Ωστόσο, η διάκριση μεταξύ φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής είναι τις περισσότερες φορές δυσδιάκριτη.

2.4.3. Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη της επιχείρησης, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής της επιβάρυνσης ή πλήρης αποφυγή καταβολή του φόρου, που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων. Στους συνήθεις τρόπους φοροδιαφυγής που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις περιλαμβάνονται οι εξής⁸:

- Υπερτιμολόγηση των εισαγωγών και υποτιμολόγηση των εξαγωγών.
- Υποτίμηση της αξίας των απογραφόμενων αγαθών ή της ποσότητάς τους με σκοπό να εμφανίσουν μειωμένα κέρδη.
- Παραγωγή αγαθών με τη μέθοδο του "φασόν", όπου διευκολύνεται η φοροδιαφυγή, αφού είναι δύσκολο να προσδιορισθεί ο όγκος της παραγωγής και το ύψος των πωλήσεων.
- Διόγκωση διαφημιστικών δαπανών, δαπανών για προμήθειες, καταστροφή πρώτων υλών κλπ.
- Παροχή πλαστών τιμολογίων για καθένα από τα οποία αντιστοιχούν εικονικές συναλλαγές.
- Δημιουργία ανύπαρκτων εταιρειών που δηλώνονται ότι έχουν έδρα σε ανύπαρκτες διευθύνσεις.
- Εικονικές συναλλαγές για προμήθεια εξοπλισμού και άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

⁸ όπως πριν

- Συμμετοχή σε διοικήσεις εικονικών εταιρειών υπερηλίκων ατόμων, ατόμων που αγνοούν την ύπαρξη αυτών των εταιρειών, ποινικών καταδίκων που είχαν μεταβαπτιστεί σε επιχειρηματίες κλπ.
- Πλαστογράφηση στοιχείων ταυτότητας των εμφανιζόμενων ως επιχειρηματιών προκειμένου αυτοί να φαίνονται από πλευράς ηλικίας κλπ ως δραστήριοι και δημιουργικοί.

Η πρακτική της μεταφοράς κερδών (transfer pricing) στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο.

Οι υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις αποτελούν δύο από τους κυριότερους τρόπους φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων. Η μέθοδος της υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης συνίσταται στη διαμόρφωση των τιμών κατά τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁹ με τέτοιο τρόπο, ώστε να επηρεάζεται το οικονομικό αποτέλεσμα της κάθε επιχείρησης με σκοπό την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση.

Νομοθεσιακά, για την αντιμετώπιση του transfer pricing, έχει καθιερωθεί τόσο από ευρωπαϊκά όσο και διεθνή κείμενα, ο κανόνας γνωστός ως “arm’s length principle”. Έτσι, σύμφωνα με τον κανόνα αυτό, όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, βάσει των οποίων η αμοιβή ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που θα μπορούσε να επιτευχθεί αν η σύμβαση λάμβανε χώρα με τρίτο πρόσωπο, τότε η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κέρδος της επιχείρησης. Έτσι, η αρμόδια φορολογική αρχή καλείται να αποδείξει ότι το τίμημα το οποίο καταβλήθηκε ήταν μικρότερο ή μεγαλύτερο από ότι στην περίπτωση που οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν ήταν συνδεδεμένες. Ουσιαστικά καλείται να αποδείξει ότι το τίμημα δεν ήταν προϊόν ελεύθερης συναλλαγής, κριτήριο το οποίο εύκολα μπορεί η επιχείρηση να ανατρέψει η επιχείρηση και να αποδείξει ότι δεν υπήρχε σκοπιμότητα.

⁹ Συνδεδεμένες είναι δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό την εποπτεία μιας άλλης επιχείρησης με κοινά μέλη στη διοίκηση και κοινούς οικονομικούς στόχους.

Όσον αφορά στην Ελλάδα, με τη μέθοδο της υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης μεταφέρονται τα κέρδη από μια ημεδαπή επιχείρηση ή αλλοδαπή που είναι μόνιμα εγκατεστημένη στην χώρα, σε άλλη ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση και επιτυγχάνεται η μερική ή ολική αποφυγή του φόρου. Στο άρθρο 8 του ν. 3843/58 η απαγόρευση αφορούσε μόνο τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης. Η ισχύουσα νομοθεσία (άρθρο 39, ν. 2238/94) καταλαμβάνει και τις ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 39 ορίζεται ποιες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες για τις ανάγκες των διατάξεων αυτού, διαφοροποιώντας τα κριτήρια ανάλογα με το αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις ή για ημεδαπή και αλλοδαπή. Πιο συγκεκριμένα, οι διατάξεις εφαρμόζονται:

α) εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση της πρώτης.

β) εφόσον πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις και όταν υφίσταται μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

Σύμφωνα με την πρώτη περίπτωση, δεν καλύπτεται η περίπτωση κατά την οποία αλλοδαπή τελεί υπό τον έλεγχο ημεδαπής εταιρείας. Και στο σχήμα αυτό είναι δυνατή η εφαρμογή πρακτικών «μεταφοράς τιμών» με σκοπούμενο αποτέλεσμα την μείωση του φορολογικού βάρους. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τη μεταφορά κερδών σε χώρα με μικρότερο συντελεστή φορολόγησης. Ωστόσο, η πρακτική του transfer pricing απαγορεύεται τόσο από το ελληνικό δίκαιο όσο και το διεθνές. Επιπρόσθετα, η διατύπωση της δεύτερης περίπτωσης περί ουσιώδους εξάρτησης ή ελέγχου χωρά πληθώρα ερμηνειών.

2.5 Διπλή φορολογία εισοδήματος

Είναι γεγονός ότι το μέγεθος της φορολογικής βάσης παίζει σημαντικό ρόλο ως προς το ταμειακό αποτέλεσμα των οικονομικών υπηρεσιών του κράτους. Ωστόσο, εξίσου σημαντικές είναι οι επιδράσεις στο εισόδημα των επιχειρήσεων. Έτσι, σε ένα ευρωπαϊκό οικονομικό περιβάλλον, το οποίο συνεχώς μεταβάλλεται, οι επιχειρήσεις,

οι οποίες είναι εγκατεστημένες στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα πρέπει να αντιμετωπίσουν, να ανταγωνιστούν και να συμμορφωθούν με δεκατέντε διαφορετικά συστήματα φορολόγησης του εισοδήματός τους, γεγονός το οποίο δημιουργεί σημαντικά προβλήματα. Ένα από αυτά είναι η μη εξαίρεση από τη φορολογική βάση των μερισμάτων τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί σε κάποια άλλη χώρα, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται διπλά.

Η σύμβαση 90/436/ΕΟΚ αποτελεί ένα κοινοτικό μέτρο στόχος του οποίου είναι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην περίπτωση των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ωστόσο, τα κράτη - μέλη δεν έχουν καμία υποχρέωση να εξαλείψουν ουσιαστικά τη διπλή φορολογία. Οι διμερείς συμφωνίες προβλέπουν απλώς ότι τα κράτη - μέλη θα προσπαθήσουν να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία. Έτσι, σε περίπτωση που διαπιστώνεται διπλή φορολογία, η θιγόμενη επιχείρηση προσφεύγει στην αρμόδια αρχή η οποία, αν δεν είναι σε θέση να δώσει μια ικανοποιητική λύση, θα προσπαθήσει να εξαλείψει τη διπλή φορολογία με φιλικό διακανονισμό με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους - μέλους. Στην περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία, τότε ζητούν από μια συμβουλευτική επιτροπή¹⁰ να εκδώσει γνωμοδότηση για τον τρόπο με τον οποίο θα εξαλειφθεί η διπλή φορολογία. Οι αρμόδιες αρχές δύνανται να καταλήξουν σε απόφαση, η οποία διαφέρει από τη γνωμοδότηση της επιτροπής, αλλά αν δεν επιτευχθεί συμφωνία μεταξύ τους, είναι υποχρεωμένες να συμμορφωθούν με την εν λόγω γνωμοδότηση.

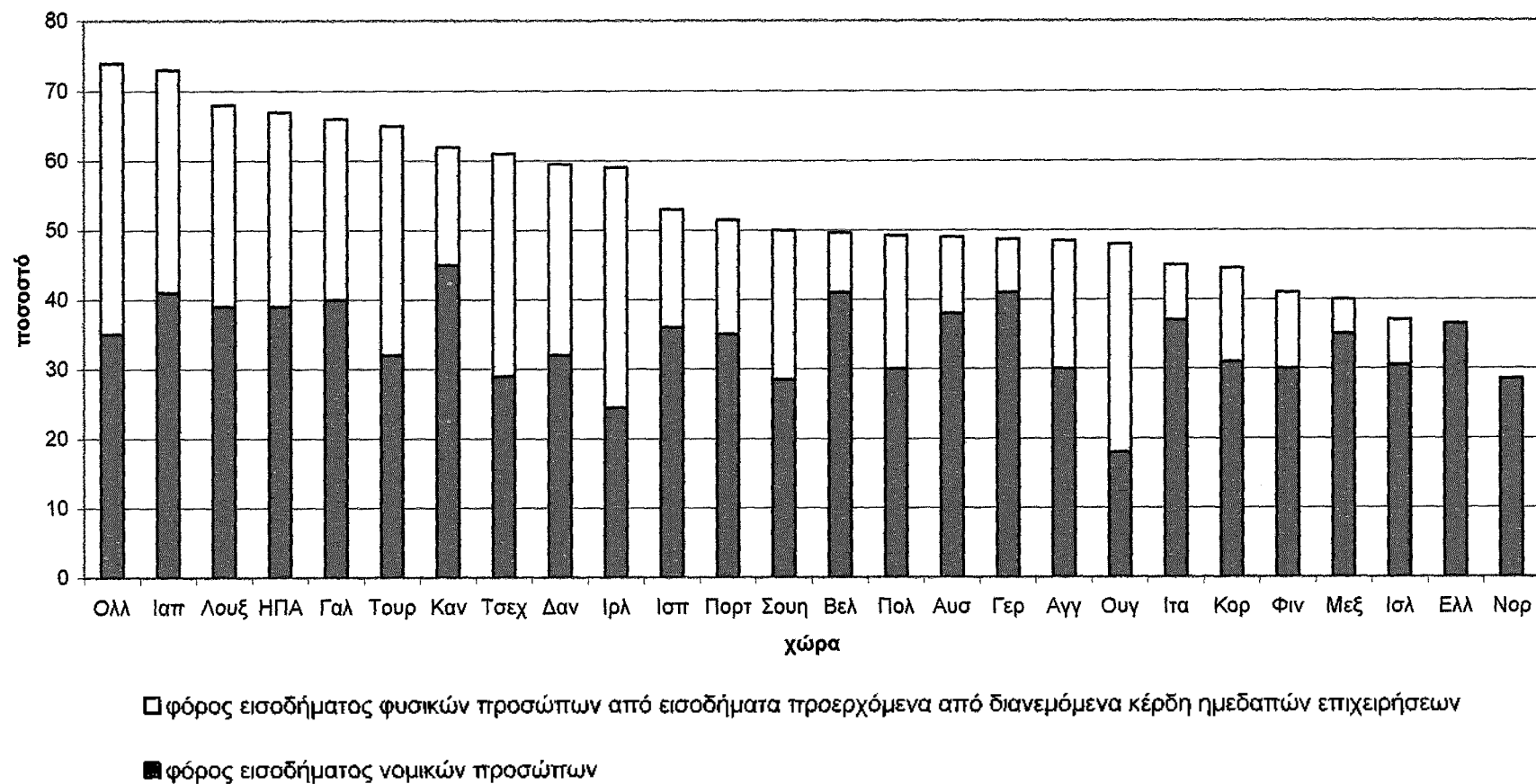
Από τα παραπάνω φαίνεται ότι δεν έχει βρεθεί ουσιαστική λύση, ενώ οι συμβάσεις και οι διακανονισμοί αποτελούν πρόσκαιρες λύσεις, οι οποίες όμως κοστίζουν σε χρόνο, αλλά και σε χρήμα.

Όπως φαίνεται από το διάγραμμα 2.2, σύμφωνα με τα πιο πρόσφατα στοιχεία, τα οποία διαθέτει η Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία, στις περισσότερες χώρες - μέλη τα μερίσματα φορολογούνται διπλά ακόμη και στην ίδια την χώρα, στην οποία λειτουργεί μια επιχείρηση. Δηλαδή, το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων δεν εμφανίζεται μόνο μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αλλά μια επιχείρηση μπορεί να το αντιμετωπίσει με την εξής μορφή: να φορολογηθεί αρχικά σε επίπεδο εταιρείας και στη συνέχεια, αφού διανείμει τα μερίσματα, αυτά να φορολογηθούν εκ νέου με το φόρο εισοδήματος φυσικών

¹⁰ Η επιτροπή απαρτίζεται από τον πρόεδρο, δύο αντιπροσώπους των αρμοδίων φορολογικών αρχών και από άρτιο αριθμό ανεξαρτήτων προσωπικοτήτων.

προσώπων. Έτσι, όπως φαίνεται στο διάγραμμα 2.2 στις μόνες χώρες στις οποίες δε συμβαίνει να φορολογούνται διπλά τα μερίσματα είναι η Ελλάδα και η Νορβηγία, αφού το φορολογικό τους σύστημα είναι κατά τέτοιο τρόπο προσαρμοσμένο, ώστε να αποφεύγονται τέτοιου είδους φαινόμενα.

Διάγραμμα 2.2
Συμμετοχή (μερίδιο) φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων στα διανεμόμενα κέρδη



Πηγή: OECD/ECO/WP1 (2001), "Tax systems in European Union Countries-Annex I: tables and figures", Paris

2.6 Εναλλακτικοί τρόποι (βάση) υπολογισμού του φόρου

Στην προσπάθεια επίλυσης σωρείας προβλημάτων, όπως είναι αυτό της διπλής φορολογίας του εισοδήματος μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, έχουν ακουστεί και έχουν προταθεί αρκετοί τρόποι υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης των επιχειρήσεων, με βασικό στοιχείο διαφοροποίησης τη φορολογική βάση. Οι τέσσερις επικρατέστερες απόψεις είναι οι εξής:

2.6.1 Φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης (*home state taxation*)

Η φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης της επιχείρησης περιλαμβάνει όλες, ή μια ομάδα χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες συμφωνούν ότι οι επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν εταιρείες σε περισσότερες από μια χώρα – μέλος, θα πρέπει να υπολογίζουν τη φορολογική τους βάση και κατά συνέπεια το φόρο, βάσει τη νομοθεσία του κράτους που είναι εγκατεστημένες οι υπηρεσίες ελέγχου και διαχείρισης του συνόλου των εταιρειών. Σε αυτή τη λογική, αυτό το οποίο θα άλλαζε θα ήταν μόνο η φορολογική βάση, ενώ θα εφαρμόζονταν και πάλι οι συντελεστές, οι οποίοι επιβάλλονται σε κάθε χώρα ξεχωριστά για κάθε «μερίδιο» των κερδών. Για τις επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούν σε χώρα - μέλος, κάτι τέτοιο θα σήμαινε απλούστευση των φορολογικών διαδικασιών. Έτσι, ένα σύνολο εταιρειών θα έχει να αντιμετωπίσει και να συμμορφωθεί μόνο με ένα φορολογικό σύστημα και θα πρέπει να συνδιαλλαγεί μόνο με μια φορολογική διοίκηση.

Παράδειγμα εφαρμογής του "home state taxation"

Η εταιρεία Z στεγάζει τις διοικητικές της υπηρεσίες στη χώρα – μέλος Α, ενώ η θυγατρική εταιρεία Υ λειτουργεί στη χώρα – μέλος Β. Η εταιρεία Z υπολογίζει τη φορολογική της βάση (Ζ και Υ) σύμφωνα με το φορολογικό κώδικα της χώρας – μέλος Α. Η βεβαίωση του φόρου θα γίνει από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της χώρας - μέλος Α. Όταν υπολογιστεί ο φόρος και η φορολογική βάση έχει κατανεμηθεί αναλογικά μεταξύ των δύο χωρών – μελών, η

εταιρεία Z πληρώνει φόρο βάσει του συντελεστή που ισχύει στη χώρα – μέλος A προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές αυτής της χώρας, ενώ η εταιρεία Y πληρώνει φόρο βάσει του συντελεστή που ισχύει στη χώρα – μέλος B προς την αντίστοιχη φορολογική αρχή.

2.6.2 Κοινή (ενισχυμένη) φορολογική βάση [*common (consolidated) tax base*]

Το σύστημα της κοινής (ενισχυμένης) φορολογικής βάσης μοιράζεται μερικά από τα χαρακτηριστικά του τρόπου φορολόγησης στη χώρα εγκατάστασης. Παρ' όλα αυτά, αντί να παρέχεται η εφαρμογή κάθε μεμονωμένου φορολογικού κώδικα στην ευχέρεια όλων των χωρών – μελών, αντιπροτείνεται ένας νέος φορολογικός κώδικας, κοινός για όλα τα κράτη – μέλη. Στον κώδικα αυτό θα συμπεριλαμβάνονται κοινοί κανόνες με τους οποίους θα υπολογίζεται η φορολογική βάση και κατά συνέπεια η τελική οφειλή των επιχειρήσεων. Η διοικητική υπηρεσία ενός ομίλου εταιρειών, θα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει αυτή τη φορολογική βάση για όλες τις επιχειρήσεις της (ακόμη και αυτές που είναι μόνιμα εγκατεστημένες σε μια χώρα). Τη διοικητική εποπτεία θα έχει η χώρα – μέλος στην οποία βρίσκεται το διοικητικό κέντρο του ομίλου. Ο συντελεστής βάσει του οποίου θα υπολογίζεται η οφειλή, θα παραμείνει ο ίδιος σε κάθε χώρα (όπως στη φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης). Έτσι, η φορολογική αρχή κάθε χώρας θα συνδιαλέγεται μόνο με τις επιχειρήσεις εκείνες, οι οποίες έχουν το διοικητικό κέντρο στην επικράτειά τους.

Παράδειγμα εφαρμογής της “*common (consolidated) tax base*”

Η εταιρεία Z στεγάζει τις διοικητικές της υπηρεσίες στη χώρα – μέλος A, ενώ η θυγατρική εταιρεία Y λειτουργεί στη χώρα – μέλος B. Η εταιρεία Z υπολογίζει τη φορολογική της βάση (Z και Y) σύμφωνα με το νέο κοινό (ενισχυμένο) φορολογικό κώδικα. Η βεβαίωση του φόρου θα γίνει από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της χώρας - μέλος A. Όταν υπολογιστεί ο φόρος και η φορολογική βάση έχει κατανεμηθεί αναλογικά μεταξύ των δύο χωρών – μελών, η εταιρεία Z πληρώνει φόρο βάσει του συντελεστή που ισχύει στη χώρα – μέλος A προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές αυτής της χώρας, ενώ η εταιρεία Y πληρώνει φόρο βάσει του συντελεστή που ισχύει στη χώρα – μέλος B προς την αντίστοιχη φορολογική αρχή.

2.6.3 Ο ευρωπαϊκός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων

Ένας εναλλακτικός τρόπος αυτού της «κοινής βάσης» είναι ο «Ευρωπαϊκός Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων», ο οποίος όμως απαιτεί ένα νέο ενιαίο φορολογικό κώδικα για τις επιχειρήσεις, ο οποίος θα εφαρμοστεί σε όλες τις χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην απόλυτή του μορφή ένας τέτοιος κώδικας θα εποπτεύονταν από μια νεοσύστατη αρχή, η οποία θα επέβαλε έναν ενιαίο αναλογικό συντελεστή και τα έσοδα τα οποία θα εισέπραττε θα διανέμονταν μεταξύ των χωρών – μελών βάσει μιας φόρμουλας, η οποία θα είχε συμφωνηθεί. Παρ' όλα αυτά, σε μια δεύτερη εκδοχή, κάθε χώρα – μέλος θα είχε τη δυνατότητα να επιβάλει ένα ξεχωριστό αναλογικό συντελεστή στο μερίδιο εκείνο της φορολογικής βάσης που της αναλογεί.

2.6.4 Μια κοινή αναγκαστικού χαρακτήρα «εναρμονισμένη φορολογική βάση» (a single compulsory "harmonized tax base")

Η πιο παραδοσιακή απάντηση προς τις προηγούμενες προτάσεις θα ήταν η εφαρμογή μιας κοινής, αναγκαστικού χαρακτήρα προς τις χώρες – μέλη, φορολογική βάση. Αυτό θα απαιτούσε έναν ενιαίο φορολογικό κώδικα για τις επιχειρήσεις ο οποίος θα εφαρμόζονταν από όλες τις χώρες, σε όλες τις επιχειρήσεις αντικαθιστώντας εξολοκλήρου τους δεκαπέντε διαφορετικούς κώδικες που υφίστανται. Όλες οι χώρες θα είναι υπόχρεες να εφαρμόζουν τον ενιαίο κώδικα, χωρίς την ύπαρξη μιας ενιαίας Φορολογικής Αρχής. Και στην περίπτωση του ενιαίου κώδικα, η ανάγκη για επιμερισμό της φορολογικής βάσης στα κράτη – μέλη συνεχίζει να υπάρχει και θα επιτυγχάνονταν βάσει κάποιας φόρμουλας στην οποία θα συμφωνούσαν όλες οι χώρες.

2.7 Σύγκριση των εναλλακτικών τρόπων (βάσεων) υπολογισμού του φόρου

Το βασικό χαρακτηριστικό των παραπάνω προτάσεων είναι ότι λύνει το βασικό μέλημα των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν εγκαταστάσεις σε πολλές χώρες – μέλη. Ότι δηλαδή, θα έχουν να επιλέξουν ένα πλαίσιο κανόνων, ρυθμίσεων και νόμων. Με την επιλογή κατάλληλων κανόνων, τα προβλήματα της μεταφοράς κερδών και της διπλής φορολογίας των μερισμάτων θα παύσουν να υφίστανται, ενώ η ενδοκοινοτική συγκέντρωση των κερδών και των ζημιών θα είναι ελεύθερη, σε αντίθεση με το υπάρχον πολύπλοκο και ημιτελές σύστημα των απαλλαγών.

Αναφορικά με τη φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης της επιχείρησης (home state taxation), η πρόταση αυτή βασίζεται σε κοινή αναγνώριση της υπάρχουσας κατάστασης και δεν κρίνεται αναγκαία η δημιουργία ενός νέου ενιαίου κώδικα. Πρόκειται για πραγματιστική θεώρηση, εφικτή σε βραχυχρόνιο ορίζοντα, χωρίς να υποστηρίζεται ότι πρόκειται για τη βέλτιστη λύση.

Στην πρόταση, η οποία βασίζεται στην ενιαία (ενισχυμένη) φορολογική βάση, θεωρείται ότι η σχεδίαση και η κοινή αποδοχή ενός νέου ενιαίου κώδικα για τις επιχειρήσεις είναι επιβεβλημένη. Με την πρόταση αυτή, κάθε κράτος έχει τη δυνατότητα να διατηρήσει το υπάρχον φορολογικό σύστημα, οφείλει όμως να συμβάλει στη δημιουργία ενός βελτιωμένου (ενισχυμένου) κώδικα για τις διασυνοριακές δραστηριότητες στις οποίες συμμετέχει. Οι επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μια χώρα – μέλος, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ίσα. Στο ίδιο πλαίσιο κινείται η πρόταση για τη δημιουργία ενιαίου ευρωπαϊκού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, με τη διαφορά ότι ελέγχονται από κάποια νέα κεντρική υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Κεφάλαιο 3

Ο φορολογικός συντελεστής

Ο φορολογικός συντελεστής, ο οποίος επιβάλλεται στο εισόδημα των επιχειρήσεων είναι συνήθως αναλογικός. Το γεγονός αυτό, αλλά και διάφοροι άλλοι παράγοντες οδηγούν τόσο τις επιχειρήσεις, όσο και τους μετόχους να συμπεριφέρονται ανάλογα προς τις διαφορετικές συνθήκες, οι οποίες διαμορφώνονται κάθε φορά γύρω από το φόρο. Για παράδειγμα, εάν επιβάλλονταν προοδευτικός συντελεστής στο εισόδημα των επιχειρήσεων αντί για αναλογικός, τότε μια πιθανή αντίδραση των επιχειρήσεων θα ήταν να διασπάσουν την εταιρεία σε μικρότερα τμήματα. Έτσι, σε κάθε τμήμα της (νέα εταιρεία, σχέση θυγατρικής - μητρικής) θα αναλογούν μικρότερα κέρδη και κατά συνέπεια θα επιβαρύνονται με χαμηλότερο φόρο μιας και τα κέρδη της θα φορολογούνται σε μικρότερη φορολογική κλίμακα.

Στη συνέχεια θα γίνει μια σύντομη αναφορά στις επιδράσεις που έχει η επιβολή ενός αναλογικού συντελεστή στο εισόδημα των επιχειρήσεων σε αντιπαράβολή με τον προοδευτικό συντελεστή, τόσο σε επίπεδο επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο μετόχου. Η ανάλυση θα πραγματοποιηθεί σε τρία επίπεδα.

3.1 Αναλογικός και προοδευτικός συντελεστής

α) *φορολόγηση του εισοδήματος που διανέμεται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων*: σε αυτή την περίπτωση φορολογείται μόνο το εισόδημα το οποίο διανέμεται στους μετόχους. Η μεταχείριση των κερδών των επιχειρήσεων κατ' αυτόν τον τρόπο οδηγεί σε στρεβλώσεις. Αρχικά, αφήνει αφορολόγητα τα αδιανέμητα κέρδη. Έτσι, παρέχεται η δυνατότητα στους μετόχους να καρπούνται το ελάχιστο μέρος, το οποίο ορίζεται από την εκάστοτε νομοθεσία και να αφήνουν τα

Κεφάλαιο 3

Ο φορολογικός συντελεστής

Ο φορολογικός συντελεστής, ο οποίος επιβάλλεται στο εισόδημα των επιχειρήσεων είναι συνήθως αναλογικός. Το γεγονός αυτό, αλλά και διάφοροι άλλοι παράγοντες οδηγούν τόσο τις επιχειρήσεις, όσο και τους μετόχους να συμπεριφέρονται ανάλογα προς τις διαφορετικές συνθήκες, οι οποίες διαμορφώνονται κάθε φορά γύρω από το φόρο. Για παράδειγμα, εάν επιβάλλονταν προοδευτικός συντελεστής στο εισόδημα των επιχειρήσεων αντί για αναλογικός, τότε μια πιθανή αντίδραση των επιχειρήσεων θα ήταν να διασπάσουν την εταιρεία σε μικρότερα τμήματα. Έτσι, σε κάθε τμήμα της (νέα εταιρεία, σχέση θυγατρικής - μητρικής) θα αναλογούν μικρότερα κέρδη και κατά συνέπεια θα επιβαρύνονται με χαμηλότερο φόρο μιας και τα κέρδη της θα φορολογούνται σε μικρότερη φορολογική κλίμακα.

Στη συνέχεια θα γίνει μια σύντομη αναφορά στις επιδράσεις που έχει η επιβολή ενός αναλογικού συντελεστή στο εισόδημα των επιχειρήσεων σε αντιπαράβολή με τον προοδευτικό συντελεστή, τόσο σε επίπεδο επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο μετόχου. Η ανάλυση θα πραγματοποιηθεί σε τρία επίπεδα.

3.1 Αναλογικός και προοδευτικός συντελεστής

α) *φορολόγηση του εισοδήματος που διανέμεται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων:* σε αυτή την περίπτωση φορολογείται μόνο το εισόδημα το οποίο διανέμεται στους μετόχους. Η μεταχείριση των κερδών των επιχειρήσεων κατ' αυτόν τον τρόπο οδηγεί σε στρεβλώσεις. Αρχικά, αφήνει αφορολόγητα τα αδιανέμητα κέρδη. Έτσι, παρέχεται η δυνατότητα στους μετόχους να καρπούνται το ελάχιστο μέρισμα, το οποίο ορίζεται από την εκάστοτε νομοθεσία και να αφήνουν τα

υπόλοιπα κέρδη στην εταιρεία, αυξάνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την καθαρή περιουσιακή τους θέση. Συνέπεια των παραπάνω είναι η άνοδος της πραγματικής αξίας της μετοχής. Ως εκ τούτου, ο μέτοχος μπορεί να πωλήσει τις μετοχές, οι οποίες του ανήκουν σε μεγαλύτερη τιμή, και φορολογούμενος με μικρότερο συντελεστή (σε σχέση με τον προοδευτικό φόρο) ή ακόμη και με μηδενικό, αφού σε πολλές χώρες η υπεραξία δε φορολογείται, να πραγματοποιήσει υψηλότερο συνολικό καθαρό εισόδημα.

Εάν πάλι υποθεθεί ότι οι μέτοχοι λαμβάνουν υψηλότερα μερίσματα και ότι δεν ισχύει η προηγούμενη υπόθεση, η πιθανότητα οι μέτοχοι να βρουν τρόπο να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση εξακολουθεί να υπάρχει. Έχει παρατηρηθεί ότι οι φορολογούμενοι, οι οποίοι ανήκουν σε υψηλό εισοδηματικό κλιμάκιο, φοροδιαφεύγουν σε μεγαλύτερο βαθμό σε σύγκριση με εκείνους, οι οποίοι ανήκουν σε χαμηλό εισοδηματικό κλιμάκιο. Όπως διαπιστώθηκε σε σχετική μελέτη¹, σε απόλυτους όρους, το μέσο αδήλωτο εισόδημα των υψηλών εισοδηματικών τάξεων είναι μεγαλύτερο αυτού των χαμηλών. Επίσης, σύμφωνα με στοιχεία της ίδιας μελέτης, το 10% του συνολικού αδήλωτου εισοδήματος προέρχεται από το τελευταίο κλιμάκιο, ενώ μόνο το 6% του αδήλωτου εισοδήματος προέρχεται από το πρώτο κλιμάκιο.

β) *φορολόγηση για το σύνολο των κερδών της εταιρείας με αναλογικό συντελεστή, ενώ κατά τη διανομή των μερισμάτων γίνεται παρακράτηση φόρου από την εταιρεία*: η μέθοδος αυτή προκαλεί σοβαρές αποκλίσεις από την αρχή της φορολογικής ισότητας. Όπως είναι γνωστό το εισόδημα των επιχειρήσεων φορολογείται με αναλογικό συντελεστή, ενώ τα φυσικά πρόσωπα με προοδευτικό. Στην περίπτωση κατά την οποία και τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνταν με αναλογικό συντελεστή και μάλιστα ίσο με αυτόν των επιχειρήσεων, τότε θα ήταν αδιάφορο στους μετόχους αν θα φορολογούνταν με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων ή με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Όμως κάτι τέτοιο δε συμβαίνει, και επειδή οι μέτοχοι διαφέρουν τόσο ως προς το ύψος των μερισμάτων που εισπράττουν, όσο και ως προς το ύψος των εισοδημάτων από άλλες πηγές, αυτομάτως δημιουργούνται στρεβλώσεις. Έτσι, εάν το σύνολο των κερδών της εταιρείας φορολογείται με αναλογικό συντελεστή, τότε οι μέτοχοι με υψηλά εισοδήματα ευνοούνται, αφού μέρος του εισοδήματός τους, το οποίο θα

¹ IOBE, N. Τάτσος, (2001), «Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», σελ. 113.

επιβαρύνονταν με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή της προοδευτικής κλίμακας, τελικά θα φορολογηθεί με χαμηλότερο συντελεστή. Για παράδειγμα στην Ελλάδα ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χ.Α.Α. ανέρχεται στο 37,5%, ενώ ο συντελεστής, ο οποίος επιβάλλεται στο τελευταίο φορολογικό κλιμάκιο των φυσικών προσώπων είναι 42,5%. Διαπιστώνεται δηλαδή μια διαφορά της τάξεως των 5 ποσοστιαίων μονάδων.

γ) φορολόγηση με αναλογικό συντελεστή των αδιανέμητων κερδών και με προοδευτικό συντελεστή των μερισμάτων: η μέθοδος αυτή περιορίζει σε κάποιο βαθμό τις στρεβλώσεις που δημιουργούσαν οι δύο προηγούμενες, αφού αποτελεί συνδυασμό αυτών. Ωστόσο, παρέχεται και πάλι το κίνητρο για τη δημιουργία υπεραξίας σε ένα ποσοστό μετόχων των οποίων το εισόδημα είναι τόσο υψηλό, που θα υποβάλλονταν σε μέσο φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων μεγαλύτερο από τον αναλογικό συντελεστή, ο οποίος επιβάλλεται στα αδιανέμητα κέρδη της εταιρείας.

3.2 Σύγκριση φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων

Στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ ο νομοθετικά ορισμένος φορολογικός συντελεστής, βάσει του οποίου φορολογούνται τα εισοδήματα των επιχειρήσεων, είναι μικρότερος από τον ανώτερο οριακό συντελεστή, βάσει του οποίου φορολογείται το εισόδημα των φυσικών προσώπων (βλέπε πίνακα 3.1). Πως, όμως, οι οικονομίες των χωρών έχουν οδηγηθεί σε αυτό το σημείο?

Μια πιθανή απάντηση, η οποία θα αιτιολογούσε την υιοθέτηση αυτής της τακτικής, είναι ότι το ύψος του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι αποτέλεσμα πίεσης του διεθνούς ανταγωνισμού. Εάν το κεφάλαιο κινείται ελεύθερα διεθνώς, μια μεμονωμένη χώρα μπορεί στην πραγματικότητα να επιλέξει να περιορίσει την εκροή κεφαλαίου σε μια περιοχή με μικρότερο συντελεστή φόρου. Αντίθετα, το προσωπικό εισόδημα μπορεί να φορολογείται με σχετικά υψηλότερο συντελεστή εάν ο παράγων που δημιουργεί το προσωπικό εισόδημα, όπως για παράδειγμα η εργασία, είναι λιγότερο κινητικός σε σχέση με το κεφάλαιο. Μια συνέπεια αυτού του επιχειρήματος είναι ότι οι συντελεστές φορολόγησης του

εισοδήματος, το οποίο προέρχεται από προσωπικές ή κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις θα έπρεπε να είναι εξίσου χαμηλοί. Στην πραγματικότητα, ο φορολογικός κώδικας πολλών χωρών μεταχειρίζεται το εισόδημα, το οποίο προέρχεται από προσωπικές ή κεφαλαιουχικές εταιρείες διαφορετικά απ' ότι για παράδειγμα το εισόδημα από εργασία. Για παράδειγμα στη Γερμανία το εισόδημα από προσωπικές εταιρείες φορολογείται με τον ίδιο συντελεστή όπως το εισόδημα από κεφαλαιουχικές εταιρείες. Ωστόσο, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι και πάλι μικρότερος σε σύγκριση με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Από την άλλη ο φορολογικός κώδικας στις Η.Π.Α. δεν επιτρέπει καμία απαλλαγή ή ελάφρυνση στο προσωπικό εισόδημα από κεφαλαιουχικά κέρδη. Αυτό βέβαια δε ξαφνιάζει, αφού η αμερικανική οικονομία δεν αντιμετωπίζει τόση πίεση από το διεθνή ανταγωνισμό, όσο οι μικρότερες ευρωπαϊκές χώρες. Ίσως όμως αυτό να σημαίνει ότι και άλλοι παράγοντες πέραν του διεθνούς ανταγωνισμού να παίζουν ρόλο στο ύψος του φορολογικού συντελεστή.

Μια εξήγηση που μπορεί να δοθεί, για την επιβολή μικρότερου συντελεστή φορολόγησης στις επιχειρήσεις σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα, είναι ότι ένας χαμηλός συντελεστής (φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) παρακινεί την επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα «γεννά» σημαντικές εξωτερικές οικονομίες, πράγματι τότε θα είναι προς το κοινό συμφέρον (προς την κατεύθυνση της οικονομικής ανάπτυξης) να προαχθεί η ισότητα σε άλλα πράγματα και να επιλεγεί συνειδητά ένας μειωμένος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο οποίος θα παρακινεί τον επενδυτή να συστήσει μια επιχείρηση.

Τίθεται το θέμα λοιπόν, υπό ποια μορφή θα συστήσει κάποιος την εταιρεία του? Στην αρχική φάση όπου τυπικά σημειώνονται ζημιές, οι επιχειρήσεις επιλέγουν την προσωπική μορφή. Όταν αρχίσουν να αποκομίζουν κέρδη μετατρέπονται σε κεφαλαιουχικές (Gordon, 1998). Έτσι, ενώ μεγεθύνονται, δημιουργούνται νέες οικονομίες κλίμακας και επομένως είναι προς όφελος της επιχείρησης να επιλέξει μια μορφή, η οποία θα την επιβαρύνει με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Φυσικά η μεταβολή αυτή συνεπάγεται κόστος. Αρχικά είναι δύσκολο να βρεθεί ένα αξιόπιστο μέτρο προσδιορισμού της έκτασης και της σημαντικότητας αυτών των εξωτερικοτήτων, καθώς δεν είναι ξεκάθαρο εάν ένας χαμηλός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι πράγματι ένα ισχυρό κίνητρο ενίσχυσης της ανεπαρκούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για παράδειγμα, κάτι τέτοιο θα μπορούσε να ισχύει

μόνο για συγκεκριμένους κλάδους όπως π.χ. αυτός της υψηλής τεχνολογίας. Η ενίσχυση συγκεκριμένων κλάδων ίσως φανεί περισσότερο χρήσιμο εργαλείο για ολόκληρη την οικονομία. Επιπρόσθετα ένας χαμηλός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ευνοεί και τις εταιρείες «μαϊμούδες», οι οποίες δημιουργούν αρνητικές εξωτερικές οικονομίες (Gordon, 1998). Τα παραπάνω προτρέπουν προς μια πολιτική διαφορισμού του συντελεστή φορολόγησης του εισοδήματος των εταιρειών, παρά προς μια γενική μείωση για όλες τις επιχειρήσεις.

Πίνακας 3.1
Συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων σε
επιλεγμένες χώρες, 2000

Χώρα	Συντελεστής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων	Ανώτερος οριακός συντελεστής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων
Γαλλία	33	52,8
Βέλγιο	39	60,5
Σουηδία	28	55
Ιταλία	36	45,5
Αυστρία	34	50
Ελλάδα	37,5	42,5
Ισπανία	35	48
Φινλανδία	29	53,5
Ολλανδία	35	52
Πορτογαλία	34	40
Δανία	32	59
Λουξεμβούργο	30	43,05
Γερμανία	40 -> αδιανέμητα κέρδη 30 -> διανεμόμενα κέρδη (σύστημα δύο συντελεστών)	48,5
Μ. Βρετανία	30	40
Ιρλανδία	28 10 -> κατασκευαστικές και χρημ/κές εταιρείες	42
μ.ο. Ε.Ε. των 15	33,4	48,8
Ιαπωνία	41	43
Ελβετία	32	41
ΗΠΑ	35	39,6
ΗΠΑ (Ν. Υόρκη)	44	51
Καναδάς (Κεμπέκ)	37,1	55,5

Πηγή: 1) Pricewaterhouse Coopers
2) European Commission, Staff Paper, (2001)

Ωστόσο, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων όταν είναι μικρότερος από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων δημιουργεί πολλά προβλήματα. Οποιαδήποτε απόκλιση μεταξύ των δύο συντελεστών δημιουργεί κίνητρα «μετακίνησης» του εισοδήματος από τη μια κατηγορία στην άλλη (Feldstein και Slemrod, 1980). Παράδειγμα αποτελεί η μεταβίβαση – παραχώρηση μετοχών στους υπαλλήλους στην θέση του μισθού τους, στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι μικρότερος από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (Gordon, 1998). Στην πράξη βέβαια είναι δύσκολο να «μεταφέρεις» εισοδήματα από τη μια κατηγορία στην άλλη και να ελαχιστοποιείς κατ' αυτόν τον τρόπο τη φορολογική επιβάρυνση (tax burdens) ².

Ένα δεύτερο πρόβλημα που δημιουργείται αφορά στη δυνατότητα που παρέχεται προς τα άτομα να συστήσουν μια επιχείρηση καθαρά για λόγους μείωσης του φορολογικού τους βάρους (λόγω του μικρότερου συντελεστή σε σχέση με τον ανώτατο οριακό συντελεστή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων). Ένα άτομο έχει τη δυνατότητα να γλιτώσει φόρους κρατώντας τα στοιχεία του ενεργητικού σε μια επιχείρηση με μικρό συντελεστή φόρου. Στην πράξη αυτό μπορεί να περιοριστεί σε μεγάλο βαθμό θεσπίζοντας κανόνες και λαμβάνοντας μέτρα (π.χ. επιβολή ποινών στις επιχειρήσεις με υπερβάλλον ενεργητικό). Τέλος, οι διαφορές στο συντελεστή φόρου (φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων) βοηθούν στο να προτρέψουν προς τη μια ή την άλλη οργανωτική μορφή των επιχειρήσεων. (βλέπε Παράρτημα 1: Έννοιες και διακρίσεις της εταιρείας). Μεγαλύτερη ανάλυση ως προς το παραπάνω ζήτημα θα δοθεί στην αμέσως επόμενη παράγραφο.

3.3 Μοντέλο επιλογής οργανωτικής μορφής μιας εταιρείας

Μια από τις μεγαλύτερες στρεβλώσεις που γεννά η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος των εταιρειών, είναι η δημιουργία αντικινήτρου για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρείας. Η διπλή φορολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα,

² Εμπειρικά στοιχεία αποδεικνύουν ότι στην Αμερική κάτι τέτοιο λαμβάνει χώρα έντονα (βλέπε Gordon και Slemrod, 1998).

ο οποίος παρακίνησε αρκετούς μελετητές, ώστε να ερευνήσουν τους παράγοντες εκείνους που επηρεάζουν την απόφαση για τη σύσταση ή μη κεφαλαιουχικής εταιρείας. Στις έρευνές τους οι περισσότεροι οικονομολόγοι εκλαμβάνουν το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ως εξωγενή παράγοντα, ενώ θεωρούν ότι ορισμένοι κλάδοι της βιομηχανίας από τη φύση τους θα πρέπει να έχουν κάποια συγκεκριμένη μορφή. Πλήθος μη φορολογικών παραγόντων (π.χ. ανταγωνιστικότητα, θεσμικό πλαίσιο κ.λπ.) επηρεάζουν την επιλογή της επιχείρησης ως προς την οργανωτική μορφή της, παρακινώντας κάποιες να συστήσουν μια κεφαλαιουχική εταιρεία, ενώ κάποιες άλλες τις αποτρέπουν. Όμως είναι στην πράξη αυτοί οι παράγοντες σε τέτοιο βαθμό κυρίαρχοι, ούτως ώστε ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων να μην επηρεάζει τον επιχειρηματία ως προς αυτήν την απόφαση.

Ως προς το παραπάνω, οι Gravell και Kotlikoff (1989, 1990) εξετάζουν το κατά πόσο η φορολογία δίνει ευκαιρίες επιλογής της οργανωτικής μορφής δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο υπερβάλλοντα βάρη (*large excess burdens*). Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι το μέγεθος αυτών των στρεβλώσεων στην πραγματικότητα εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την κινητικότητα του κεφαλαίου και από το κατά πόσο οι επιχειρηματίες ανταποκρίνονται και εκμεταλλεύονται αυτά τα «φορολογικά κίνητρα».

Οι McKie-Mason και Gordon (1993) θέλοντας να εξετάσουν τους παράγοντες εκείνους που οδηγούν τους επιχειρηματίες στη σύσταση μιας συγκεκριμένης οργανωτικής μορφής της εταιρείας, ανέπτυξαν ένα μοντέλο, το οποίο είναι απλό και στηρίζεται στον καθορισμό της ισορροπίας και κατανομής των στοιχείων εκείνων που οδηγούν προς αυτήν την απόφαση, τοποθετώντας ως ανεξάρτητη μεταβλητή το φορολογικό συντελεστή και άλλους μη φορολογικούς παράγοντες³. Επίσης για λόγους απλοποίησης του μοντέλου γίνεται η υπόθεση ότι υπάρχουν δύο επίπεδα / τάξεις ιδιοκτητών: οι πρώτοι, οι οποίοι φορολογούνται τόσο στο επίπεδο της επιχείρησης, όσο και σε προσωπικό επίπεδο (*corporate*) και οι δεύτεροι, οι οποίοι φορολογούνται μόνο σε προσωπικό επίπεδο (*partnership*).

³ Οι άλλοι μη φορολογικοί παράγοντες για λόγους απλοποίησης του μοντέλου δεν αναλύονται στο παρόν κείμενο. Για μεγαλύτερη ανάλυση βλέπε McKie-Mason και Gordon, 1993.

Πότε, λοιπόν, μια επιχείρηση (firm) θα επιλέξει να μετατραπεί σε κεφαλαιουχική εταιρεία (incorporate, Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.)⁴; Αρχικά γίνεται η υπόθεση ότι μια επιχείρηση που δε μετατρέπεται σε κεφαλαιουχική θα είχε εισόδημα προ φόρων ίσο με I και φορολογητέο εισόδημα ίσο με I_x . Για μια προσωπική εταιρεία το εισόδημα αυτό υπόκειται σε φόρο μόνο σε προσωπικό επίπεδο και επομένως φορολογείται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ο φορολογικός συντελεστής για το I_x σημειώνεται με t_N ⁵. Για τον προσδιορισμό του συντελεστή t_N θεωρείται ότι η τυπική τιμή που θα μπορούσε να λάβει είναι αυτή του συντελεστή του ανώτερου κλιμακίου, αφού θεωρείται ότι μόνον όσοι τοποθετούνται φορολογικά στο ανώτερο φορολογικό κλιμάκιο έχουν τη δυνατότητα - από οικονομική άποψη - να επενδύσουν σε μια κεφαλαιουχική εταιρεία. Το καθαρό εισόδημα μετά από τους φόρους της επιχείρησης ισούται με: $I - t_N I_x$.

Εάν η επιχείρηση αποφασίσει να μετατραπεί σε κεφαλαιουχική, το εισόδημά της πριν από τους φόρους συμβολίζεται ως εξής: $I + g$, όπου g περιλαμβάνει κάθε μη φορολογικό παράγοντα που παρακινεί μια επιχείρηση να επιλέξει κεφαλαιουχική μορφή οργάνωσης. Το g μπορεί να πάρει και αρνητική τιμή, ενώ κυμαίνεται ανάλογα με την επιχείρηση. Το φορολογητέο εισόδημα ισούται με: $I_x + \lambda g$, με $0 \leq \lambda \leq 1$. Που σημαίνει ότι η διαφορά στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μεταξύ κεφαλαιουχικής επιχείρησης και μη έγκειται ότι στην πρώτη ενσωματώνεται το επιπλέον εισόδημα που προστίθεται (ή αφαιρείται) από μια τέτοια μορφή οργάνωσης. Σε ακραίες καταστάσεις, το επιπλέον εισόδημα φορολογείται πλήρως (οπότε $\lambda=1$) ή απαλλάσσεται πλήρως (οπότε $\lambda=0$).

Το εταιρικό εισόδημα υπόκειται αρχικά σε φόρο στο επίπεδο της επιχείρησης με συντελεστή t_c . Στη συνέχεια, οι μέτοχοι καλούνται να πληρώσουν φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων για εισόδημα, το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων⁶. Τα μερίσματα φορολογούνται βάσει του νομοθετημένου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ τα αδιανέμητα κέρδη με χαμηλότερο συντελεστή. Ο ειδικός συντελεστής μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τον επενδυτή. Παρ' όλα αυτά, όπως έδειξαν οι Gordon και Bradford (1980), όταν τα

⁴ Είναι ουσιαστικό να σημειωθεί ότι στο ανωτέρω μοντέλο δεν πρόκειται για μεταφορά στοιχείων του ενεργητικού από μια εταιρεία σε άλλη γεγονός το οποίο δημιουργεί σημαντικά κόστη μετάβασης, αλλά για την δημιουργία νέων, βάσει των οποίων τα κόστη είναι μικρότερα.

⁵ Για μια επιχείρηση με περισσότερους των δύο συνεργατών, το t_N ισούται με ένα μέσο σταθμισμένο φορολογικό συντελεστή για το σύνολο των συνεργατών.

⁶ Η ανάλυση σε αυτό το σημείο θα ήταν διαφορετική για συστήματα πλήρους ή μερικώς ενοποιημένου, όπως για παράδειγμα ισχύει στη Μ. Βρετανία.

ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης κινούνται ελεύθερα στην αγορά, χωρίς περιορισμούς, τότε συνεπάγεται ότι ο συντελεστής του φόρου (φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων), ο οποίος επηρεάζει τη μορφή της επιχείρησης, μπορεί να εκφραστεί ως ο σταθμισμένος μέσος όρος των συντελεστών που αντιμετωπίζει ο κάθε μεμονωμένος επενδυτής στην επιχείρηση. Έτσι, συμβολίζεται ως τ_E ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τότε το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, απαλλαγμένο από κάθε φόρο δίνεται από την εξής σχέση:

$$I + g - (I_X + \lambda g)(\tau_c + (1 - \tau_c) \tau_E)$$

Το καθαρό κόστος από την μετατροπή της επιχείρησης σε κεφαλαιουχική δίνεται ως εξής:

$$\text{Cost} = -g - (1 - \lambda(\tau_c - (1 - \tau_c) \tau_E) I_X + (\tau_c + (1 - \tau_c) \tau_E - \tau_N)^7$$

Κάθε μια από τις παραπάνω παραμέτρους μπορεί να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση, οδηγώντας κάποιες από αυτές στην επιλογή να μετατραπούν σε κεφαλαιουχικές, ενώ κάποιες άλλες να παραμείνουν προσωπικές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, έχοντας δώσει ένα εύρος τιμών για το g και το I_X , η εξίσωση για τις επιχειρήσεις που θα τις οδηγήσει στην μετατροπή σε κεφαλαιουχικές παίρνει την εξής μορφή:

$$T = \frac{\tau_c + (1 - \tau_c) \tau_E - \tau_N}{1 - \lambda(\tau_c + (1 - \tau_c) \tau_E)} \quad , \quad 0 \leq T \leq 1 \quad (1)$$

το οποίο και συμβολίζει το καθαρό φορολογικό κόστος μετάβασης. Αυξάνοντας το T μειώνεται το σύνολο των επιχειρήσεων που επιθυμούν να γίνουν κεφαλαιουχικές μεταξύ των επιχειρήσεων με $I_X > 0$, ενώ αυξάνεται για τις επιχειρήσεις με $I_X < 0$. Οι επιχειρήσεις με ζημίες ($I_X < 0$) κερδίζουν περισσότερα μειώνοντας τις απώλειες όταν ο συντελεστής, ο οποίος αντιμετωπίζουν είναι υψηλότερος⁸.

Τα εμπειρικά αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν επίσης ότι εάν οι επιχειρήσεις έχουν ζημίες για κάποιες περιόδους και κέρδη για κάποιες άλλες, τότε θα πρέπει να αλλάξουν νομική μορφή στη μεταβατική περίοδο. Ομοίως, εάν κάποιο τμήμα μιας εταιρείας δημιουργεί αρνητικό φορολογητέο εισόδημα, ενώ τα υπόλοιπα

⁷ Το I_X μπορεί να πάρει και αρνητική τιμή για πολλούς λόγους όπως για παράδειγμα σε περιόδους επενδύσεων το φορολογητέο εισόδημα μπορεί για κάποια έτη να είναι αρνητικό, όπως επίσης ακόμη και το I να είναι θετικό, το I_X να προκύψει αρνητικό οφειλόμενο στην επίδραση των επιταχυνόμενων αποσβέσεων κ.λπ.

⁸ Οι ζημίες των κεφαλαιουχικών εταιρειών εκπίπτουν από το τρέχον εισόδημα (βλέπε κεφάλαιο 2, παράγραφο 2.3 περί μεταφοράς ζημιών εμπρός και πίσω)

παρουσιάζουν κέρδη, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να «αποκόψει» το συγκεκριμένο τμήμα και να του αλλάξει νομική μορφή. Τα φορολογικά καταφύγια συχνά φαίνονται να είναι ως η καλύτερη λύση για τις επιχειρήσεις⁹.

3.3.1. Η περίπτωση της Ελλάδας

Βάσει του τύπου (1) επιχειρήθηκε ένας πρόχειρος υπολογισμός για την περίπτωση κατά την οποία μια προσωπική επιχείρηση, η οποία λειτουργεί στην Ελλάδα επιθυμεί να μετατραπεί σε κεφαλαιουχική. Ωστόσο, τα αποτελέσματα είναι ενδεικτικά, αφού θα έπρεπε να γίνουν πλήθος παραδοχών και μετατροπών καθώς επίσης να συνυπολογιστούν πλήθος άλλων μη φορολογικών παραγόντων προκειμένου τα αποτελέσματα του μοντέλου να είναι περισσότερο αξιόπιστα. Παρ' όλους, όμως, τους περιορισμούς τα αποτελέσματα τα οποία εξήχθησαν είναι τα παρακάτω:

Παραδοχές:

$$T' = \frac{\tau_c + (1 - \tau_c)\tau_E - \tau_N}{1 - \lambda(\tau_c + (1 - \tau_c)\tau_E)} \quad , \quad \text{με} \quad T \quad 0 \leq T \leq 1$$

όπου: T = το φορολογικό κόστος

τ_N = ο ανώτερος φορολογικός συντελεστής για το φορολογητέο εισόδημα της προσωπικής επιχείρησης (42,5)

τ_c = ο φορολογικός συντελεστής για τα αδιανέμητα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας (37,5)

τ_E = ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο επιβαρύνονται οι μέτοχοι (42,5). Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι οι μέτοχοι βρίσκονται στο ανώτερο φορολογικό κλιμάκιο οπότε το εισόδημά τους επιβαρύνεται με τον ανώτερο φορολογικό συντελεστή.

⁹ φορολογικό καταφύγιο (tax shelter): χαρακτηρίζονται έτσι διάφορες επενδύσεις και επενδυτικά προγράμματα που επιτρέπουν τη νόμιμη αποφυγή καταβολής του φόρου για τα ποσά που επενδύονται σε αυτά, βοηθώντας έτσι στη μείωση της φορολογικής οφειλής.

$\lambda = 1$, που σημαίνει ότι το επιπλέον εισόδημα φορολογείται πλήρως

Επομένως:

$$T = \frac{37,5 + (1 - 37,5)42,5 - 42,5}{1 - 1(37,5 + (1 - 37,5)42,5)} = 0,98$$

Με $T=0,98$ ελάχιστες προσωπικές επιχειρήσεις, οι οποίες παρουσιάζουν κέρδη θα θελήσουν να μετατραπούν σε κεφαλαιουχικές, αφού το φορολογικό βάρος που θα έχουν να αντιμετωπίσουν θα είναι αρκετά μεγάλο. Επομένως, ποιος θα έπρεπε να είναι ο συντελεστής στα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών βάσει του οποίου θα αναλάμβανε το ρίσκο κάποιος να μετατρέψει μια προσωπική επιχείρηση σε κεφαλαιουχική; Προβαίνοντας στους κατάλληλους μετασχηματισμούς της εξίσωσης (1), και επλύνοντας ως προς T_c με $T \leq 0,49$, εξάγεται ότι το κράτος θα πρέπει να μειώσει το φόρο στο εισόδημα των ανωνύμων εταιρειών σε ποσοστό μικρότερο του 33%, θα πρέπει δηλαδή $T_c \leq 33\%$. Επισημαίνεται όμως και πάλι ότι πρόκειται για υπολογισμούς, οι οποίοι είναι σε πολύ μεγάλο βαθμό αυθαίρετοι.

3.4 Διεθνής εμπειρία

Το ύψος του φορολογικού συντελεστή διαφέρει από χώρα σε χώρα. Από τις χώρες της Ευρωζώνης, η Γερμανία φορολογεί με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη χώρα (40%). Τη μικρότερη επιβάρυνση επιβάλλει η Ιρλανδία (28% και 10%). Κατά μέσο όρο στις υπόλοιπες χώρες της Ευρωζώνης η επιβάρυνση κυμαίνεται στο 33,4% (βλέπε διάγραμμα 3.1).

Ωστόσο, πολλές είναι οι χώρες εκείνες, οι οποίες είτε επιβάλουν έναν ελάχιστο φόρο ή ειδικούς συντελεστές ή ακόμη και κλιμακωτό στο εισόδημα των επιχειρήσεων. Στη συνέχεια παρατίθενται παραδείγματα χωρών, οι οποίες επιβάλλουν όχι μόνο έναν ενιαίο φόρο, αλλά εφαρμόζουν και άλλες φορολογικές πολιτικές.

Αυστρία

Επιβάλλεται ενιαίος φόρος 34% στο εισόδημα των νομικών προσώπων. Επιπρόσθετα, ορίζεται ένα ελάχιστο ποσό φόρου που πληρώνεται από επιχειρήσεις, οι οποίες είναι χρεωμένες. Το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 6,250 AS (Austrian Schilling) για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και σε 12,500 AS για ανώνυμες εταιρείες για κάθε τρίμηνο του έτους. Επιπρόσθετα, οι αυστριακές φορολογικές αρχές επιβάλλουν στις νεοσύστατες ΑΕ και στις ΕΠΕ φόρο ίσο με 3,750 AS ως κίνητρο για τη δημιουργία νέων επιχειρήσεων, για τα τέσσερα πρώτα τρίμηνα. Ο φόρος εισοδήματος προπληρώνεται σε τέσσερις ισόποσες δόσεις, ενώ το τελικό ποσό καταβάλλεται μετά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου ποσού. Τα μερίσματα που διανέμονται εξαιρούνται από τη φορολογική βάση.

Βέλγιο

Οι φορολογικές αρχές επιβάλλουν ενιαίο φόρο στο εισόδημα των επιχειρήσεων ίσο με 39%. Το 1998, λόγω δημοσιονομικής κρίσης, θεωρήθηκε αναγκαία μια αύξηση τριών ποσοστιαίων μονάδων επί του επιβαλλόμενου φορολογικού συντελεστή. Έτσι, ο συντελεστής φορολόγησης των επιχειρήσεων αυξήθηκε φτάνοντας το 40,17%. Πρόστιμο 300% (309% λόγω της κρίσεως) επιβάλλεται στην περίπτωση που διαπιστωθεί διαφυγή φόρου και απόκρυψη κερδών. Παρ' όλα αυτά ο συντελεστής μειώνεται στην περίπτωση που τα κέρδη της επιχείρησης δε ξεπερνούν τα 13 εκατ. βελγικά φράγκα, αλλά αυτό συμβαίνει μόνο για τις κατασκευαστικές και εμπορικές εταιρείες.

Λουξεμβούργο

Επιβάλλεται φόρος στο εισόδημα των επιχειρήσεων ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα	Φόρος
0 - 400,000 LF	20%
400,000-600,000 LF	80,000 LF
600,000 +	30%

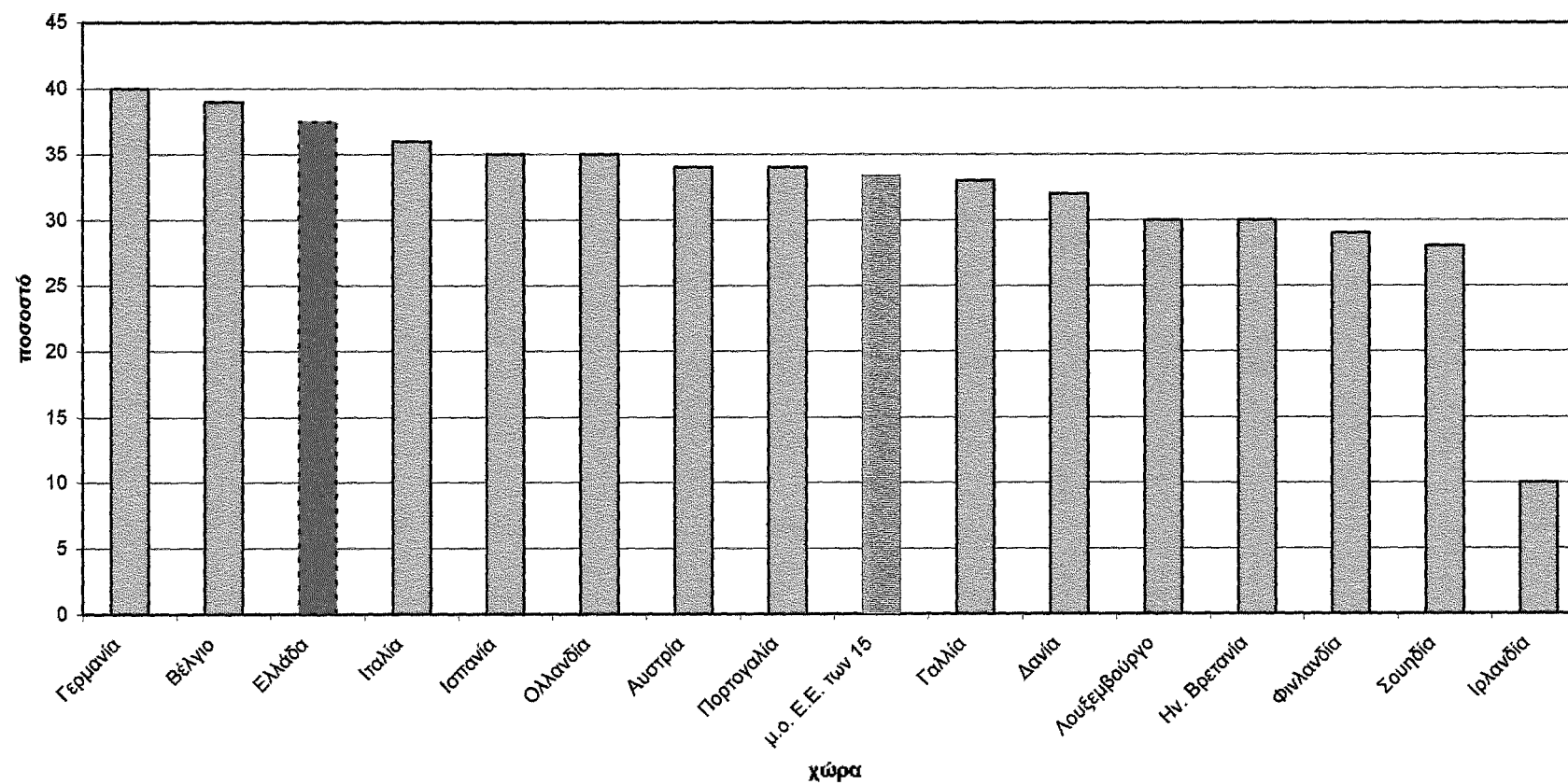
Επιπρόσθετα επιβάλλεται δημοτικός φόρος 4% σε ετήσια βάση στο προσαρμοσμένο εισόδημα, το οποίο είναι μειωμένο κατά 700,000 LF. Στη συνέχεια ο

δημοτικός φόρος (4%) πολλαπλασιάζεται με ένα συντελεστή, ο οποίος κυμαίνεται από 200% έως 350% ανάλογα με την κοινότητα που είναι εγκατεστημένη η δραστηριότητα. Για παράδειγμα, στο Λουξεμβούργο (στην πόλη) ο συντελεστής είναι 250%, δημιουργώντας έτσι ένα πρόσθετο βάρος των 10 ποσοστιαίων μονάδων για τις επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εκεί. Ο δημοτικός αυτός φόρος εκπίπτει από το εισόδημα των επιχειρήσεων που πρόκειται να φορολογηθεί.

Ισπανία

Στην Ισπανία επιβάλλεται ενιαίος φόρος 35%, ενώ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις το κράτος έχει θεσπίσει μειωμένο συντελεστή 30% για το εισόδημα από 1 έως 90.151 Euro.

Διάγραμμα 3.1
Νομοθετημένος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2001



Πηγή: European Commission, *Staff Paper*, (2001)

Βέβαια θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι το μέγεθος της επιβάρυνσης των επιχειρήσεων δε συναρτάται μόνο από το ύψος του φορολογικού συντελεστή, αλλά υπάρχουν πολλοί παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν άλλοτε θετικά και άλλοτε αρνητικά όπως για παράδειγμα τα κίνητρα, οι απαλλαγές, οι επιδοτήσεις, αλλά και οι τοπικοί φόροι, οι εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση, οι φόροι υπέρ τρίτων κ.λπ. Επομένως, η ταύτιση του φορολογικού συντελεστή εισοδήματος με την έννοια της φορολογικής επιβάρυνσης είναι πιθανό (το πιθανότερο ίσως) να οδηγήσει σε παραπλανητικά συμπεράσματα. Στον πίνακα 3.2 καταγράφονται οι τοπικοί φόροι και οι πρόσθετες επιβαρύνσεις στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, οι οποίες ισχύουν στις χώρες – μέλη και οι οποίες οδηγούν τις επιχειρήσεις σε υψηλότερα επίπεδα φορολογικής επιβάρυνσης. Επιπρόσθετα, στον πίνακα 3.3 παρατίθενται οι οριακοί συντελεστές φόρου καθαρού πλούτου στην κατοχή μετοχών, γεγονός, το οποίο καταδεικνύει την πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση.

Όπως φαίνεται από τον πίνακα 3.2 η Γερμανία¹⁰ παραμένει σε υψηλά επίπεδα φορολογικής επιβάρυνσης (39,35%), όμως όπως δείχνουν τα στοιχεία η Ιταλία και ακολούθως το Βέλγιο επιβαρύνουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά τις επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται στη χώρα τους (40,25% και 40,17% αντίστοιχα). Η Ελλάδα, όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 3.1, επιβαρύνει με τον τρίτο υψηλότερο φορολογικό συντελεστή τις επιχειρήσεις. Τέλος, η Ιρλανδία φαίνεται ότι δεν έχει χαρακτηριστεί άδικα από πολλούς ως φορολογικός παράδεισος για τις επιχειρήσεις.

Στα πλαίσια, λοιπόν, του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά και της αποτελεσματικότητας της οικονομικής πολιτικής, αρκετοί οικονομολόγοι όπως οι Devereux και Griffith (1999), απέδειξαν με τη βοήθεια οικονομετρικών τεχνικών, ότι οι συντελεστές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, οι οποίοι εφαρμόζονται είναι αρκετά υψηλότεροι από αυτούς που θα επέτρεπαν στις επιχειρήσεις να λειτουργήσουν περισσότερο ανταγωνιστικά. Στο διάγραμμα 3.2, όπως επίσης στον πίνακα 3.4, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα αντίστοιχων ερευνών, από τα οποία φαίνεται ξεκάθαρα η τάση για μείωση των συντελεστών φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

¹⁰ Η Γερμανία αναθεώρησε το φορολογικό πλαίσιο στις επιχειρήσεις (1/1/2001), μειώνοντας τους φορολογικούς συντελεστές και προσαρμόζοντας τη φορολογική βάση.

Πίνακας 3.2
Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομοθετημένοι συντελεστές στις
χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2001

Χώρα	Νομοθετημένο συντελεστής φενπ	Πρόσθετες επιβαρύνσεις στο φενπ (1)	Τοπικός φόρος στα κέρδη (2)	Νομοθετημένος συντελεστής φενπ στα αδιανέμητα κέρδη συμπεριλαμβανομένου (1) + (2)
Αυστρία	34	-	-	34
Βέλγιο	39	3	-	40,17
Δανία	30	-	-	30
Φινλανδία	29	-	-	29
Γαλλία	33,33	9,30	-	36,43
Γερμανία	25	5,50	17,63	39,35
Ελλάδα	37,5	-	-	37,5
Ιρλανδία	10	-	-	10
Ιταλία	36	-	4,25	40,25
Λουξεμβούργο	30	4	9,09	37,45
Ολλανδία	35	-	-	35
Πορτογαλία	32	10	-	35,2
Ισπανία	35	-	-	35
Σουηδία	28	-	-	28
Ην. Βασίλειο	30	-	-	30
Καναδάς	38	4	-	39,52
Η.Π.Α.	35	-	-	35

Πηγή: European Commission, *Staff Paper*, (2001)

Σημείωση: Ο τοπικός στα κέρδη των επιχειρήσεων, για τη Γερμανία και το Λουξεμβούργο, έχει υπολογιστεί ως ο μέσος όρος του συνόλου των συντελεστών που εφαρμόζονται στις χώρες αυτές.

Πίνακας 3.3
Οριακοί συντελεστές φόρου καθαρού πλούτου στην κατοχή μετοχών (% σε
επίπεδο μετόχων), 1999

Πηγή ιδιοκτησίας	Κατοχή μετοχών (α), (β)
Αυστρία, Βέλγιο, Δανία, Γερμανία, Ελλάδα, Ιρλανδία, Ιταλία, Πορτογαλία, Ην. Βασίλειο, Καναδάς, Η.Π.Α.	--
Φινλανδία	0.90
Γαλλία	1.80 (0.00)
Λουξεμβούργο	0.50
Ολλανδία	0.70 (0.224)
Ισπανία	2.50 (0.00)
Σουηδία	1.501.50

Πηγή : European Commission, *Staff Paper*, (2001)

(α): Οι τιμές στις παρενθέσεις ισχύουν για μετόχους με υψηλό ποσοστό συμμετοχής

(β): Αναφέρεται στη χρηματοδότηση από ίδια κεφάλαια

3.4.1 Αποτελεσματικοί φορολογικοί συντελεστές (*effective tax rate*) στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹¹.

Σε όρους αποτελεσματικότητας, το φορολογικό σύστημα μιας χώρας θα έπρεπε να χαρακτηρίζονταν από ουδετερότητα. Ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί (βλ. κεφάλαιο 2), αρκετοί είναι εκείνοι οι παράγοντες, οι οποίοι στρεβλώνουν την οικονομική αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος. Στα πλαίσια λοιπόν της αποτελεσματικότητας, αλλά και του διεθνούς ανταγωνισμού αρκετοί οικονομολόγοι θέλησαν να προσεγγίσουν την έννοια του «αποτελεσματικού φορολογικού συντελεστή» για τις επιχειρήσεις. Έτσι, αναπτύχθηκαν μοντέλα, τα οποία βασίστηκαν στην ανάλυση στοιχείων τόσο σε τομεακό επίπεδο, όσο και διακλαδικά, γιατί όπως επισημαίνουν οι μελετητές, υπάρχουν πολλοί παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του φόρου, όπως για παράδειγμα το μέγεθος της επιχείρησης.

Ένας αρκετά απλοϊκός τρόπος για τον προσδιορισμό του αποτελεσματικού φορολογικού συντελεστή για τα εισοδήματα στις επιχειρήσεις βασίζεται στον εξής τύπο:

$$t = \frac{T}{GOP}$$

όπου: t είναι ο αποτελεσματικός φορολογικός συντελεστής (*effective tax rate*)

T : είναι ο οφειλόμενος φόρος (*taxes paid*)

GOP : είναι τα καθαρά λειτουργικά κέρδη (*Gross Operating Profits*)

Ωστόσο, τα μοντέλα τα οποία έχουν αναπτυχθεί είναι πολυσύνθετα και απαιτούν την επεξεργασία πλήθος στοιχείων. Οι Baker και McKenzie (1999) καθώς και ο Builink σε σχετική μελέτη κατέληξαν στα στοιχεία του Πίνακα 3.4. Συγκρίνοντας τα στοιχεία του πίνακα με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι επιβάλλονται στις χώρες – μέλη, διαπιστώνει κανείς ότι η έννοια της αποτελεσματικότητας στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, είναι συνώνυμη με τη μείωση του συντελεστή εισοδήματος. Στο ίδιο συμπέρασμα

¹¹ Για μεγαλύτερη ανάλυση βλέπε : E.C., D.G. for Economic and Financial Affairs, *Economic Papers*, "Computing effective corporate tax rates: comparisons and results", No 153, June 2001.

καταλήγει σχετική μελέτη που διεξήγαγε ο ΟΟΣΑ με στοιχεία από δείγμα το οποίο περιελάμβανε επιχειρήσεις εισηγμένων εταιρειών και εταιρειών κατασκευαστικού κλάδου.

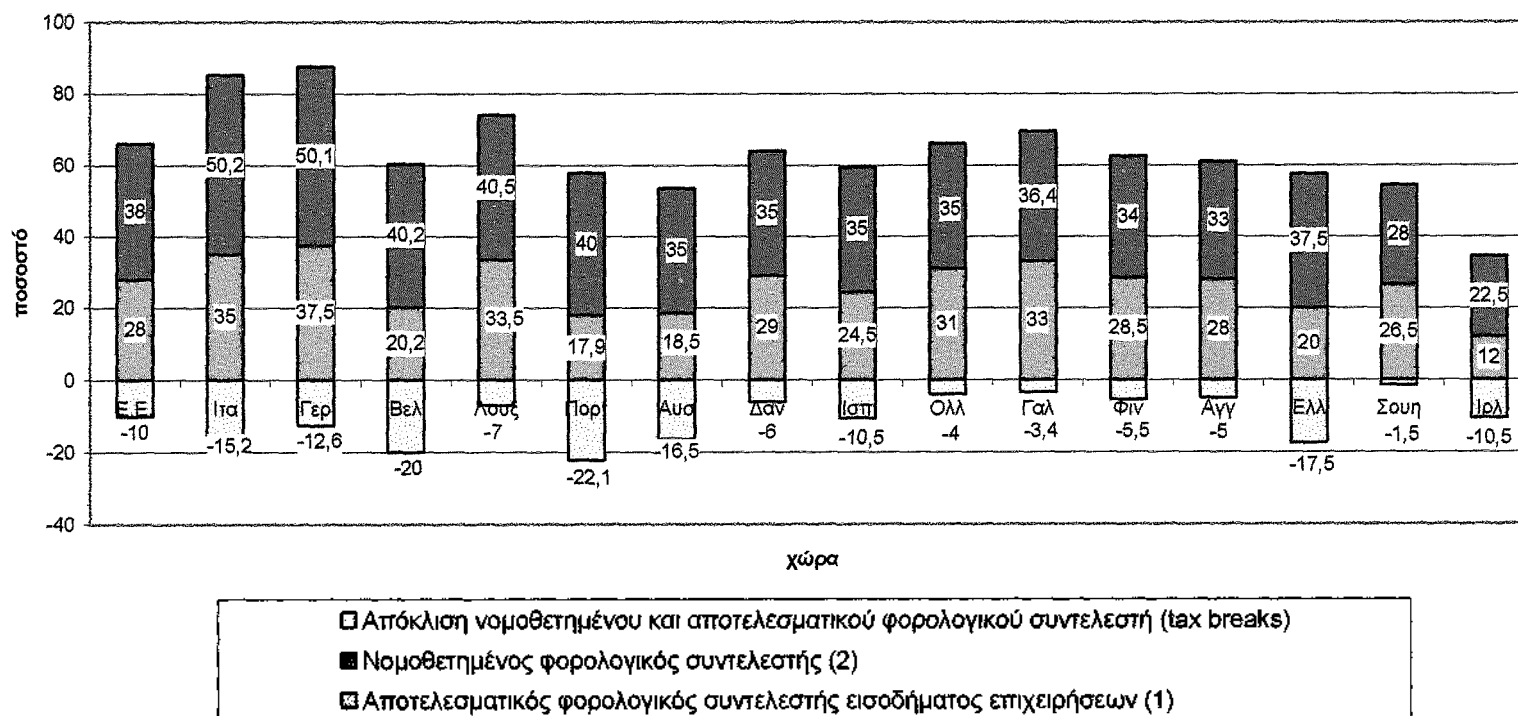
Πίνακας 3.4

Αποτελεσματικοί φορολογικοί συντελεστές στις χώρες - μέλη

Baker & McKenzie, 99		Buijink et al, 90-96	
Χώρα	φενπ	Χώρα	φενπ
Γαλλία	40,7	Γερμανία	38,5
Γερμανία	37	Ιταλία	35,3
Ισπανία	32,7	Λουξεμβούργο	34,1
Αυστρία	27	Γαλλία	32,8
Ε.Ε. των 15	24,3	Ολλανδία	31,8
Βέλγιο	23,5	Φινλανδία	29,8
Λουξεμβούργο	23,5	Δανία	29,4
Ολλανδία	23,2	Ην. Βρετανία	29
Δανία	22,8	Σουηδία	27,5
Πορτογαλία	22,5	Ε.Ε. των 15	26,9
Ην. Βρετανία	22,3	Ισπανία	24,1
Ιρλανδία	22,3	Βέλγιο	21
Φινλανδία	18,1	Ελλάδα	20,9
Ιταλία	17,7	Αυστρία	17,7
Σουηδία	17,2	Πορτογαλία	17,2
Ελλάδα	13,7	Ιρλανδία	13,9

Πηγή: E.C., D.G. for Economic and Financial Affairs, *Economic Papers No 153*, "Computing effective corporate tax rates: comparisons and results", June 2001.

Διάγραμμα 3.2
Νομοθετημένος και αποτελεσματικός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέσος όρος 90-96



πηγή: 1) OECD / DAFEE / CFA, (1999), Effective tax rates : quantitative results

2) OECD / ECO / CRE, (2001), Tax systems in European Union countries

(1) Το δείγμα περιλαμβάνει επιχειρήσεις εισηγμένων εταιρειών και εταιρειών κατασκευαστικού κλάδου

(2) Περιλαμβάνονται και οι τοπικοί φόροι καθώς και οι προσωρινές επιβαρύνσεις

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Έννοιες και διακρίσεις της εταιρείας

Η ανάγκη για επίτευξη συγκεκριμένων στόχων και σκοπών οδήγησε στην ένωση προσώπων. Κατ' αυτόν τον τρόπο εξυπηρετούνται κερδοσκοπικοί, επαγγελματικοί, ιδεολογικοί, αθλητικοί, πολιτιστικοί, θρησκευτικοί, και άλλοι σκοποί, η επίτευξη των οποίων δεν θα ήταν δυνατή από μεμονωμένα άτομα. Οι βασικές μορφές ενώσεων προσώπων είναι δύο, η εταιρεία και το σωματείο.

Βασική είναι η διάκριση των εταιρειών σε προσωπικές και κεφαλαιουχικές. Στις προσωπικές εταιρείες το πρόσωπο και η προσωπική συμβολή κάθε εταίρου είναι ουσιώδες στοιχείο για τη λειτουργία της εταιρείας. Κάθε εταίρος έχει τα ίδια δικαιώματα, τις ίδιες υποχρεώσεις και ευθύνεται ακόμη και με την προσωπική του περιουσία. Σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες, ουσιώδες στοιχείο για την ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρείας είναι η συγκέντρωση κεφαλαίων. Το πρόσωπο των εταίρων είναι αδιάφορο για την υπόσταση της εταιρείας. Η διοίκηση της εταιρείας έχει αποδοθεί σε ειδικά όργανα διοικήσεως, τα οποία δεν είναι αναγκαίο να φέρουν την εταιρική ιδιότητα. Συνθήκες όπως ο θάνατος, η πτώχευση ενός εταίρου δεν επηρεάζουν την κεφαλαιουχική εταιρεία κάτι το οποίο θα συνέβαινε στην προσωπική εταιρεία. Ωστόσο, τα χαρακτηριστικά που διακρίνουν τις εταιρείες διαφέρουν και δεν είναι πάντα δεδομένα.

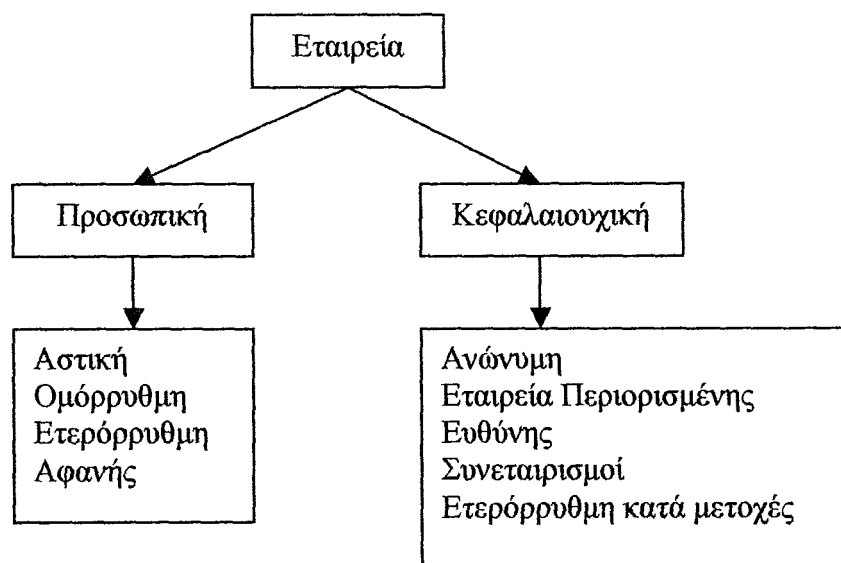
Αναλυτικότερα, στις προσωπικές εταιρείες υπάγονται οι αστικές, οι ομόρρυθμες, οι ετερόρρυθμες και οι αφανείς εταιρείες. Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες υπάγονται οι ανώνυμες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι συνεταιρισμοί και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες. Εκτός από ορισμένες επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται υποχρεωτικά υπό ορισμένη νομική μορφή όπως για παράδειγμα οι τράπεζες που ασκούνται μόνο από ανώνυμη εταιρεία, οι συμβαλλόμενοι είναι ελεύθεροι να επιλέξουν όποια εταιρική μορφή επιθυμούν. Ωστόσο, υπάρχουν παράγοντες που ενισχύουν την επιλογή κάποιας συγκεκριμένης μορφής εταιρείας. Η φορολογική μεταχείριση είναι ένας σημαντικός παράγων επιλογής συγκεκριμένης μορφής της εταιρείας.

Η διάκριση των εταιρειών βασίζεται κατά κύριο λόγο στον τρόπο συμμετοχής των εταίρων. Στην ομόρρυθμη εταιρεία ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον

όλοι οι εταίροι. Στην ετερόρρυθμη εταιρεία ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον για αυτήν, ενώ οι υπόλοιποι εταίροι μερικώς. Στην αφανή εταιρεία η εταιρική σχέση περιορίζεται στα εσωτερικά ζητήματα, ενώ όσον αφορά τα προς τα έξω, δρα στο δικό του όνομα ένας εταίρος (εμφανής εταίρος). Αυτό είναι ένα σημαντικό πλεονέκτημα για τους αφανείς εταίρους. Η ανώνυμη εταιρεία είναι η κεφαλαιουχική εταιρεία, η οποία είναι υπεύθυνη τόσο για την περιουσία της, όσο και για τα χρέη της, ενώ το κεφάλαιό της είναι ισόποσα διαιρεμένο (μετοχές). Τέλος, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι η κεφαλαιουχική εταιρεία, η οποία ευθύνεται η ίδια με την περιουσία της, ενώ το κεφάλαιό της είναι διαιρεμένο σε ίσα τμήματα (μερίδια).

Η νομική μορφή που θα απασχολήσει κατά κύριο λόγο την παρούσα εργασία είναι αυτή της ανώνυμης εταιρείας.

Σχηματική Παράσταση Π.3.1
Βασικές διακρίσεις εταιρειών



Κεφάλαιο 4

Η ενοποίηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων – Συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Πλήθος μελετητών, κυρίως ακαδημαϊκοί, έχουν ασχοληθεί συστηματικά με τη φορολόγηση των νομικών προσώπων, προσπαθώντας να διαμορφώσουν ένα θεωρητικό πλαίσιο γύρω από τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να φορολογούνται οι επιχειρήσεις. Σε μεγάλο βαθμό η ενασχόληση με θέματα που άπτονται του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων οφείλεται στο ολοένα και μεγαλύτερο ενδιαφέρον τόσο από πολιτικής, όσο και από οικονομικής άποψης, των διεθνών ροών κεφαλαίου και των κερδών και του ρόλου των πολυεθνικών εταιρειών σε ένα περιβάλλον που οι οικονομικοί περιορισμοί συνεχώς μειώνονται ή παρακάμπτονται.

Τα προβλήματα, όμως, τα οποία κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν ήταν κυρίως τρία. Το πρώτο, αφορά την πληθώρα των διαφορετικών τρόπων φορολόγησης των επιχειρήσεων. Το δεύτερο πρόβλημα ήταν η πλήρης ανυπαρξία πολλές φορές στοιχείων που να αφορούν τις επιχειρήσεις. Τέλος, το τρίτο σημαντικό εμπόδιο για όσους ασχολήθηκαν με τη φορολογία των επιχειρήσεων ήταν η μη επαγωγή κρίσιμων συμπερασμάτων από την εφαρμογή ενός συστήματος σε μια χώρα, σε κάποια άλλη.

Στο πλαίσιο αυτό, πολλά από τα συγγράμματα που ασχολούνται με θέματα φορολόγησης των επιχειρήσεων, αποτυπώνουν την επίδραση των διαφορετικών συστημάτων φορολόγησης των επιχειρήσεων στην εγχώρια οικονομία, μη λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως οι διεθνείς ροές κεφαλαίου. Πιο συγκεκριμένα, διαχωρίζουν τα μερίσματα από τα αδιανέμητα κέρδη και εξετάζουν την επίδραση της μεταβολής αυτών στις επενδύσεις τόσο ως προς την ποσότητα, όσο και ως προς την ποιότητα, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι ένα σύστημα το οποίο είναι αποτελεσματικό για μια χώρα, λειτουργεί εξίσου αποτελεσματικά και σε μια άλλη. Παρ' όλα αυτά

υπάρχουν βασικές κατηγορίες και μεγέθη τα οποία θα πρέπει να τύχουν ιδιαίτερης προσοχής.

Οι βασικές κατηγορίες συστημάτων φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι τέσσερις. Διακρίνονται βάσει του βαθμού ενοποίησης που υπάρχει μεταξύ του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ο βαθμός ενοποίησης¹ συνεπάγεται το βαθμό διπλής φορολόγησης του εισοδήματος. Έτσι, τα συστήματα τα οποία εφαρμόζονται είναι τα παρακάτω:

- A) το κλασσικό σύστημα
- B) το πλήρες ενοποιημένο
- Γ) το σύστημα της πίστωσης και
- Δ) το σύστημα των δύο συντελεστών

4.1 Το Κλασσικό Σύστημα

Η πιο απλή μέθοδος φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι η κλασσική. Τα αδιανέμητα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών φορολογούνται αρχικά στο επίπεδο της επιχείρησης με ένα σταθερό συντελεστή και στη συνέχεια το μέρος εκείνο που μοιράζεται στους μετόχους (τα μερίσματα) ενσωματώνονται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και φορολογούνται εκ νέου. Εφαρμόζοντας το κλασσικό σύστημα ο βαθμός ενοποίησης των δύο φόρων είναι μηδενικός. Επομένως, υφίσταται διπλή φορολόγηση του εισοδήματος. Η διπλή φορολόγηση των μερισμάτων αποτελεί το ένα από τα δύο σημεία επίκρισης του κλασσικού συστήματος, αφού θεωρείται άδικη αν συγκριθεί αυτός ο τρόπος φορολόγησης με τον τρόπο που αντιμετωπίζονται οι προσωπικές εταιρίες. Το εισόδημα τέτοιων εταιρειών, διανεμόμενο ή μη, δεν υπόκειται σε εταιρικό φόρο, αλλά στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων που επιβάλλεται στον ιδιοκτήτη. Αυτός ο τρόπος φορολόγησης δεν είναι απλό να εφαρμοστεί σε όλες τις επιχειρήσεις και αυτό γιατί υπάρχουν τα αδιανέμητα κέρδη για πολλούς και διαφόρους λόγους, και ως εκ τούτου

¹ Ο υψηλός βαθμός ενοποίησης συνεπάγεται μικρό βαθμό διπλής φορολόγησης των μερισμάτων, ενώ αντίστροφα ο χαμηλός βαθμός ενοποίησης συνεπάγεται υψηλό βαθμό διπλής φορολόγησης.

εάν δεν υπήρχε ξεχωριστός φόρος στις επιχειρήσεις αυτό θα είχε ως συνέπεια την επ' αόριστο αναβολή φορολόγησης αυτού του εισοδήματος. Συνεπώς, η διπλή φορολόγηση του διανεμόμενου εισοδήματος προκύπτει από την επιθυμία της κυβέρνησης να εξασφαλίσει τον κατάλληλο τρόπο φορολόγησης των αδιανέμητων κερδών.

Το δεύτερο σημείο επίκρισης το οποίο και πάλι αφορά τη διπλή φορολόγηση, είναι ότι εισάγει ένα είδος προκατάληψης για τη διανομή του εισοδήματος, αφού τόσο το συνολικό εισόδημα, όσο και το διανεμόμενο φορολογούνται πλήρως και επίσης, όσο μεγαλύτερη είναι η διανομή, τόσο μεγαλύτερος είναι ο συνολικός φόρος που απορρέει από την εταιρεία και τους μετόχους. Σε αυτό υπάρχει ο αντίλογος ότι το να δίνεις κίνητρα μη διανομής των κερδών, ενισχύεις με αυτόν τον τρόπο τις επενδύσεις. Ακόμη όμως και με αυτή τη σκέψη, ύστερα από μια πιο προσεκτική ματιά θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι μια κερδοφόρος και αποτελεσματική επένδυση θα ήταν περισσότερο πιθανό να λάβει χώρα εάν οι επιχειρήσεις διένειμαν τα κέρδη και στη συνέχεια οι μέτοχοι τα επένδυαν στις πιο κερδοφόρες επιχειρήσεις κατά την άποψή τους, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι μια κερδοφόρα επιχείρηση θα παραμείνει κερδοφόρα.

Τα δύο αυτά σημεία επίκρισης του κλασσικού συστήματος στάθηκαν αφορμή για την ανάδυση άλλων μορφών συστημάτων, τα οποία σχεδιάστηκαν με στόχο να μετριάσουν αυτές τις επιπτώσεις.

4.2 Το Πλήρες Ενοποιημένο Σύστημα

Στον αντίποδα του κλασσικού συστήματος βρίσκεται το πλήρες ενοποιημένο σύστημα. Βάσει του συστήματος αυτού όλα τα κέρδη της εταιρείας θεωρείται ότι μοιράζονται και συνεπώς φορολογούνται βάσει του ατομικού φόρου εισοδήματος. Στην πράξη μπορεί να κρατούνται στο επίπεδο της επιχείρησης. Η εταιρεία όμως είναι υποχρεωμένη να ενημερώνει τους μετόχους τι ποσοστό από τα παρακρατηθέντα κέρδη τους ανήκει προκειμένου να τα συμπεριλάβουν στα συνολικά εισοδήματά τους και έτσι να φορολογηθούν. Η εφαρμογή του πλήρους ενοποιημένου συστήματος

φορολόγησης συμβάλλει στην εξάλειψη της διπλής φορολόγησης. Ωστόσο, το σύστημα αυτό δεν εφαρμόζεται σε καμία χώρα.

4.3 Το Σύστημα της Πίστωσης²

Ένας τρόπος που συχνά χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές για τον περιορισμό της διπλής φορολόγησης είναι η πίστωση φόρου. Το σύστημα της πίστωσης ομοιάζει με το κλασικό στο ότι τα κέρδη της εταιρείας φορολογούνται στο επίπεδο της επιχείρησης με έναν ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα αν θα μοιραστούν στους μετόχους ή όχι. Η φορολογούσα αρχή πιστώνει με ένα ποσό κάθε μέτοχο το οποίο ανέρχεται σε κάποιο ποσοστό του μερίσματος που του αντιστοιχεί. Ο μέτοχος θεωρείται ότι κατέχει συνολικό εισόδημα ίσο με το άθροισμα των μερισμάτων συν το ποσό της πίστωσης. Για να βρεθεί η τελική φορολογική υποχρέωση του μετόχου θα πρέπει από το ποσό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων να αφαιρεθεί το ποσό της πίστωσης. Η τελική φορολογική υποχρέωση μπορεί να είναι θετική, αρνητική ή μηδενική. Μηδενική είναι στην περίπτωση που η φορολογούσα αρχή πιστώνει το φορολογούμενο με ολόκληρο το ποσό που αντιστοιχεί στο μέρισμα. Στην περίπτωση αυτή επέρχεται πλήρης ενοποίηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων με συνέπεια να αποφεύγεται πλήρως η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος. Στην περίπτωση που η φορολογική υποχρέωση είναι θετική αυτό συνεπάγεται μερική ενοποίηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και συνεπώς μερική αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Τέλος, στην περίπτωση που η φορολογική υποχρέωση είναι αρνητική αυτό σημαίνει ότι η πίστωση, η οποία παρέχεται υπερβαίνει το 100% του ποσού που αντιστοιχεί στο μέρισμα, με αποτέλεσμα να επιστρέφεται φόρος στο μέτοχο. Το σύστημα της πίστωσης διαφέρει από το σύστημα των δύο συντελεστών στο ότι η μείωση της διπλής φορολόγησης γίνεται στο επίπεδο του μετόχου ενώ, στο δεύτερο η μείωση γίνεται στο επίπεδο της επιχείρησης.

² Βλέπε επίσης Κεφάλαιο 6: Η εναρμόνιση στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

4.4 Το Σύστημα των Δύο Συντελεστών

Η εφαρμογή του συστήματος των δύο συντελεστών απαιτεί την επιβολή δύο διαφορετικών συντελεστών στο φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων. Ο πρώτος αφορά το εισόδημα στο επίπεδο της επιχείρησης, ενώ ο δεύτερος το εισόδημα στο επίπεδο των μετόχων. Συνήθως ο φορολογικός συντελεστής είναι υψηλότερος στα παρακρατούμενα κέρδη, σε σύγκριση με το φορολογικό συντελεστή του εισοδήματος των μετόχων. Στη συνέχεια, τα μερίσματα ενσωματώνονται στα συνολικά εισοδήματα των μετόχων και φορολογούνται με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Σε αντίθεση με τα δύο παραπάνω, το σύστημα των δύο συντελεστών μειώνει μερικώς τη διπλή φορολόγηση του εισοδήματος. Η μείωση αυτή επιτυγχάνεται στο επίπεδο της επιχείρησης με το μειωμένο συντελεστή που εφαρμόζονται για τα διανεμόμενα κέρδη.

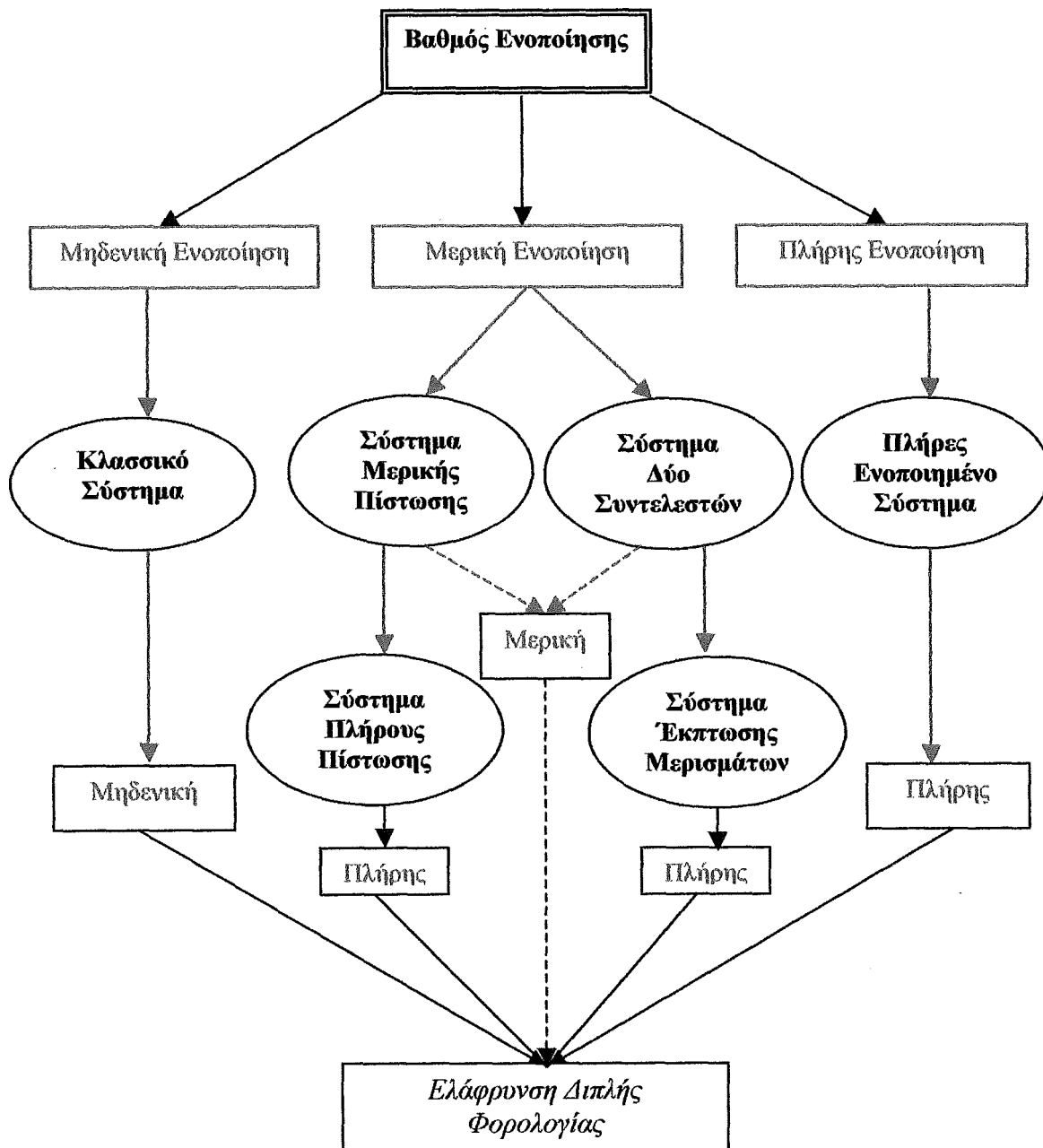
4.4.1 Το Σύστημα της Έκπτωσης των Μερισμάτων³

Το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων χρησιμοποιείται στην Ελλάδα. Βάσει του συστήματος αυτού, τα αδιανεμήτα κέρδη της εταιρείας φορολογούνται βάσει ενός αναλογικού συντελεστή, ενώ τα μερίσματα φορολογούνται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Έτσι, τα μερίσματα μπορούν να συμπεριληφθούν στη δήλωση εισοδήματος φυσικών προσώπων του μετόχου (εκτός των μη εισηγμένων μετοχών για την Ελλάδα) και στη συνέχεια συμψηφίζεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί από την επιχείρηση. Το βασικό πλεονέκτημα του συστήματος της έκπτωσης των μερισμάτων είναι ότι δε δημιουργεί διπλή φορολογία των μερισμάτων.

Τα παραπάνω συνοψίζονται στη σχηματική παράσταση 4.1.

³ Το σύστημα της έκπτωσης μερισμάτων εκλαμβάνεται ότι απορρέει από το σύστημα των δύο συντελεστών, αφού στο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από την ίδια πηγή (κέρδη εταιρείας) επιβάλλονται δύο διαφορετικοί συντελεστές (φενπ και φεφπ). Για το λόγο αυτό αναφέρεται ότι τα συστήματα τα οποία παρουσιάζονται είναι τέσσερα και όχι πέντε.

Σχηματική Παράσταση 4.1
Συστήματα Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων



Πίνακας 4.1

Τα συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στις χώρες του ΟΟΣΑ βάσει του βαθμού ενοποίησης

Ξεχωριστός φενπ και φεφπ (μηδενικός ή μικρός βαθμός ενοποίησης)			Μερική ενοποίηση φενπ και φεφπ (μερική μείωση διπλής φορολογίας)		Πλήρης ενοποίηση φενπ και φεφπ (μερική μείωση διπλής φορολογίας)	
Κλασσικό σύστημα (Μηδενικός βαθμός ενοποίησης)	Μικρός βαθμός ενοποίησης στο επίπεδο της επιχείρησης	Μικρός βαθμός ενοποίησης στο επίπεδο του μετόχου	Σύστημα των δύο συντελεστών (Μικρός βαθμός ενοποίησης στο επίπεδο της επιχείρησης)	Πιστωτικό σύστημα (Μικρός βαθμός ενοποίησης στο επίπεδο του μετόχου)	Σύστημα της έκπτωσης μερισμάτων (Πλήρης ενοποίηση στο επίπεδο της επιχείρησης)	Πλήρης ενοποίηση στο επίπεδο του μετόχου
Αυστραλία, Δανία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Ισπανία, Ελβετία	Ισλανδία, Σουηδία	(Αυστρία)*, (Φινλανδία), (Ιαπωνία), (Νορβηγία), (Σουηδία), Πορτογαλία, Η.Π.Α.	Αυστρία, Φινλανδία, Γερμανία, Ιαπωνία, Νορβηγία	Γαλλία, Ιρλανδία, Ιταλία, Ηνωμένο Βασίλειο, Βέλγιο, Καναδάς, Τουρκία	Ελλάδα	Έχει προταθεί στον Καναδά και στη Γερμανία, αλλά δεν έχει εφαρμοστεί ποτέ

*Οι παρενθέσεις σημαίνουν εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος των επιχειρήσεων.

Πηγή: OECD, "Company tax systems in OECD member countries", Paris, 1973

4.5 Αξιολόγηση και επιλογή συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

Η επιλογή ενός συστήματος φορολόγησης εξαρτάται κατά κύριο λόγο από τους στόχους της οικονομικής πολιτικής που έχουν τεθεί. Στους κύριους στόχους της οικονομικής πολιτικής υπάγονται η αποτελεσματικότερη και ορθότερη κατανομή των παραγωγικών πόρων, η επίδραση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην διανομή των κερδών, στο μέγεθος και στην αποδοτικότητα των επενδύσεων, στην επιλογή της νομικής μορφής, στον τρόπο άντλησης κεφαλαίων κ.λπ..

4.5.1 Παράγοντες επιλογής συστήματος φορολόγησης

Οικονομική αποτελεσματικότητα και ουδετερότητα

Η οικονομική αποτελεσματικότητα ίσως να είναι ο σημαντικότερος παράγων για την κυβέρνηση προκειμένου να επιλέξει ένα σύστημα φορολόγησης των επιχειρήσεων εφόσον στους στόχους της είναι ο περιορισμός στο ελάχιστο δυνατό της διπλής φορολόγησης. Πολλοί είναι εκείνοι που θεωρούν ότι η οικονομική αποτελεσματικότητα και η ουδετερότητα ενός φόρου είναι το ίδιο. Η ουδετερότητα του φόρου συνίσταται στην εξασφάλιση των συνθηκών που απαιτούνται για να υπάρχει πλήρης ανταγωνισμός.

Διοικητικοί λόγοι

Η επιλογή ενός συστήματος είναι σημαντική από διοικητικής άποψης. Ένα σύστημα απλό στην εφαρμογή του σημαίνει μειωμένο κόστος, προφυλάσσοντας το κράτος από περιττές δαπάνες καθώς επίσης καθίσταται κατανοητό προς τους πολίτες. Το κλασσικό σύστημα προβάλλει ισχυρά πλεονεκτήματα όσον αφορά στην απλότητα και στην πρακτικότητα. Επίσης, το σύστημα της έκπτωσης είναι περισσότερο απλό σε σύγκριση με το σύστημα της πίστωσης, αφού η μέθοδος η οποία εφαρμόζεται στο δεύτερο σύστημα πολλές φορές είναι δύσκολο να γίνει κατανοητή από το μέσο φορολογούμενο.

Φορολογική μετακύλιση

Αναφορικά με τις δυνατότητες μετακύλισης που παρέχουν τα συστήματα φορολόγησης των επιχειρήσεων φαίνεται ότι εκείνο το οποίο οδηγεί την επιχείρηση σε υψηλότερη επιβάρυνση, την ωθεί ώστε να αναζητεί τρόπους μετακύλισης του φόρου. Για παράδειγμα κατά την ισχύ του συστήματος της έκπτωσης, όσο περισσότερα κέρδη διανέμονται στους μετόχους, τόσο η πιθανότητα εξεύρεσης τρόπου μετακύλισης του φόρου θα μικραίνει, αφού η επιχείρηση θα έχει να πληρώσει λιγότερο φόρο.

Φορολογική συμμόρφωση

Ο παράγων αυτός έχει χρησιμοποιηθεί ως επιχείρημα για την υιοθέτηση ενός συστήματος πίστωσης φόρου, αφού παρέχει στους φορολογούμενους ένα κίνητρο για να δηλώσουν το εισόδημα που προέρχεται από μερίσματα προκειμένου να επωφεληθούν της πίστωσης του φόρου.

Οικονομικοί λόγοι

Προκειμένου να αντισταθμιστούν τα έσοδα της κυβέρνησης, η μείωση της διπλής φορολόγησης απαιτεί αύξηση του φορολογικού συντελεστή στο επίπεδο των αδιανέμητων κερδών της επιχείρησης. Παρ' όλα αυτά ένας υψηλός συντελεστής φόρου νομικών προσώπων μπορεί να επιφέρει αρνητικές επιδράσεις, όπως για παράδειγμα να μειώσει τη δυνατότητα αυτοχρηματοδότησης μιας επιχείρησης και να την ενθαρρύνει να συρρικνώσει τη φορολογική της βάση, ούτως ώστε να μειώσει τη φορολογική της επιβάρυνση. Ίσως αυτό να αποτελεί και ένα λόγο για τον οποίο ορισμένες χώρες, οι οποίες έχουν υιοθετήσει το σύστημα της πίστωσης απαλλάσσουν πλήρως από το φόρο εισοδήματος την επιχείρηση στο επίπεδο των αδιανέμητων κερδών και επιβάλλουν φόρο στα διανεμημένα κέρδη προς τους μετόχους. Στα πλαίσια αυτά, δηλαδή της μείωσης των εσόδων του κράτους πολλές χώρες προτιμούν να φορολογούν σε κάποιο ποσοστό διπλά τα μερίσματα.

Επίσης, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων μπορεί να ειπωθεί ως εργαλείο άσκησης αντικυκλικής πολιτικής είτε μέσω της μεταβολής του φορολογικού

συντελεστή, είτε με την αλλαγή των τιμών των παραμέτρων που προσδιορίζουν τη φορολογική βάση. Ακόμη, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων χρησιμοποιείται ευρέως ως μέτρο αύξησης της επενδυτικής δραστηριότητας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί κυρίως με τρεις τρόπους:

- 1) με την παρέμβαση στο ύψος των διαθέσιμων κεφαλαίων στο επίπεδο της επιχείρησης
- 2) με τον επηρεασμό του κόστους κεφαλαίου και
- 3) με τον επηρεασμό της αποδοτικότητας των επενδύσεων

4.5.2 Αξιολόγηση συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Η εφαρμογή κάθε συστήματος φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ξεχωριστά συνεπάγεται τόσο πλεονεκτήματα, όσο και μειονεκτήματα (βλ. πίνακα 4.2). Έτσι, θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι το κλασσικό σύστημα υπερτερεί έναντι των υπολοίπων στα εξής δύο σημεία. Είναι φοροτεχνικά απλό και ουδέτερο στις διεθνείς συναλλαγές. Το σύστημα της έκπτωσης είναι φοροτεχνικά περισσότερο πολύπλοκο, ενώ με τη μέθοδο αυτή η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης συναρτάται άμεσα από το επίπεδο των διανεμόμενων κερδών, αν και οδηγεί σε πλήρη ελάφρυνση της διπλής φορολογίας.

Έτσι, ούτε το κλασσικό σύστημα, ούτε το σύστημα της έκπτωσης φαίνονται να είναι ιδανικές μέθοδοι φορολόγησης των επιχειρήσεων. Απεναντίας το σύστημα των δύο συντελεστών (δυναδικό σύστημα) και το πιστωτικό σύστημα οδηγούν σε ελαχιστοποίηση της διπλής φορολογίας. Όπως έχει ήδη σημειωθεί προηγούμενα, το δυναδικό σύστημα φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη με χαμηλότερο συντελεστή σε σχέση με τα αδιανέμητα. Στην περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής για τα αδιανέμητα κέρδη είναι μηδέν ή όταν διανέμονται όλα τα κέρδη οπότε και πάλι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι μηδέν, τότε υπάρχει το ενδεχόμενο ένα μέρος των κερδών να φοροδιαφεύγει, αφού στην περίπτωση αυτή ολόκληρο το ποσό περνά μέσα από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Την αδυναμία αυτή έρχεται να καλύψει η παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη, σύστημα το οποίο ισχύει και στην Ελλάδα.

Το πιστωτικό σύστημα υπερτερεί σε πολλά σημεία έναντι των άλλων συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, ανάλογα εάν προβλέπει ολική ή μερική πίστωση του φόρου, αποφεύγει ή απλώς περιορίζει σε κάποιο βαθμό τη διπλή φορολόγηση των μερισμάτων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται δικαιότερη κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης και επιπλέον αποθαρρύνεται η φοροδιαφυγή, αφού δίνεται ένα κίνητρο προκειμένου να γίνει η πίστωση. Επιπρόσθετα, το σύστημα της πίστωσης είναι περισσότερο ουδέτερο αναφορικά με τη νομική μορφή της εταιρείας. Θα πρέπει να σημειωθεί το γεγονός ότι η πίστωση γίνεται στο επίπεδο του μετόχου. Βάσει του πιστωτικού συστήματος όλα τα κέρδη υπόκεινται στον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Ο αντίστοιχος φόρος αφαιρείται από τα μερίσματα, αποδιδόμενος στον αρμόδιο εισπρακτικό φορέα, αφού θεωρείται σαν μια προκαταβολή της φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου. Σε αυτό το σημείο δημιουργούνται σημαντικά προβλήματα, όπως στην περίπτωση των επιχειρήσεων οι οποίες εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, των αλλοδαπών μετόχων, των ημεδαπών μετόχων που λαμβάνουν εισόδημα από την αλλοδαπή, των μερισμάτων επιχειρήσεων από άλλες επιχειρήσεις, όπου παρατηρούνται φαινόμενα όπως επιστροφή φόρου, ο οποίος ποτέ δεν έχει εισπραχθεί από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές.

Πίνακας 4.2

Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Κλασσικό σύστημα		Πιστωτικό σύστημα		Σύστημα της έκπτωσης μερισμάτων		Σύστημα των δύο συντελεστών	
Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα	Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα	Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα	Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα
Φοροτεχνικά και διοικητικά απλό	Μηδενικός βαθμός ενοποίησης => διπλή φορολόγηση μερισμάτων	Παρέχει κίνητρα δήλωσης εισοδήματος, αποθαρρύνεται η φοροδιαφυγή	Δύσκολα κατανοητό από το μέσο φορολογούμενο	Πλήρης ελάφρυνση της διπλής φορολόγησης των μερισμάτων	Φοροτεχνικά και διοικητικά περίπλοκο		διπλή φορολόγηση μερισμάτων
Ουδέτερο στις διεθνείς συναλλαγές	Αντικίνητρα διανομής μερισμάτων	Η ολική πίστωση φόρου, μηδενίζει τη διπλή φορολόγηση μερισμάτων	Διπλή φορολόγηση μερισμάτων (ανάλογα του ποσοστού πίστωσης)				Κίνητρα μετακύλισης φόρου
	Κίνητρα μετακύλισης φόρου		Κίνητρα μετακύλισης φόρου				
			Προβλήματα με επιχειρήσεις που εξαιρούνται του φενπ, αλλοδ. μετόχους, εισόδημα από αλλοδαπή κ.λπ.				

Στη συνέχεια παρατίθενται συγκριτικά αριθμητικά παραδείγματα πέντε συστημάτων του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, μέσα από τα οποία γίνεται περισσότερο κατανοητή η επίδραση, την οποία ασκούν τόσο στα μερίσματα, όσο και στα αδιανέμητα κέρδη. Τα συστήματα τα οποία συγκρίνονται είναι τα εξής: το κλασσικό σύστημα, το σύστημα των δύο συντελεστών, της έκπτωσης των μερισμάτων, της πίστωσης (και της πλήρους πίστωσης) και το σύστημα τη πλήρους ενοποίησης (βλ. πίνακα 4.3). Οι παραδοχές στις οποίες έχει βασισθεί το παράδειγμα είναι οι παρακάτω:

- ο προσδιορισμός της φορολογικής βάσης δεν αλλάζει σε κανένα σύστημα. Το φορολογητέο εισόδημα είναι 100 μονάδες.
- τα κρατικά έσοδα παραμένουν σταθερά. Η συνολική φορολογική υποχρέωση είναι 50 μονάδες.

Όπως θα αναλυθεί στο επόμενο κεφάλαιο, το σύστημα το οποίο επιβάλλεται από τις ελληνικές οικονομικές υπηρεσίες στις επιχειρήσεις, είναι το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων. Επίσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει προτείνει την εφαρμογή του πιστωτικού συστήματος από τις χώρες – μέλη⁴. Συγκρίνοντας τα δύο αυτά συστήματα εξάγονται τα εξής συμπεράσματα:

- στην πρώτη περίπτωση (σύστημα έκπτωσης) η επιχείρηση πληρώνει λιγότερο φόρο, σε σύγκριση με το πιστωτικό σύστημα, ενώ αντίθετα ο μέτοχος φορολογείται πολύ περισσότερο.
- Στο πιστωτικό σύστημα ο μέτοχος λαμβάνει τελικά μεγαλύτερο καθαρό μέρισμα.

Σε αριθμούς, τα παραπάνω μεταφράζονται ως εξής:

- με το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων η επιχείρηση πληρώνει 33,4 μονάδες φόρο και ο μέτοχος 16,7 μονάδες.
- με το σύστημα της πίστωσης η επιχείρηση πληρώνει 42,8 μονάδες φόρο και ο μέτοχος 7,1 μονάδες.
- με το σύστημα της πίστωσης η επιχείρηση διανέμει 28,6 μονάδες και ο μέτοχος λαμβάνει καθαρό ποσό ίσο με 21,5 μονάδες.

⁴ Και στα δύο συστήματα κατανέμεται το 50% των κερδών μετά το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Επίσης, το ύψος της πίστωσης ανέρχεται στο 50% των μερισμάτων που διανέμονται.

- με το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων η επιχείρηση διανέμει 33,3 μονάδες, ενώ ο μέτοχος λαμβάνει καθαρό ποσό ίσο με 16,6 μονάδες

Στη συνέχεια δίνεται ένα παράδειγμα βάσει του οποίου συγκρίνεται το κλασσικό σύστημα με το σύστημα της πίστωσης. Στο παράδειγμα του πίνακα 4.4 η επιλογή των αριθμών έγινε κατά τρόπο που να δίνεται ισόποσο μέρισμα και στα δύο συστήματα. Από τα παραδείγματα φαίνεται η σημασία από διοικητικής πλευράς του να επιβάλλεις παρακρατούμενο φόρο ή πίστωση φόρου σε ποσοστό ανάλογο του μέσου ποσοστού φορολογίας εισοδήματος. Αρχικά, γίνεται η υπόθεση ότι το φορολογητέο εισόδημα είναι ίσο με 10.000 δραχμές. Βάσει του κλασσικού συστήματος φορολόγησης (πίνακας 4.4) επιβάλλεται φόρος στην επιχείρηση ίσος με 40% και στη συνέχεια φόρος εισοδήματος που παρακρατείται στην πηγή ίσος με 30%. Από την πρώτη στήλη φαίνεται ότι η φορολογική υποχρέωση ανέρχεται στις 600 δραχμές (30% του μικτού μερίσματος) που έχει ήδη παρακρατηθεί από την εταιρεία και έχει αποδοθεί στις φορολογικές αρχές. Έστω ότι οι φορολογικές αρχές αποφάσιζαν να εφαρμόζουν ένα σύστημα πίστωσης φόρου και ότι επέβαλαν φόρο στις επιχειρήσεις ίσο με 52% και πίστωση στους μετόχους ίση με 3/7 του μερίσματος. Επιπλέον κανένας άλλος φόρος δεν παρακρατείται στην πηγή οπότε το μέρισμα που λαμβάνουν οι μέτοχοι δε μπορεί να χαρακτηριστεί ως «καθαρό». Η φορολογική υποχρέωση έχει υπολογιστεί βάσει του μικτού μερίσματος. Προκύπτει λοιπόν ότι στην πρώτη περίπτωση, όπου η επιχείρηση θα φορολογηθεί βάσει του κλασσικού συστήματος, η συνολική φορολογική υποχρέωση θα είναι πολύ μικρότερη απ' ότι στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση θα φορολογούνταν βάσει του πιστωτικού συστήματος.

Στον πίνακα 4.5 παρουσιάζεται το ίδιο παράδειγμα με τη διαφορά ότι το ύψος των μερισμάτων είναι μεγαλύτερο. Από τη σύγκριση των δύο πινάκων φαίνεται ότι ο συνολικός φόρος που πρέπει να καταβληθεί βάσει του πιστωτικού συστήματος είναι και πάλι 5.200 δραχμές, που σημαίνει ότι παρά την αύξηση των μερισμάτων το ποσό του φόρου παρέμεινε αμετάβλητο. Αντιθέτως, βάσει του κλασσικού συστήματος αυξανόμενου του μερίσματος, αυξάνεται και το ποσό του φόρου.

Στα παραδείγματα των πινάκων 4.6 και 4.7 γίνεται η υπόθεση ότι οι μέτοχοι καλούνται να πληρώσουν φόρο με συντελεστή υψηλότερο εκείνου που έχει τεθεί για το εισόδημα των φυσικών προσώπων. Από τους παραπάνω πίνακες φαίνεται ότι η

συνολική φορολογική υποχρέωση αυξάνεται όσο μεγαλύτερος είναι ο φορολογικός συντελεστής και όσο μεγαλώνει το ποσό του μερίσματος και στα δύο συστήματα, αναιρώντας έτσι τα συμπεράσματα που βγήκαν από τα δύο προηγούμενα παραδείγματα. Ωστόσο, παρατηρείται ότι η συνολική οφειλή αυξάνεται με μεγαλύτερο ρυθμό στο κλασσικό σύστημα παρά στο πιστωτικό.

Πίνακας 4.3
Σύγκριση διαφόρων συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων
(σταθερά φορολογικά έσοδα)

	Κλασικό σύστημα	Σύστημα δύο συντελεστών	Σύστημα έκπτωσης μερίσματος	Σύστημα πίστωσης	Σύστημα πλήρους πίστωσης	Σύστημα πλήρους ενοποίησης
Συντελεστής	33,3%	40%-20%	50%	42,8%	50%	50%
Επιχείρηση						
Φορολογητέο εισόδημα	100	100	100	100	100	100
Έκπτωση μερισμάτων	--	--	33,3	--	--	--
Φορολογητέα κέρδη	100	100	66,7	100	100	100
Φόρος	33,3	33,5	33,4	42,8	50	50
Κέρδη μετά τη φορολογία	67,3	66,5	66,7	57,2	50	50
Μερίσματα	33,3	33,3	33,3	28,6	25	25
Καθαρά παρακρατηθέντα κέρδη	33,4	33,2	33,3	28,6	25	25
Μέτοχοι						
Μερίσματα	33,4	33,3	33,3	28,6	25	25
Πίστωση	--	--	--	14,3	25	--
Φορολογητέο εισόδημα	33,4	33,3	33,3	42,9	50	100
ΦΕΦΠ (50%)	16,7	16,7	16,7	21,4	25	50
Ελάχιστη πίστωση	--	--	--	14,3	25	50
Πληρωτέος φόρος	16,7	16,7	16,7	7,1	--	--
Καθαρό μέρισμα	16,6	16,6	16,6	21,5	25	25
Κρατικά έσοδα	50	50	50	50	50	50

Πίνακας 4.4
Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου
(Μικρό μέρισμα - Low payout)

Επιχείρηση		Κλασσικό Σύστημα (Δραχμές)		Σύστημα Πίστωσης (Δραχμές)	
Φορολογητέο εισόδημα			10.000		10.000
Φόρος επιχείρησης	40%		4.000	52%	5.200
Διανεμόμενο εισόδημα			6.000		4.800
Μικτό μέρισμα			2.000		
Ελάχιστο εισόδημα που κρατείται στην πηγή	30%	600			
Καθαρό μέρισμα		1.400		Μειρητά	1.400
Μη διανεμόμενο εισόδημα			4.000		3.400
Μέτοχοι (basic rate)					
Μέρισμα (καθαρό)			1.400		1.400
Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος στην πηγή			600		0
Πίστωση φόρου (3/7)			0		600
Μικτό μέρισμα			2.000		2.000
Φορολογική υποχρέωση		(30%)	600		600
Ελάχιστος παρακρατηθέν φόρος			600		0
Ελάχιστη πίστωση			0		600
Οφειλόμενος φόρος			0		0
Σύνολο Φόρου		4.000+600	4.600		5.200

Πίνακας 4.5
Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου
(Υψηλό μέρισμα - High payout)

Επιχείρηση		Κλασσικό Σύστημα (Δραχμές)		Σύστημα Πίστωσης (Δραχμές)	
Φορολογητέο εισόδημα			10.000		10.000
Φόρος επιχείρησης	40%		4.000	52%	5.200
Διανεμόμενο εισόδημα			6.000		4.800
Μικτό μέρισμα			5.000		
Ελάχιστο εισόδημα που κρατείται στην πηγή	30%	1.500			
Καθαρό μέρισμα		3.500		Μειρητά	3.500
Μη διανεμόμενο εισόδημα			1.000		1.300
Μέτοχοι (basic rate)					
Μέρισμα (καθαρό)			3.500		3.500
Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος στην πηγή			1.500		0
Πίστωση φόρου (3/7)			0		1.500
Μικτό μέρισμα			5.000		5.000
Φορολογική υποχρέωση		(30%)	1.500		1.500
Ελάχιστος παρακρατηθέν φόρος			1.500		0
Ελάχιστη πίστωση			0		1.500
Οφειλόμενος φόρος			0		0
Σύνολο Φόρου		4.000+1.500	5.500		5.200

Πίνακας 4.6

Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου
(υψηλότεροι συντελεστές φορολόγησης, Μικρό μέρισμα – Low payout)

Επιχείρηση		Κλασσικό Σύστημα (Δραχμές)		Σύστημα Πίστωσης (Δραχμές)	
Φορολογητέο εισόδημα			10.000		10.000
Φόρος επιχείρησης	40%		4.000	52%	5.200
Διανεμόμενο εισόδημα			6.000		4.800
Μικτό μέρισμα			2.000		
Ελάχιστο εισόδημα που κρατείται στην πηγή	30%	600			
Καθαρό μέρισμα		1.400		Μετρητά	1.400
Μη διανεμόμενο εισόδημα			1.000		1.300
Μέτοχοι (50% Marginal rate)					
Μέρισμα (καθαρό)			1.400		1.400
Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος στην πηγή			600		0
Πίστωση φόρου (3/7)			0		600
Μικτό μέρισμα			2.000		2.000
Φορολογική υποχρέωση		(50%)	1.000		1.000
Ελάχιστος παρακρατηθέν φόρος			600		0
Ελάχιστη πίστωση			0		600
Οφειλόμενος φόρος			400		400
Σύνολο Φόρου		4.000+600+400	5.000	5.200+400	5.600

Πίνακας 4.7

Σύγκριση του κλασσικού συστήματος με το σύστημα πίστωσης φόρου
(υψηλότεροι συντελεστές φορολόγησης - Υψηλό μέρισμα – High payout)

Επιχείρηση		Κλασσικό Σύστημα (Δραχμές)		Σύστημα Πίστωσης (Δραχμές)	
Φορολογητέο εισόδημα			10.000		10.000
Φόρος επιχείρησης	40%		4.000	52%	5.200
Διανεμόμενο εισόδημα			6.000		4.800
Μικτό μέρισμα			5.000		
Ελάχιστο εισόδημα που κρατείται στην πηγή	30%	1.500			
Καθαρό μέρισμα		3.500		Μετρητά	3.500
Μη διανεμόμενο εισόδημα			1.000		1.300
Μέτοχοι (50% Marginal rate)					
Μέρισμα (καθαρό)			3.500		3.500
Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος στην πηγή			1.500		0
Πίστωση φόρου (3/7)			0		1.500
Μικτό μέρισμα			5.000		5.000
Φορολογική υποχρέωση		(50%)	2.500		2.500
Ελάχιστος παρακρατηθέν φόρος			1.500		0
Ελάχιστη πίστωση			0		1.500
Οφειλόμενος φόρος			1000		1000
Σύνολο Φόρου		4.000+1.500+1.000	6.500	5.200+1.000	6.200

ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ

Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

- Η Περίπτωση της Ελλάδας, Εναρμόνιση και Επιπτώσεις -

Κεφάλαιο 5

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα

5.1 Συνοπτική παρουσίαση

Το ελληνικό σύστημα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων αποτελεί στην ουσία μια φορολογία των μη διανεμόμενων κερδών (dividend deductions system) και είναι γνωστό στην βιβλιογραφία ως σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων. Επιβάλλεται στο εισόδημα των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, των αλλοδαπών εταιρειών και οργανισμών, των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων κ.λπ.¹ που κρατείται στο επίπεδο της επιχείρησης, ενώ το ποσοστό που διανέμεται φορολογείται στο επίπεδο του μετόχου με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Αυτό, αποτελεί το κύριο χαρακτηριστικό του ελληνικού συστήματος φορολόγησης των επιχειρήσεων, δηλαδή η πλήρης ενοποίηση των δύο φόρων με συνέπεια να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος που διανέμεται. Ο φόρος επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα με αναλογικό συντελεστή, ο οποίος διαφέρει κατά κατηγορία υπόχρεου. Πιο συγκεκριμένα, για τις ανώνυμες εταιρείες ισχύουν τα παρακάτω:

- α) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, καθώς και για τις αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες και οργανισμούς ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται από 40%, που ίσχυε μέχρι τη χρήση του 2000, σε 37,5% για τη χρήση του 2001 και σε 35% για τη χρήση του 2002 (άρθρο 6, παρ 1, ν. 2873/00).
- β) για τις λοιπές ανώνυμες εταιρείες που έχουν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 35%.

¹ Το νομικό πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων αναλύεται στο παράρτημα του κεφαλαίου.

Επιπρόσθετα, το κράτος υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να παρακρατούν ένα ποσοστό του εισοδήματος που διανέμουν και να το αποδίδουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Κύρια αιτία είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, ο φόρος αυτός λαμβάνεται υπόψη στον τελικό υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα, αναλύεται σε μεγαλύτερο βαθμό στη συνέχεια.

5.2 Διαδικασία προσδιορισμού του φόρου

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και πιο συγκεκριμένα βάσει των διατάξεων του άρθρου 105 του νόμου 2238/94 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιρειών. Έτσι, τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνουν:

- α) τα έσοδα από πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί καθώς και τις αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.
- β) το εισόδημα από ακίνητα, κινητές αξίες, συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις (εμπορικές, γεωργικές κ.λπ.).
- γ) τα έσοδα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

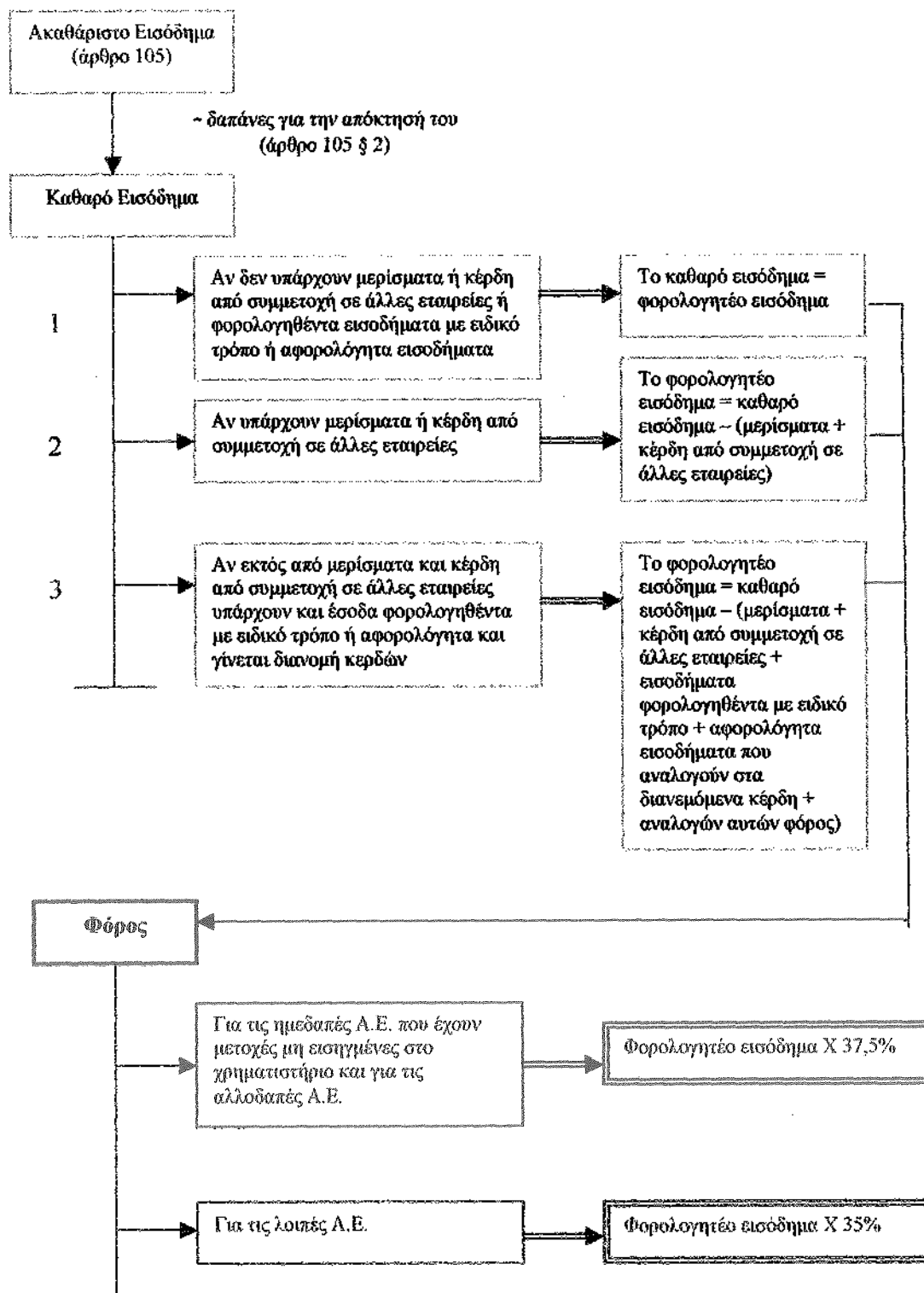
Σύμφωνα με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών που γίνονται για την απόκτηση των παραπάνω εισοδημάτων. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται οι μισθοί των εργαζομένων και του διοικητικού προσωπικού και γενικά τα έξοδα διαχείρισης και συντήρησης, οι αποσβέσεις κ.α..² Οι εκπίπτουσες δαπάνες αναφέρονται ρητά στο νόμο, ούτως ώστε να μην αναγνωρίζεται καμία περαιτέρω δαπάνη. Το εισόδημα το οποίο προκύπτει αποτελεί το καθαρό εισόδημα του νομικού προσώπου. Στη συνέχεια εάν δεν υπάρχουν μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, φορολογηθέντα εισοδήματα με ειδικό τρόπο ή αφορολόγητα ποσά, τότε το καθαρό εισόδημα ισούται με το φορολογητέο εισόδημα.

Στην περίπτωση που υπάρχουν μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, τότε για να βρεθεί το φορολογητέο εισόδημα απαιτείται η αφαίρεσή

² Για τις ασφαλιστικές εταιρείες και τις τράπεζες ισχύουν ιδιαίτερες διατάξεις που συμπληρώνουν τις ήδη ισχύουσες.

τους από το καθαρό εισόδημα. Εάν εκτός από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις υπάρχουν και έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή αφορολόγητα ποσά, τότε η διαδικασία, η οποία ακολουθείται είναι η εξής. Από το καθαρό εισόδημα, εκτός της αφαίρεσης των μερισμάτων και των κερδών, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος αφαιρούνται και τα εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο. Τα παραπάνω παρουσιάζονται στη σχηματική παράσταση 5.1.

Σχηματική Παράσταση 5.1
Διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών
στην Ελλάδα



Το φορολογητέο εισόδημα των ανωνύμων εταιρειών, στην περίπτωση που μεταξύ των εισοδημάτων υπάρχουν και εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο ή αφορολόγητα έσοδα και γίνεται διανομή κερδών, υπολογίζεται βάσει της παρακάτω εξίσωσης:

$$\text{Φορολογητέο Εισόδημα} = \alpha - (\beta + \gamma) + \left[\left(\frac{\beta + \gamma}{\alpha} * \delta \right) + \left(\frac{\beta + \gamma}{\alpha} * \delta \right) : 0,65 * 35\% \right]$$

όπου:

α = κέρδη βάσει ισολογισμού

β = αφορολόγητα ποσά

γ = έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

δ = διανεμόμενα κέρδη

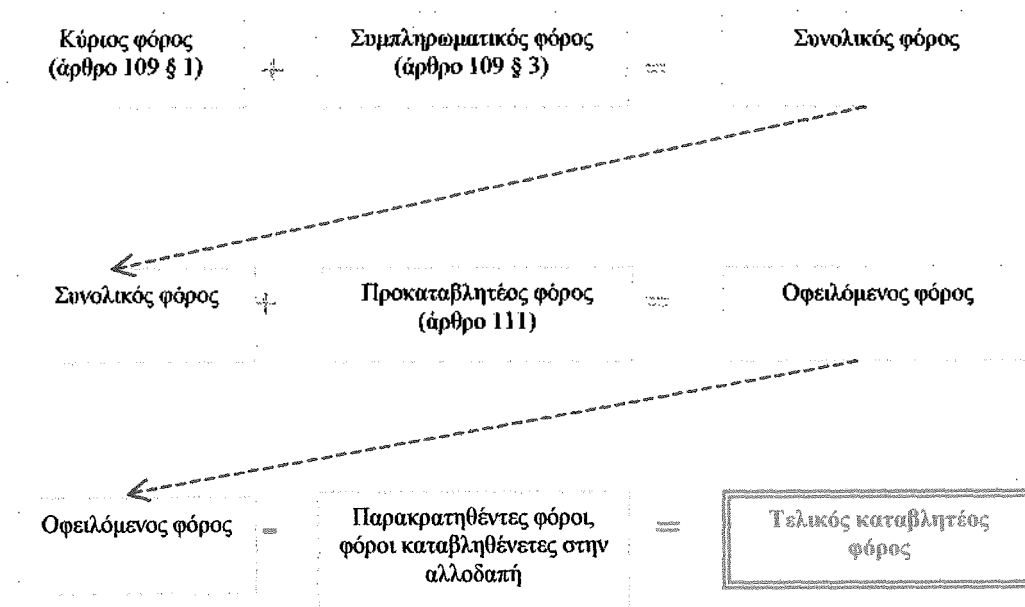
0,65 = συντελεστής αναγωγής των κερδών σε μικτό ποσό

35% = συντελεστής φόρου

Στην περίπτωση που υπάρχουν προκαταβλητέοι και παρακρατηθέντες φόροι, ο τελικός καταβλητέος φόρος προσδιορίζεται όπως παρουσιάζεται στην σχηματική παράσταση 5.2.

Σχηματική Παράσταση 5.2

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος ανωνύμων εταιρειών όταν υπάρχουν προκαταβλητέοι και παρακρατηθέντες φόροι στην Ελλάδα



5.3 Πρόσθετα χαρακτηριστικά

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα διαφοροποιείται όχι μόνο ως προς τον τρόπο που μεταχειρίζεται τα αδιανέμητα και τα διανεμόμενα κέρδη της εταιρείας, αλλά υπάρχουν πρόσθετα χαρακτηριστικά που σχετίζονται άμεσα με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και στα οποία θα πρέπει να γίνει ιδιαίτερη αναφορά. Ωστόσο, η αναφορά θα είναι σύντομη, αφού στόχος του κεφαλαίου είναι η συνοπτική παρουσίαση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα συγκεντρωτικά, μιας και τα παρακάτω στοιχεία έχουν αναφερθεί σποραδικά σε άλλα κεφάλαια της παρούσας εργασίας (βλέπε κυρίως Κεφάλαιο 2: Η φορολογική βάση).

Όπως έχει ήδη αναφερθεί ο φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα δε συνδέεται με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Κατά συνέπεια διαφορετικός φόρος επιβάλλεται στην εταιρεία και διαφορετικός στους μετόχους χωρίς να υπάρχει εξάρτηση του ενός από τον άλλο. Αυτού του είδους η μεταχείριση του εισοδήματος αποτελεί ίσως τον απλούστερο τρόπο για την αντιμετώπιση και αποφυγή της διπλής φορολογίας των μερισμάτων. Ωστόσο, μεταχειρίζεται δυσμενώς τα διανεμόμενα κέρδη ανάλογα με τη μορφή της εταιρείας (εισηγμένη ή μη στο χρηματιστήριο), αφού τα μερίσματα από μη εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες δε συμπεριλαμβάνονται και κατά συνέπεια δε συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Επίσης, όσον αφορά στα αδιανέμητα κέρδη, στην Ελλάδα επιβάλλεται ένας σταθερός αναλογικός συντελεστής της τάξεως του 37,5% (για τα εισοδήματα του 2001). Σε ορισμένες χώρες, όταν τα κέρδη είναι χαμηλότερα ενός ορίου, ισχύει διαφορετικός, μειωμένος φορολογικός συντελεστής. Αυτή η φορολογική πολιτική εφαρμόζεται σε χώρες όπως το Βέλγιο, η Ιρλανδία, η Ολλανδία, η Μ. Βρετανία.

Ένα ακόμη στοιχείο που διαφοροποιεί το ελληνικό φορολογικό σύστημα αφορά τη μεταφορά ζημιών. Έτσι, όπως έχει ήδη αναφερθεί στην παράγραφο 2.3 του Κεφαλαίου 2, στην Ελλάδα επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών μόνο στα επόμενα έτη. Πιο συγκεκριμένα, η ζημιά μιας χρήσεως μπορεί να μεταφερθεί και να συμψηφιστεί με τα εισοδήματα μέχρι και των πέντε επόμενων χρήσεων. Σε πολλές χώρες επιτρέπεται η μεταφορά ζημιών και σε προηγούμενα έτη, γεγονός που επιτρέπει στην επιχείρηση να ενισχυθεί οικονομικά τη χρονική στιγμή που αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες.

Αναφορικά με τους τόκους δανείων, διαπιστώνεται ότι αντιμετωπίζονται φορολογικά με τον ίδιο τρόπο τόσο στην Ελλάδα όσο και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες. Οι τόκοι δανείων θεωρούνται δαπάνες που γίνονται από την επιχείρηση προκειμένου να πραγματοποιηθεί μια επένδυση με στόχο την αύξηση των κερδών. Κατ' αυτήν την έννοια εκπίπτει από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα της εταιρείας.

Τέλος, οι αποσβέσεις και τα αποθέματα αποτελούν δύο ακόμη στοιχεία τα οποία παίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας. Όσον αφορά στις αποσβέσεις (βλέπε παράγραφο 2.1 του Κεφαλαίου 2), θεωρούνται δαπάνες της επιχείρησης για απόκτηση εισοδήματος, οπότε αφαιρούνται από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημά της προκειμένου να βρεθεί το φορολογητέο. Η μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται στην Ελλάδα για τον υπολογισμό των αποσβέσεων είναι αυτή της ευθείας γραμμής και βασίζεται στην αξία κτήσεως του αγαθού ή στην αξία που προκύπτει μετά από θεσπισμένη αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων³. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής ποσοστά αποσβέσεων τα οποία αποτελούν ανώτατα όρια συντελεστών: 8% για οικοδομήματα και κτιριακές εγκαταστάσεις, 12% για μηχανήματα και 20% για μεταφορικά μέσα.

Όμως, για την εύρεση του φορολογητέου εισοδήματος σημαντικό ρόλο έχουν και τα αποθέματα (βλέπε παράγραφο 2.2 του Κεφαλαίου 2), η κοστολόγηση των οποίων μπορεί να οδηγήσει στην παρουσίαση υψηλών κερδών με αποτέλεσμα η εταιρεία να υποχρεούται να πληρώσει περισσότερους φόρους. Στην Ελλάδα οι δύο μέθοδοι που είναι διαθέσιμοι για το σκοπό αυτό είναι η FIFO και η LIFO.

5.4 Διαχρονική εξέλιξη του φόρου

Αρκετοί παράγοντες, κυρίως του επιχειρηματικού κόσμου, θέλοντας να παρακολουθήσουν την πορεία των εσόδων από τον επιχειρηματικό τομέα και επομένως την πορεία της φορολογικής τους επιβάρυνσης υποστηρίζουν ότι στα φορολογικά βάρη του ευρύτερου επιχειρηματικού τομέα θα πρέπει να

³ Τη δεκαετία του '90 η αξία των παγίων στοιχείων της ανώνυμης εταιρείας αναπροσαρμόστηκε τρεις φορές.

συμπεριλαμβάνονται τόσο οι φόροι από τα μερίσματα, όσο και οι φόροι από προσωπικές, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες κ.λπ. εταιρείες, προκειμένου να βρεθεί η συνολική άρα και πραγματική φορολογική επιβάρυνσή του. Υποστηρίζουν έτσι ότι τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος, όσον αφορά στον επιχειρηματικό κόσμο, προέρχονται κατά κύριο λόγο από τις εξής πηγές: α) την καταβολή φόρου ως ποσοστού των κερδών των επιχειρήσεων μορφής ΑΕ και ΕΠΕ, ο οποίος καταβάλλεται προ της διανομής μερισμάτων, β) το φόρο επί των μισθών των μετόχων των εταιρειών, στις οποίες εκτός από μέτοχοι είναι και μισθωτοί⁴ και γ) την καταβολή φόρου από προσωπικές επιχειρήσεις, καθώς και ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και αस्तικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες. Ωστόσο, η διάκριση του φόρου κατά κατηγορία προέλευσης, σύμφωνα με τα παραπάνω, είναι δύσκολη. Για το λόγο αυτό γίνεται αναφορά μόνο στο φόρο που καταβάλλεται από εισοδήματα των Α.Ε. και Ε.Π.Ε..

Έτσι, σύμφωνα με στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών (Εισηγητικές Εκθέσεις Προϋπολογισμού), ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ανήλθε το 2000 σε 1.550 δις. δρχ, δηλαδή αντιστοιχούσε το 40,63% του συνολικού φόρου εισοδήματος (φυσικών, νομικών προσώπων και ειδικών κατηγοριών). Επιπρόσθετα, όπως φαίνεται στον πίνακα 5.2. (βλ. επίσης διάγραμμα 5.1), ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ανήλθε στο 14,23% των συνολικών φορολογικών εσόδων για το 2000 (έναντι 4,41% το 1980), ενώ όπως παρατηρείται την τελευταία δεκαετία η συμμετοχή του φόρου σχεδόν τριπλασιάστηκε (5,38% το 1990, 14,23% το 2000). Κατ' αντιστοιχία, το ίδιο παρατηρείται και στην εξέλιξη της συμμετοχής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως ποσοστό στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν. Έτσι, ενώ το 1980 έφτανε μόλις το 0,69% του ΑΕΠ, το 1990 το ποσοστό αυτό ανήλθε μόλις σε 1,09%. Ωστόσο, την επόμενη δεκαετία υπολογίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ως ποσοστό στο ΑΕΠ θα ανέλθει στο 3,82% γεγονός που σημαίνει υπερτριπλασιασμό της συμμετοχής του φόρου. Από τα στοιχεία αυτά φαίνεται ότι τα έσοδα έχουν μικρό μερίδιο ως ποσοστό στο ΑΕΠ γεγονός που μπορεί να οφείλεται σε διάφορες αιτίες όπως για παράδειγμα το μέγεθος και η νομική μορφή της επιχείρησης στην Ελλάδα (πολλές Ο.Ε., Ε.Ε. και ατομικές επιχειρήσεις),

⁴ Έχει εκτιμηθεί ότι τα στελέχη/μέτοχοι που είναι υψηλόμισθοι και εντάσσονται στο 2,5% του συνόλου των φυσικών προσώπων με εισόδημα άνω των 12 εκατ. δρχ. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι ο συντελεστής φορολόγησης μέρους του εισοδήματός τους ξεπερνά το 35%.

οι πολλές θεσπισμένες απαλλαγές από το φόρο, η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, οι αυξημένοι συντελεστές απόσβεσης, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.λπ.

Στον πίνακα 5.1 (βλ. επίσης διάγραμμα 5.2), παρουσιάζεται η ποσοστιαία διάρθρωση του φόρου εισοδήματος, αλλά και η συμμετοχή όλων των άμεσων φόρων που επιβάλλονται, προκειμένου να είναι εφικτή μια πρώτη σύγκριση. Έτσι, φαίνεται καθαρά ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί τη μεγαλύτερη πηγή εσόδων από άμεσους φόρους αποτελώντας το 84,3% αυτών για το 2000. Αναλυτικότερα, εκτιμάται ότι το 39,3% αποτελεί έσοδα από το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ενώ τα νομικά πρόσωπα συμμετέχουν με ποσοστό 34,2%. Βάσει λοιπόν των στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών, παρατηρείται διαχρονικά σύγκλιση του ποσοστού συμμετοχής των δύο φόρων (φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) στα φορολογικά βάρη (βλέπε επίσης διάγραμμα 5.3).

Πίνακας 5.1
Ποσοστιαία διάρθρωση άμεσων φόρων στην Ελλάδα, 1980, 1990-2000

	1980	1990	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000*
Φόρος εισοδήματος	70,7	72,6	78,6	79,2	77,3	77,6	81,4	83,1	85,1	85,2	84,3
Φυσικών προσώπων	55,4	54,1	42,3	39	37,9	40,4	44	42,7	44,2	45,1	39,3
Νομικών προσώπων	13,7	17,6	20	21,2	20,6	21,6	22,5	27,4	28,4	28,1	34,2
Ειδικές κατηγορίες	1,6	0,9	16,3	19	18,8	15,6	14,9	13	12,5	12	10,7
Φόροι στην περιουσία	6,4	5,5	4,9	5,2	4,3	3,7	3,4	4,5	3,7	3,1	3,2
Υπέρ τρίτων	9,6	2,6	3	0,4	0,3	0,2	0,2	0,1	0,0	0,1	0,03
ΠΟΕ	11,3	4,7	6,3	7,9	10	10,5	6,5	4,3	4,2	5,1	6,2
Λοιποί άμεσοι φόροι	2	14,6	7,2	7,3	8,1	8	8,5	8	7,0	6,5	6,2
Σύνολο	100	100	100	100	100	100	100	100	100,0	100	100

* εκτιμήσεις πραγματοποιήσεων

Πηγή: Κρατικός Προϋπολογισμός, Εισηγητικές Εκθέσεις ετών 1991 έως 2001

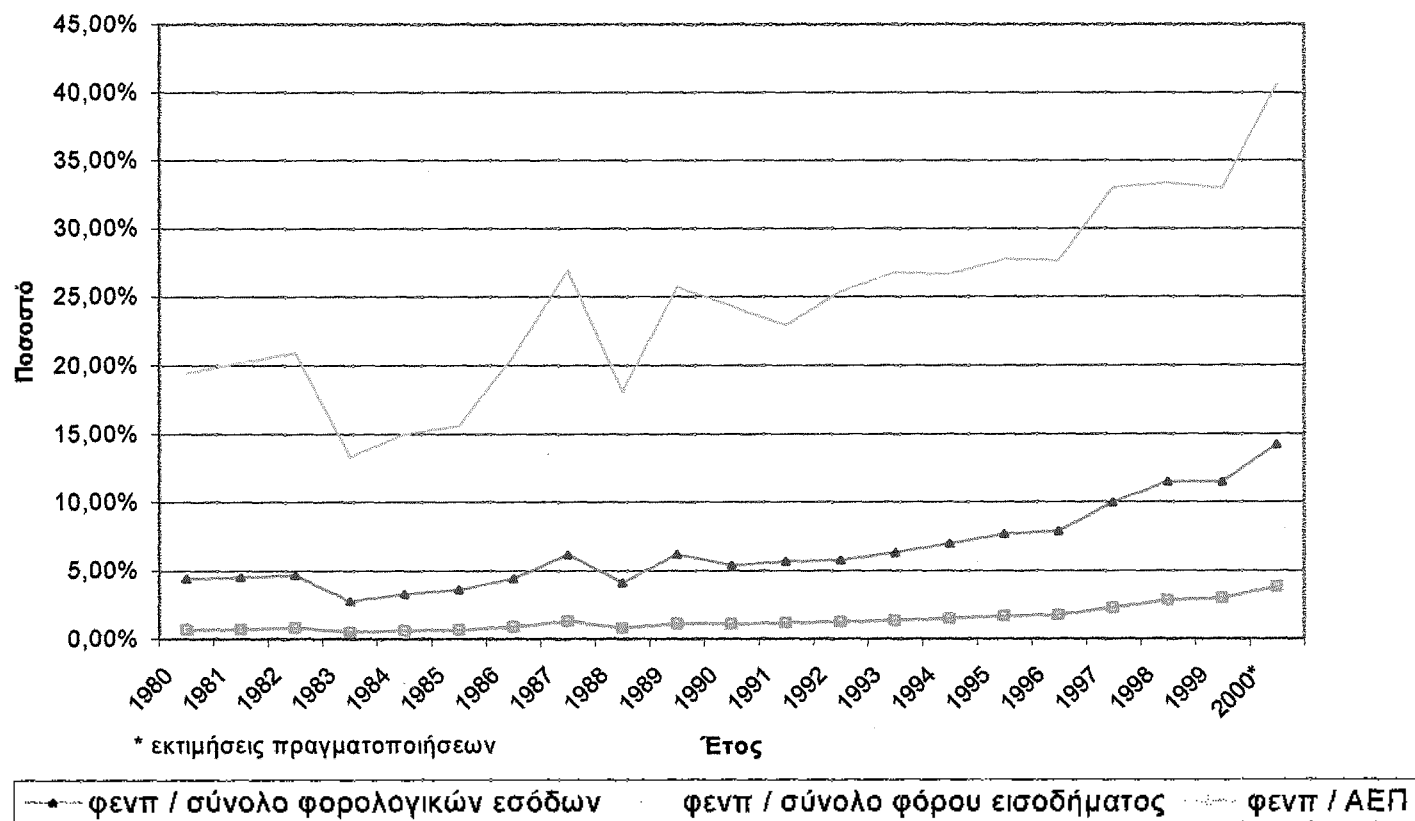
Πίνακας 5.2
Διαχρονική εξέλιξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα, 1980 - 2000

Έτος	ΦΕΝΠ	σύνολο φορ εσόδων	συνόλ φόρου εισοδήματος	ΑΕΠ	Έτος	% φενπ / συν φορ εσόδων	% φενπ / συν φορ εισοδ	% φενπ / ΑΕΠ
<i>εκατ δρχ, τρέχουσες τιμές</i>								
1980	14.342	325.236	73.830	2.093.000	1980	4,41%	19,43%	0,69%
1981	17.615	389.025	87.104	2.499.000	1981	4,53%	20,22%	0,70%
1982	25.627	546.831	122.357	3.141.000	1982	4,69%	20,94%	0,82%
1983	18.779	678.837	140.707	3.746.000	1983	2,77%	13,35%	0,50%
1984	28.019	848.360	186.618	4.656.000	1984	3,30%	15,01%	0,60%
1985	36.974	1.025.318	237.081	5.678.000	1985	3,61%	15,60%	0,65%
1986	60.185	1.358.476	290.692	6.781.000	1986	4,43%	20,70%	0,89%
1987	98.648	1.595.578	366.111	7.636.000	1987	6,18%	26,94%	1,29%
1988	73.304	1.785.743	405.228	9.289.000	1988	4,10%	18,09%	0,79%
1989	122.500	1.972.188	476.163	11.038.000	1989	6,21%	25,73%	1,11%
1990	145.069	2.698.695	596.755	13.315.000	1990	5,38%	24,31%	1,09%
1991	192.693	3.403.287	840.780	16.443.000	1991	5,66%	22,92%	1,17%
1992	237.860	4.115.830	936.651	19.012.000	1992	5,78%	25,39%	1,25%
1993	287.435	4.544.677	1.073.154	21.412.000	1993	6,32%	26,78%	1,34%
1994	365.460	5.234.880	1.370.806	24.297.000	1994	6,98%	26,66%	1,50%
1995	459.719	5.967.547	1.655.886	27.235.000	1995	7,70%	27,76%	1,69%
1996	522.057	6.615.999	1.886.427	29.935.000	1996	7,89%	27,67%	1,74%
1997	758.956	7.601.058	2.300.258	33.022.000	1997	9,98%	32,99%	2,30%
1998	1.018.293	8.839.763	3.054.808	35.911.000	1998	11,62%	33,33%	2,84%
1999	1.136.675	9.897.411	3.446.371	38.235.000	1999	11,48%	32,98%	2,97%
2000*	1.530.000	10.890.200	3.815.000	40.572.000	2000*	14,23%	40,63%	3,82%

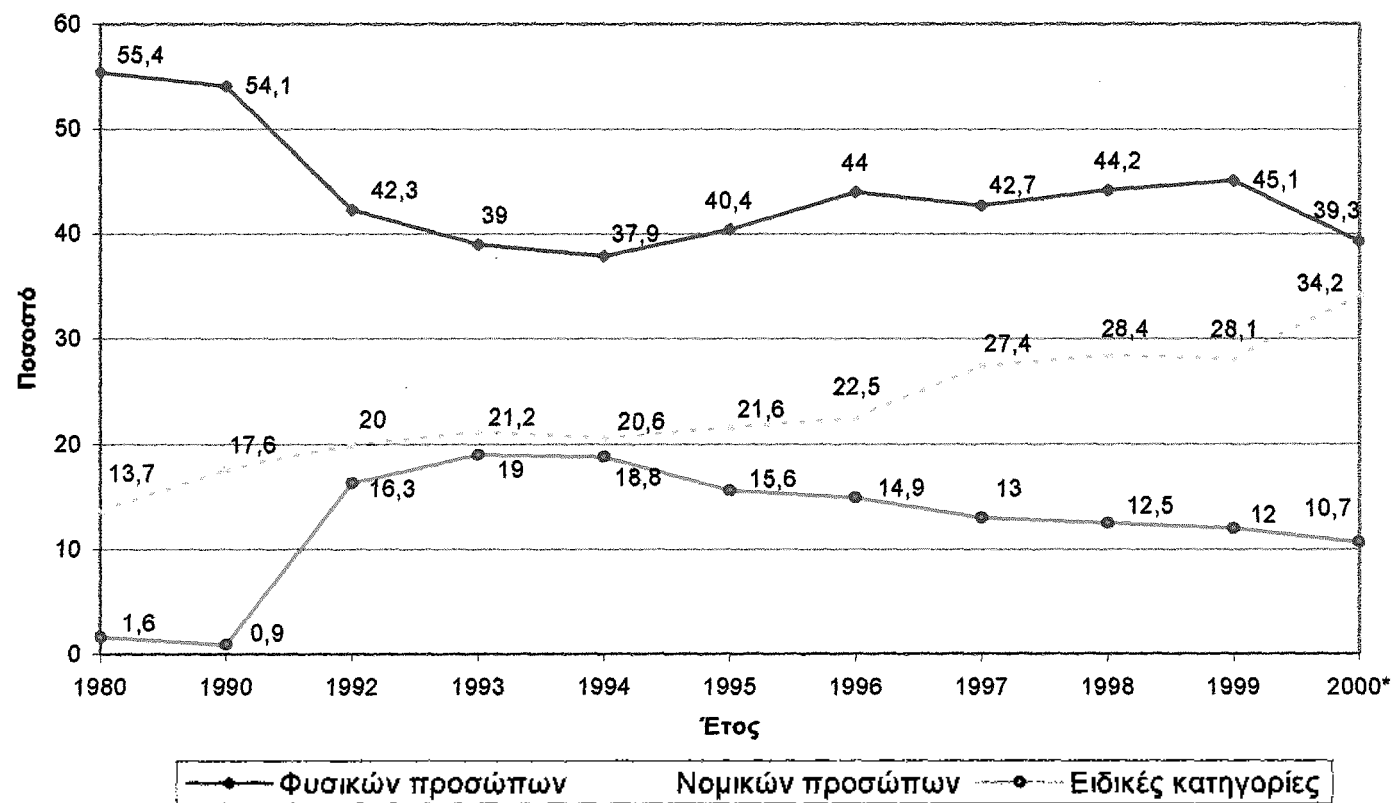
* εκτιμήσεις πραγματοποιήσεων

Πηγή: Κρατικός Προϋπολογισμός, Εισηγητικές Εκθέσεις ετών 1991 έως 2001.

Διάγραμμα 5.1
Διαχρονική εξέλιξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως προς βασικά μεγέθη

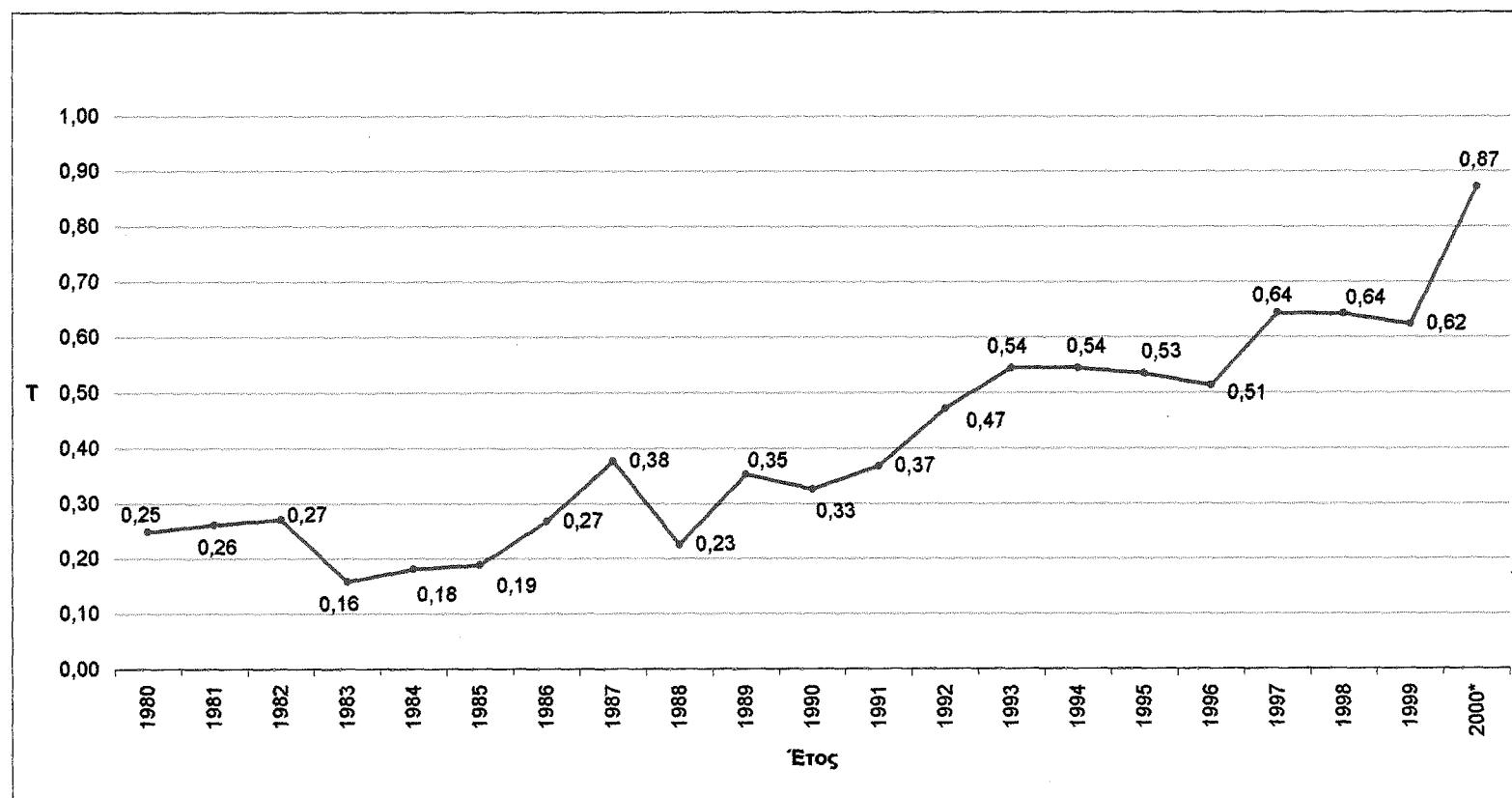


Διάγραμμα 5.2
Ποσοστιαία διάρθρωση φόρου εισοδήματος ως προς το σύνολο των άμεσων φόρων



Διάγραμμα 5.3

Διαχρονική εξέλιξη του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ως προς το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων



T= φενπ/φεφπ

Παράρτημα

Το νομικό πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα διαμορφώθηκε με τον νόμο 3843/58, ο οποίος συμπλήρωσε τον νόμο 3323/55, ενώ η εφαρμογή του ξεκίνησε από το επόμενο οικονομικό έτος. Ο νόμος 3843/58 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον νόμο 2238/94 και πρόσφατα με το νόμο 2873/00. Πριν από την εισαγωγή του 3843/58 ίσχυε η φορολογία των καθαρών προσόδων που είχε εισαχθεί με το νόμο 1640/19. Τα βασικά χαρακτηριστικά του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα βάσει των νόμων 3843/58 είναι τα ακόλουθα.

II.1 Υποκείμενο του φόρου (άρθρο 3 ΝΔ 3843/58 και 16α ΝΔ 3323/55)

Προβλέπεται η φορολογία των ανωνύμων εταιρειών, των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων, των συνεταιρισμών, των αλλοδαπών κάθε εταιρικού τύπου που είναι μονίμως εγκατεστημένες στην Ελλάδα και αργότερα με το νόμο 2065/92 των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης. Για την φορολογία εισοδήματος των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων προβλέπεται ότι αυτή θα γίνεται βάσει του νόμου 3323/55 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρότι πρόκειται για νομικά πρόσωπα. Με την κωδικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος, τη φορολογία των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών ρυθμίζει το άρθρο 10 του νόμου 2238/94, ενώ των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης τα άρθρα 98 επ. του ίδιου νόμου.

Πιο συγκεκριμένα στο φόρο (άρθρο 101 ν. 2238/94) υπόκεινται:

1. οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες,
2. οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα,
3. οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους,

4. οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων,
5. οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Επίσης, στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

II.2 Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 99 ν. 2238/94)

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων, ανεξάρτητα από την κατηγορία προέλευσής του και ανεξάρτητα από το αν διανέμεται ή όχι (άρθρο 109 § 1)¹. Αντικείμενο του φόρου είναι:

1. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες). Συνεπώς αντικείμενο του φόρου για το νομικό πρόσωπο της ανωνύμου εταιρείας αποτελούν τα αδιανέμητα κέρδη. Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υποβάλλονται επίσης και τα αποκρυβέντα κέρδη που προέρχονται από ανάληψη ή όχι περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 11 ν. 542/77).
2. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι τα ίδια νομικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από τον τρόπο που διατίθενται.
3. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Ουσιαστικά ισχύει η φορολόγηση των αδιανέμητων κερδών όπως συμβαίνει για τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών.

¹ Όταν δεν γίνεται μνεία του νόμου, τα άρθρα παραπέμπουν στο ν. 2238/94.

4. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας ή οργανισμού στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100 του ν. 2238/94².
5. το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες. Τα εισοδήματα που προκύπτουν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.
6. το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που προκύπτει στην ημεδαπή σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Εξαιρούνται τα εισοδήματα που προκύπτουν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

II.3 Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (άρθρο 103 ν. 2238/94)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του νόμου 2238/94 προβλέπονται απαλλαγές για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος συγκεκριμένων νομικών προσώπων και οι οποίες είναι οι παρακάτω:

α) το ελληνικό δημόσιο περιλαμβανομένου των αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών, οι δήμοι, οι κοινότητες καθώς και τα ιδρύματα, οι σύνδεσμοι, οι ενώσεις και τα λοιπά νομικά πρόσωπα αυτών (επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης και διαχείρισης απορριμμάτων) για κάθε είδους εισοδήματά τους³.

² Θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εφόσον: διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, διεξάγει εργασίες στην Ελλάδα ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, συμμετέχει σε προσωπική εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα.

³ Η περίπτωση α) της παραγράφου 1 τίθεται όπως αντικατεστάθη με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2459/97 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/1996 και μετά.

β) τα θρησκευτικά ιδρύματα, ναοί, μητροπόλεις ιερών μονών Αγίου Όρους κλπ. για τα εισοδήματα από εκμίσθωση γαιών και οικοδομών⁴.

γ) τα τεκμαρτά εισοδήματα προερχόμενα από οικοδομές που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα μη ιδιωτικής φύσεως και τα οποία χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση και λειτουργία τους.

δ) τα εισοδήματα από οικοδομές και εκμίσθωση γαιών των ημεδαπών νομικών προσώπων τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς⁵.

Προβλέπονται πλήθος άλλων απαλλαγών, όπως τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση πρεσβειών και προξενείων και για αρκετές ακόμη ειδικές περιπτώσεις.

Π.4 Δήλωση εισοδήματος (άρθρο 107 και 108 ν. 2238/94)

Κάθε νομικό πρόσωπο έχει την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία. Η ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων ορίζεται από τον αρμόδιο υπουργό οικονομικών και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αρμόδιος για την παραλαβή, τον έλεγχο και τη βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου είναι ο οικονομικός έφορος της περιφέρειας της έδρας του νομικού προσώπου για τα ημεδαπά πρόσωπα, ενώ αντίστοιχα για τα αλλοδαπά πρόσωπα αρμόδιος είναι ο οικονομικός έφορος της περιοχής που βρίσκεται η κύρια μόνιμη εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

⁴ Οι διατάξεις των περιπτώσεων β) εκτός αυτών που αναφέρονται στην απαλλαγή από το φόρο των εισοδημάτων του Αγίου Όρους και της δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 103 καταργήθηκαν με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του νόμου 2459/97 και η κατάργηση αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/1996.

⁵ Κατ' εξαίρεση απαλλάσσονται και για τα εισοδήματα από μερίσματα μετοχών ημεδαπών και αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών

Π.5 Προκαταβολή του φόρου (άρθρο 3, ν. 2579/98)

Βάσει της οριστικής δήλωσης του νομικού προσώπου, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία βεβαιώνει ποσό ίσο με το 55% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στη διανυόμενη διαχειριστική περίοδο.

Η προείσπραξη το φόρου δημιουργεί ιδιαίτερες δυσκολίες στην επιχείρηση, ιδιαίτερα σε μια νεοϊδρυθείσα, της οποίας αποσπάται το ήμισυ των δημιουργούμενων κερδών, με αποτέλεσμα να υπάρχει περιορισμός στη ρευστότητα κάτι το οποίο έχει σημαντικό αντίκτυπο στις επενδύσεις.

Π.6 Παρακράτηση του φόρου (άρθρο 6, παρ 2, ν. 2873/00)

Λόγω της μείωσης στο συντελεστή φορολόγησης των εισοδημάτων που προβλέπεται βάσει του ν. 2873/00, μειώνεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου από 40% σε 37,5% για τη χρήση 2001 και σε 35% στη συνέχεια. Η μείωση αυτή αφορά και τις αλλοδαπές εταιρείες που αποκτούν εισοδήματα στην Ελλάδα από τόκους ή από μόνιμη εγκατάστασή τους στη χώρα. Κατά τα ίδια ποσοστά μειώνεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τα εισοδήματα που προκύπτουν από ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο (π.χ. μισθοί και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου). Περαιτέρω μειώσεις στο συντελεστή παρακράτησης φόρου αφορούν επιχειρήσεις που αποκτούν εισοδήματα από εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων (άρθρο 6, παρ. 3, ν. 2873/00).

Π.7 Καταβολή του φόρου (άρθρο 107, ν. 2753/99)

Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 2 του

άρθρου 107 (ν. 2753/99) σε πέντε ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση θα πρέπει να καταβληθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, ενώ οι υπόλοιπες τέσσερις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων μηνών. Στην περίπτωση που δεν καταβληθούν εμπρόθεσμα, επιβάλλονται ποινές, ενώ στην αντίθετη περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλει εφάπαξ ολόκληρο το οφειλόμενο ποσό, τότε παρέχεται έκπτωση 2,5% επί του καταβαλλόμενου ποσού.

Είναι αξιοσημείωτο το γεγονός ότι ένας πολύ μεγάλος αριθμός φορολογουμένων καταφεύγει σε δικαστικές λύσεις προκειμένου να δικαιωθεί για πράξεις ή παραλήψεις που έχει κάνει, πολλές φορές από άγνοια ή λανθασμένη αντίληψη των νόμων και των διατάξεων. Η ανάγκη για τη σύσταση μιας υπηρεσίας αποτελούμενης από ειδικούς, φοροτέχνες και νομικούς, που να δίνει απαντήσεις προς τις επιχειρήσεις είναι εμφανής. Το όφελος που θα προκύψει από τη δημιουργία μιας ανάλογης υπηρεσίας θα είναι τουλάχιστον διπλό. Πρώτον, θα επιταχυνθούν οι διαδικασίες εφόσον η επιχείρηση θα μπορέσει να ξεπεράσει τις δυσκολίες που αντιμετωπίζει λόγω της πολυπλοκότητας των νόμων και δεύτερον θα μειωθούν οι προσφυγές στα δικαστήρια ενώ σημαντική θα είναι και η «ελάφρυνση» αυτών.

Κεφάλαιο 6

Η εναρμόνιση στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

6.1 Η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης

Η έννοια της φορολογικής εναρμόνισης συνδέεται με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δηλαδή την ανάγκη διαμόρφωσης φορολογικών συνθηκών, οι οποίες δεν θα επηρεάζουν τις ροές των εμπορευμάτων και των συντελεστών παραγωγής, καθώς και τον καταμερισμό της παραγωγής μεταξύ των κρατών-μελών μιας οικονομικής ένωσης. Υπάρχουν δύο διαφορετικές προσεγγίσεις σχετικά με τη φορολογική εναρμόνιση σε μια οικονομική ένωση: η εξισωτική προσέγγιση που σημαίνει ομοιομορφία στον καθορισμό των φορολογικών βάσεων και εξίσωση των φορολογικών συντελεστών και η προσέγγιση της φορολογικής διαφοροποίησης που σημαίνει ότι το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους-μέλους παραμένει στη δικαιοδοσία του, υπό την προϋπόθεση της ελαχιστοποίησης των εξωτερικών επιδράσεων του στα φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών-μελών. Αναφορικά με την προσέγγιση της φορολογικής διαφοροποίησης αναφέρονται δύο μέθοδοι εφαρμογής: η διοικητική μέθοδος και η ανταγωνιστική μέθοδος. Η πρώτη αναφέρεται στην εφαρμογή ενός ελάχιστου βαθμού φορολογικού συντονισμού των επιμέρους συστημάτων, ενώ η δεύτερη επαφίεται στην ελεύθερη λειτουργία των δυνάμεων της αγοράς.

6.2 Ο στόχος

Βασικός στόχος της φορολογικής εναρμόνισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η συμβατότητα των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών μεταξύ τους καθώς και με τους στόχους της Ένωσης: την προώθηση της ολοκλήρωσης της

εσωτερικής αγοράς και την ταυτόχρονη επίτευξη του στόχου της οικονομικής ανάπτυξης. Έτσι, με την έννοια της φορολογικής εναρμόνισης γίνεται, κυρίως, αναφορά στην ανάγκη κεντρικού συντονισμού των φορολογικών πολιτικών των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και όχι στην πλήρη ενοποίηση αυτών, δεδομένου ότι ορισμένα στοιχεία των φορολογικών συστημάτων χρειάζονται σύγκλιση και άλλα όχι. Όπως είναι γνωστό, στα φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών συνυπάρχουν αφενός έμμεσοι φόροι, όπως ο ΦΠΑ, οι οποίοι σχετίζονται άμεσα με τη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς και οι οποίοι απαιτούν υψηλό βαθμό εναρμόνισης και αφετέρου άμεσοι φόροι, όπως ο φόρος εισοδήματος, οι οποίοι συνδέονται με τις ιδιαίτερες κοινωνικές και πολιτικές παραδόσεις των χωρών και οι οποίοι έχουν ανάγκη μικρότερου συντονισμού.

Στη Συνθήκη των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων γίνεται αναφορά στην ανάγκη εναρμόνισης των έμμεσων φόρων (Άρθρο 99) καθώς και στην προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών, περιλαμβανομένων και των φορολογικών νομοθεσιών, με στόχο την απρόσκοπτη λειτουργία της ενιαίας αγοράς (Άρθρο 100). Ωστόσο, μακροχρόνιες προσπάθειες και συγκεκριμένες προτάσεις φορολογικής εναρμόνισης προσέκρουαν στην άρνηση των κρατών-μελών να εκχωρήσουν μέρος της εθνικής τους κυριαρχίας στον τομέα της διαμόρφωσης της φορολογικής πολιτικής, ιδιαίτερα εφόσον όλες οι μεταβολές στο φορολογικό τομέα επιδρούν άμεσα στη διαμόρφωση των εσόδων των εθνικών προϋπολογισμών. Στον πίνακα 6.1 παρουσιάζεται η δομή της φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στα επιμέρους στοιχεία απεικονίζονται οι σημαντικές διαφορές που συνεχίζουν να υπάρχουν μεταξύ των κρατών-μελών στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση (όπως αποτυπώνονται στην πορεία των φορολογικών εσόδων ως ποσοστών του ΑΕΠ και της φορολογικής επιβάρυνσης ανά κάτοικο).

Πίνακας 6.1

Έσοδα ανά κατηγορία φόρου ως ποσοστό στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ, 1998

Χώρα \ Φόρος	Φυσικών προσώπων	Νομικών προσώπων	Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης	Περιουσίας	Σε αγαθά και υπηρεσίες	Άλλοι φόροι
Αυστρία	9,98	2,01	15,11	0,59	12,48	0,02
Βέλγιο	14,22	3,64	14,53	1,44	11,75	0,46
Καναδάς	13,99	3,77	5,02	3,83	9,14	0,11
Δανία	25,9	2,8	1,74	1,76	16,42	0,03
Φινλανδία	15,05	4,04	11,68	1,1	14,27	0,01
Γαλλία	7,25	2,66	17,11	3,34	12,23	0,02
Γερμανία	9,2	1,64	15,0	0,94	10,33	0,02
Ελλάδα	4,42	2,13	10,57	1,28	13,72	0,01
Ιρλανδία	10,01	3,56	4,18	1,67	12,46	0,01
Ιταλία	10,86	3,4	13,34	2,25	11,24	0,01
Ιαπωνία	5,37	3,8	10,82	3,03	5,17	0,0
Λουξεμβούργο	8,06	7,76	10,72	3,52	11,19	0,01
Ολλανδία	6,23	4,31	16,52	2,0	11,51	0,02
Πορτογαλία	5,88	3,89	8,74	0,99	14,14	0,79
Ισπανία	7,13	2,65	12,05	2,06	10,09	0,23
Σουηδία	18,2	3,05	14,45	1,94	11,32	0,01
Ελβετία	10,69	2,21	12,51	2,83	6,46	0,0
Τουρκία	7,08	1,88	4,52	0,76	10,74	0,0
Ηνωμένο Βασίλειο	9,84	4,03	6,3	3,98	12,06	0,04
Η.Π.Α.	11,38	2,63	6,85	3,06	4,69	0,0
Ε.Ε. (15 χ)	11,05	3,5	11,51	1,96	12,28	0,09

Πηγή: OECD, *Revenue Statistics*, Nov. 2000

6.3 Ιστορική αναδρομή

Η πρώτη συγκεκριμένη προσπάθεια εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταγράφεται το 1975 σε μία πολύ περιεκτική πρόταση Οδηγίας για την ενοποίηση της φορολόγησης των επιχειρήσεων και των παρακρατούμενων φόρων στα μερίσματα. Στην Οδηγία προτεινόταν η υιοθέτηση κοινού συστήματος φορολογίας για τις επιχειρήσεις των κρατών-μελών, κοινού συστήματος παρακρατούμενου φόρου επί των μερισμάτων και φορολογικοί συντελεστές μεταξύ 45% και 55%. Η πρόταση Οδηγίας δεν υιοθετήθηκε

ποτέ και πολλές από τις διατάξεις της είναι αντίθετες προς τη σημερινή κοινή πολιτική.

Μετά από στασιμότητα πολλών χρόνων, το θέμα της φορολογικής εναρμόνισης τέθηκε εκ νέου στο τραπέζι των διαπραγματεύσεων, από τον αρμόδιο Επίτροπο Mario Monti, μετά από πρόταση της Γερμανίας και της Γαλλίας. Η Γερμανία αντιμετωπίζει σοβαρή διαρροή κεφαλαίων τα οποία εγκαταλείπουν το έδαφός της με κατεύθυνση το ανταγωνιστικό Λουξεμβούργο(όσον αφορά στη φορολόγηση των αποταμιεύσεων), ενώ από τη Γαλλία μετακινούνται παραγωγικές μονάδες προς την Σκωτία και την Ολλανδία λόγω της ευνοϊκής φορολογικής αντιμετώπισης των κερδών των επιχειρήσεων από τις ανωτέρω χώρες.

Από τα αρμόδια όργανα της Κοινότητας διατυπώθηκε σειρά προτάσεων Οδηγιών, οι οποίες χωρίς να προωθούν τη φιλόδοξη άποψη της διαμόρφωσης ενός κοινού συστήματος φορολόγησης των επιχειρήσεων, στόχευαν στη διευκόλυνση της ανάπτυξης των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων, αλλά και στην κατά το δυνατό διασφάλιση των φορολογικών εσόδων των κρατών-μελών. Οι πιο πάνω προτάσεις είτε αποσύρθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή λόγω ασυμφωνίας των κρατών-μελών, είτε εκκρεμούσε επί χρόνια η επίλυσή τους στα αρμόδια όργανα.

Η συνεργασία των εθνικών κυβερνήσεων των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων συγκεκριμενοποιείται το 1990 με την υιοθέτηση τριών Οδηγιών, οι οποίες στόχευαν στην εξομάλυνση των φορολογικών προβλημάτων των επιχειρήσεων που αναπτύσσουν δραστηριότητα σε περισσότερα από ένα κράτη-μέλη. Από αυτές, η πρώτη, η Οδηγία για τις Σχέσεις Μητρικής/Θυγατρικών Εταιρειών (90/435/EEC) προωθεί την άρση της διπλής φορολόγησης των μερισμάτων που καταβάλλονται από θυγατρική εταιρεία σε ένα κράτος-μέλος με μητρική εταιρεία σε άλλο κράτος-μέλος. Η δεύτερη Οδηγία για τις Συγχωνεύσεις (90/434/EEC) επιβάλλει σε κοινοτικό επίπεδο τη φορολόγηση της υπεραξίας του κεφαλαίου που προκύπτει από μετασχηματισμούς επιχειρήσεων τη στιγμή της πραγματοποίησης της υπεραξίας και όχι στην υλοποίηση του μετασχηματισμού. Παράλληλα, η Συμφωνία Διατησίας (90/436/EEC) επιβάλλει διαδικασίες εξάλειψης της διπλής φορολόγησης που προκύπτει από διαφορές στην αποτίμηση εκ μέρους των φορολογικών αρχών τιμολογιακών ρυθμίσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Η «Έκθεση Ruding», στα πλαίσια μίας πιο πραγματιστικής προσέγγισης, πρότεινε το Μάρτιο του 1992 συντελεστές φορολόγησης των επιχειρήσεων μεταξύ 30% και 40%, την επιβολή παρακρατούμενου φόρου 30% επί των μερισμάτων και ελάχιστα κοινά κριτήρια στον υπολογισμό των φορολογικών βάσεων. Οι ανωτέρω προτάσεις δεν υιοθετήθηκαν ποτέ, παρά το γεγονός ότι οι θεσπισμένοι φορολογικοί συντελεστές του εταιρικού κεφαλαίου μειώθηκαν γενικά μέσω των εθνικών νομοθεσιών στα προτεινόμενα επίπεδα.

Στο πρώτο κείμενο προβληματισμού που συνέταξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με τη «Φορολόγηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση», το Μάρτιο του 1996, τέθηκε το γενικότερο πλαίσιο μέσα στο οποίο εντάσσεται η σχετική συζήτηση:

- Αναμόρφωση των φορολογικών συστημάτων προς μία ευνοϊκότερη στάση προς την απασχόληση και την ανάπτυξη.
- Σταθεροποίηση των φορολογικών εσόδων των κρατών-μελών.
- Αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων στρεβλώσεων στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Το Δεκέμβριο 1996, σε ένα δεύτερο κείμενο προβληματισμού («2η Έκθεση Monti») συγκεκριμενοποιήθηκαν οι κατευθύνσεις σχετικά με τους τομείς ανάληψης πρωτοβουλιών που στοχεύουν όχι στην πλήρη εναρμόνιση των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων, αλλά στην άρση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών και στην ενίσχυση της μεταξύ τους συνεργασίας, ώστε οι φορολογικές πολιτικές τους να μην αντιστρατεύονται βασικούς κοινοτικούς στόχους. Τα βασικά σημεία είναι τα εξής:

- διευκόλυνση της ανάπτυξης των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων, με παράλληλη διασφάλιση των φορολογικών εσόδων των κρατών-μελών,
- άμεση βελτίωση του φορολογικού περιβάλλοντος των μικρομεσαίων επιχειρήσεων λόγω του ειδικού ρόλου τους στη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας,
- ενίσχυση της διακρατικής συνεργασίας και ανάπτυξη κοινών συστημάτων ελέγχου για τη συλλογή των φόρων και

- εισαγωγή ενός ελάχιστου φόρου στους τόκους των αποταμιεύσεων και επαναδιατύπωση της ανάγκης εφαρμογής ενός νέου κοινού συστήματος ΦΠΑ απλούστερου του ισχύοντος και περισσότερο αποδοτικού.

Παράλληλα, σε ένα ευρύτερο πλαίσιο συνεννόησης, ο ΟΟΣΑ ανέλαβε μετά από σύσταση των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης να προχωρήσει σε μελέτη του θέματος του ανεξέλεγκτου φορολογικού ανταγωνισμού. Στα μέσα του 1998, παρουσιάστηκε από την αρμόδια ομάδα εργασίας του Οργανισμού έκθεση με δεκαεννέα συστάσεις για την αποφυγή των αρνητικών συνεπειών και οδηγίες για την εφαρμογή αυτών των συστάσεων.

Η απόφαση του Συμβουλίου Υπουργών Οικονομικών της 1^{ης} Δεκ. 97 και οι κύριες κατευθύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οι συζητήσεις στα πλαίσια της Ομάδας για τη Φορολογική Πολιτική προετοίμασαν το έδαφος για την πρώτη κοινή συμφωνία των Υπουργών Οικονομικών στο Ecofin της 1ης Δεκεμβρίου 1997 στις Βρυξέλλες. Από τον προβληματισμό που αναπτύχθηκε γύρω από το συντονισμό ορισμένων πτυχών των εθνικών φορολογικών πολιτικών και προκειμένου να επιτευχθεί μια συνολική προσέγγιση, δόθηκε έμφαση σε τρεις τομείς άμεσου ενδιαφέροντος και συγκεκριμένα: στη φορολογία των επιχειρήσεων, τη φορολογία των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και την όλη προβληματική της παρακράτησης του φόρου στην πηγή για τις διασυνοριακές πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων. Έτσι, το Συμβούλιο κατέληξε σε ένα πακέτο τριών μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στο πλαίσιο του οποίου περιλαμβάνονται ένα σχέδιο ψηφίσματος σχετικά με έναν κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων και η υποχρέωση υποβολής δύο προτάσεων Οδηγιών σχετικά με τη φορολογία των αποταμιεύσεων και των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ επιχειρήσεων. Η απόφαση αυτή είναι ιστορικής σημασίας λαμβανομένης υπόψη της δυσκολίας για την επίτευξη ομοφωνίας σε θέματα φορολογικής πολιτικής σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στην προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής έχουν ληφθεί υπόψη δύο αρχές:

- Η σύγκλιση των φορολογικών πολιτικών των κρατών-μελών δεν θα πρέπει να επιφέρει αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης η οποία, αντίθετα, θα πρέπει να υποστεί διόρθωση προς τα κάτω, ώστε να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα της Ευρώπης και να αυξηθεί η απασχόληση.

- Χωρίς να αποκλείονται οι θετικές επιπτώσεις του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών ο στόχος του συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών αποσκοπεί στην αντιμετώπιση του προβλήματος της απώλειας εσόδων, εξαιτίας των ειδικών φορολογικών κινήτρων τα οποία επηρεάζουν τις ροές των κεφαλαίων στο εσωτερικό της ΕΕ.

Σημαντικές είναι οι εξελίξεις και στα τρία σημεία του πακέτου:

1. Κώδικας Δεοντολογίας για τη Φορολόγηση των Επιχειρήσεων

Στις 9 Μαρτίου 1998 συστήθηκε «Ομάδα Υψηλού Επιπέδου για τον Κώδικα Δεοντολογίας», με αρμοδιότητα τον εντοπισμό των κανονιστικών μέτρων και πολιτικών που θέτουν εμπόδια στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται τα φορολογικά μέτρα, που καθιερώνουν σημαντικά χαμηλότερο πραγματικό επίπεδο φορολόγησης, δηλαδή, μέτρα που έχουν ή μπορούν να έχουν αισθητές επιπτώσεις στην επιλογή του τόπου εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στο εσωτερικό της Ένωσης. Τα κράτη-μέλη θα δεσμεύονται σε πολιτικό επίπεδο να σεβαστούν τις αρχές του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού και να απέχουν από τη λήψη φορολογικών μέτρων επιζήμιων κατά την ανωτέρω έννοια. Ο κώδικας συμπεριλαμβάνει μία διαδικασία αναθεώρησης και ελέγχου και μπορεί να υποστεί περαιτέρω βελτιώσεις βάσει της εμπειρίας που αναμένεται ότι θα αποκτηθεί.

2. Φορολόγηση των Εισοδημάτων της Αποταμίευσης υπό μορφή τόκων

Στις 4 Ιουνίου 1998 η Επιτροπή υπέβαλε μία πρόταση Οδηγίας για την εξασφάλιση ενός ελάχιστου επιπέδου πραγματικής φορολόγησης του εισοδήματος της αποταμίευσης υπό μορφή τόκων στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης [COM(1998)295 τελικό-98/0193(CNS)]. Η πρόταση Οδηγίας στοχεύει στην άρση των οικονομικών στρεβλώσεων στο εσωτερικό της ενιαίας αγοράς που προέρχονται

από τη μη φορολόγηση των διασυνοριακών πληρωμών τόκων σε ιδιώτες / επιχειρήσεις. Η πρόταση βασίζεται στο αποκαλούμενο «μοντέλο συνύπαρξης» στα πλαίσια του οποίου κάθε κράτος-μέλος επιλέγει είτε να εφαρμόζει μία ελάχιστη παρακράτηση φόρου στην πηγή, της τάξης του 20% των πληρωμών τόκων σε ιδιώτες / επιχειρήσεις κατοίκους (ή που έχουν έδρα) της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε να παρέχει πληροφορίες σχετικές με τα ανωτέρω εισοδήματα στις φορολογικές αρχές των κρατών-μελών. Ως χρόνος εφαρμογής της Οδηγίας προτάθηκε η 1η Ιανουαρίου 2001.

Όπως φαίνεται η πρόταση Οδηγίας δεν προωθεί τη συνολική εναρμόνιση της φορολόγησης των εισοδημάτων της αποταμίευσης υπό μορφή τόκων στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά αποσκοπεί μόνο στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και σε αυτά τα πλαίσια καλύπτει μόνο τη φορολόγηση των διασυνοριακών αποταμιεύσεων και όχι τα εισοδήματα υπό μορφή τόκων τα οποία καταβάλλονται σε κατοίκους / επιχειρήσεις τρίτων χωρών.

Διαφαίνεται δηλαδή ο κίνδυνος, παρά την ανάγκη διαφύλαξης της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματαγορών, ένα αποτελεσματικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών να απομακρύνει τις αποταμιεύσεις από το κράτος που το εισήγε ή ακόμα και από το χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε εξωχώριους «φορολογικούς παράδεισους». Ένα εναλλακτικό σύστημα κατανομής των φορολογικών εσόδων στα πλαίσια πάντα του «μοντέλου συνύπαρξης» έχει προταθεί από ορισμένα κράτη-μέλη (Δανία, Ολλανδία, Σουηδία). Στο σύστημα αυτό τα κράτη-μέλη που θα επιλέξουν το σύστημα παρακράτησης φόρου στην πηγή θα πρέπει να μεταφέρουν το σύνολο ή μέρος των προσόδων τους στο κράτος κατοικίας / λειτουργίας του δικαιούχου.

3. Καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης Τόκων και Δικαιωμάτων μεταξύ Συνδεδεμένων Εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών

Στις 6 Μαρτίου 1998 η Επιτροπή υπέβαλε μία πρόταση Οδηγίας για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών-μελών [COM(1998)67 τελικό - 98/0087(CNS)]. Οι παρακρατούμενοι φόροι στην πηγή για τις πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ εταιρειών δημιουργούν προβλήματα

στους οικονομικούς φορείς που ασκούν διασυνοριακές επιχειρηματικές δραστηριότητες (χρονοβόρες διαδικασίες, απώλεια ταμειακών ροών και σε κάποιες περιπτώσεις διπλή φορολόγηση) με αρνητικές επιπτώσεις στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Στην προτεινόμενη Οδηγία προβλέπεται κατάργηση της φορολόγησης που επιβάλλεται στην πηγή (είτε με παρακράτηση, είτε με την κανονική διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης) για πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων που ανακύπτουν μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών από διαφορετικά κράτη-μέλη. Πληρωμή τόκων θεωρείται ότι ανακύπτει σε ένα κράτος-μέλος, όταν ο πληρωτής είναι εταιρεία του κράτους αυτού ή εταιρεία άλλου κράτους-μέλους με μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος. Εταιρεία ενός κράτους-μέλους θεωρείται δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνο εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του πράκτορα ή του αντιπροσώπου άλλου νομικού προσώπου.

Στα πλαίσια της ανωτέρω πρότασης Οδηγίας τα φορολογικά έσοδα εισπράττονται μόνο από το κράτος-μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η δικαιούχος επιχείρηση. Η σημαντική αυτή διάσταση στην αντιμετώπιση της παρακράτησης των φορολογικών εσόδων επί τόκων μεταξύ των επιχειρήσεων και των ιδιωτών, η οποία διαπιστώνεται μεταξύ των δύο προτεινόμενων Οδηγιών, συνδέεται με τις αυξημένες δυσκολίες που υπάρχουν στη συστηματική παρακολούθηση και καταγραφή των φορολογικών υποθέσεων των ιδιωτών έναντι εκείνων των επιχειρήσεων και μπορεί να ερμηνευθεί μόνο στα πλαίσια της προσπάθειας πάταξης της φοροαποφυγής.

Το πακέτο ρυθμίσεων του '90 αποτέλεσε αναμφίβολα το θεμέλιο λίθο της εναρμόνισης της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων. Βέβαια, η ολοκλήρωση της προσπάθειας θα απαιτήσει αρκετό χρόνο, πολύ δουλειά και πολιτική βούληση. Συγχρόνως, όμως, στο εγχείρημα αυτό δύο παράγοντες θα διαδραματίσουν ρόλο «επιταχυντή» των εξελίξεων: το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι αποφάσεις του οποίου πιέζουν προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης καθώς και η λειτουργία της ενιαίας αγοράς που θα οδηγήσει στη σύγκλιση των ρυθμίσεων προετοιμάζοντας έτσι πιο πρόσφορο έδαφος για την κοινοτική παρέμβαση. Από τα παραπάνω καθίσταται προφανές ότι το ζητούμενο είναι η σωστή εκτίμηση και

αξιολόγηση των συνθηκών από τα αρμόδια κοινοτικά όργανα, έτσι ώστε να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα στον κατάλληλο χρόνο.

6.4 Η ανάγκη εναρμόνισης μετά τη νομισματική ένωση

Το κοινό νόμισμα αναμένεται, όπως είναι γνωστό, να συμβάλει στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Ιδιαίτερα σημαντική αναμένεται ότι θα είναι, μεταξύ άλλων, η επίδραση στην ενίσχυση της διαφάνειας της εσωτερικής αγοράς, καθώς και στη διεύρυνση και την εμβάθυνση των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Παράλληλα, η διεύρυνση των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών και η εξάλειψη των συναλλαγματικών κινδύνων αφενός θα πολλαπλασιάσει τις εναλλακτικές επενδυτικές ευκαιρίες, αφετέρου θα μειώσει το κόστος χρηματοδότησης των επιχειρήσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εγκαθίδρυση της ΟΝΕ, με την αναμενόμενη σοβαρή μείωση του κόστους των διασυνοριακών συναλλαγών (λόγω της μείωσης των δαπανών για αγοροπωλησίες συναλλάγματος και για κάλυψη από συναλλαγματικούς κινδύνους), θα εξαλείψει ένα από τα τελευταία εμπόδια στην ήδη υψηλή κινητικότητα του κεφαλαίου και θα καταστήσει πιο εμφανείς τις διαφορές στα εθνικά φορολογικά συστήματα. Οι αποταμιευτές θα μπορούν, σε συνθήκες σύγκλισης των επιτοκίων, να μεταφέρουν τις αποταμιεύσεις τους στο εξωτερικό όταν διαπιστώσουν ότι το κόστος της συναλλαγής είναι μικρότερο από το όφελος λόγω της διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης. Παράλληλα, η αύξηση των εναλλακτικών, εκτός του τραπεζικού δανεισμού, χρηματοδοτικών δυνατοτήτων των επιχειρήσεων (ενοποιημένη ευρωπαϊκή αγορά μετοχών, αγορά ομολόγων) θα διευκολύνει τη δημιουργία νέων εταιρειών, αλλά και θα αυξήσει την πίεση για πραγματοποίηση κερδών λόγω των αυξημένων απαιτήσεων των μετόχων τους για υψηλές και γρήγορες αποδόσεις. Έτσι, αναμένεται να ενισχυθεί η σχετική σημασία των διαφορών στη φορολογική αντιμετώπιση των κερδών των επιχειρήσεων μεταξύ των κρατών-μελών ως παράγων επιλογής του τόπου εγκατάστασης της επιχείρησης.

Με την εγκαθίδρυση της Ο.Ν.Ε. τίθεται πλέον θέμα «φορολογικού ντάμπινγκ» προς όφελος των κρατών που εφαρμόζουν «στρατηγικές

ελκυστικότητα» που στηρίζονται στο φορολογικό σύστημα. Στα πλαίσια αυτά και χωρίς κάποια μορφή συντονισμού των φορολογικών πολιτικών θα ενισχύονται οι τάσεις στρεβλώσεων στην ορθή κατανομή των πόρων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (μετεγκατάσταση δραστηριοτήτων, ανεργία), οι οποίες δεν είναι συμβατές με την ύπαρξη της εσωτερικής αγοράς. Ομοίως θα ενισχύονται οι τάσεις μείωσης των συνολικών φορολογικών εσόδων, επειδή δεδομένο κεφάλαιο που μεταφέρεται από τη χώρα με υψηλό συντελεστή σε χώρα με χαμηλό συντελεστή θα υφίσταται μικρότερη φορολογική επιβάρυνση.

6.5 Η πρόταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης: το πιστωτικό σύστημα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, υπάρχουν διάφορα συστήματα φορολόγησης των εταιριών, από το κλασσικό και το μερικό πιστωτικό μέχρι το πλήρες πιστωτικό. Το προτεινόμενο κοινοτικό σύστημα φορολογίας των εταιριών είναι το πιστωτικό σύστημα (βλέπε κεφάλαιο 5: Η ενοποίηση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων). Προτάθηκε, λοιπόν, η εναρμόνιση των συστημάτων φορολογίας των εταιριών και των μεθόδων παρακρατήσεως φόρου των μερισμάτων. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του πιστωτικού συστήματος που πρότεινε η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι:

- Η επιχείρηση να πληρώνει φόρο με βάση ένα μόνο συντελεστή για όλα της τα κέρδη, ενώ το ποσοστό πιστώσεως του φόρου να ορίζεται ως ποσοστό του κανονικού συντελεστή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων επί των ακαθάριστων διανεμόμενων κερδών. Στην συνέχεια ο μέτοχος να συμπεριλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση τα μερίσματα και το ποσό του φόρου που έχει πιστωθεί, το οποίο, μερικώς ή ολικώς θα συμψηφιστεί με τον προσωπικό φόρο.
- Καθιέρωση παρακρατούμενου φόρου για τα μερίσματα, ως ποσοστό αυτών.
- Η επιχείρηση που δεν της έχει επιβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, αλλά διανέμει κέρδη στους μετόχους της, θα πρέπει να καταβάλλει μια προκαταβολή φόρου με βάση τα μερίσματα που

διανέμει, η οποία θα συμψηφιστεί στο τέλος του οικονομικού έτους με τη συνολική φορολογική της υποχρέωση.

- Ένας μέτοχος θα έχει πίστωση φόρου οπουδήποτε και να κατοικεί στην Ένωση, η οποία θα του δίνεται από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση, αλλά θα συμψηφίζεται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στην χώρα που κατοικεί.

Τα παραπάνω γνωρίσματα αποτελούν γενικούς κατευθυντήριους άξονες του συστήματος φορολογίας του εισοδήματος των επιχειρήσεων. Όμως, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η φορολογική εναρμόνιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης βρίσκεται ακόμη σε αρχικό στάδιο. Στην παρούσα φάση ο συντονισμός των φορολογικών πολιτικών περιορίζεται στην αντιμετώπιση των ακραίων μορφών φορολογικού ανταγωνισμού, προωθώντας τη διασφάλιση κάποιων κοινών κανόνων που στοχεύουν κυρίως στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Τα κράτη-μέλη δεν έχουν επεξεργασθεί κοινές αρχές διαμόρφωσης των φορολογικών συστημάτων τους και για το λόγο αυτό δεν είναι άμεσα προβλέψιμη η τελική μορφή φορολογίας, η οποία θα προκύψει στο μέλλον στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, το γεγονός ότι στις περισσότερες χώρες – μέλη ουσιαστικά εφαρμόζουν πιστωτικό σύστημα, δείχνει ότι ίσως αυτό να είναι το σύστημα που έχει τις περισσότερες πιθανότητες να υιοθετηθεί από την Κοινότητα μελλοντικά. Θα πρέπει όμως να γίνει ξεκάθαρο ότι η εφαρμογή του πιστωτικού συστήματος είναι κατ' ουσίαν μια αναμόρφωση του υφιστάμενου συστήματος και όχι αντικατάσταση με ένα εξολοκλήρου νέο. Για αυτό το λόγο η επακριβής εκτίμηση των επιπτώσεων από την αναμόρφωση του σημερινού συστήματος φορολόγησης του εισοδήματος των νομικών προσώπων με το πιστωτικό δεν είναι εύκολη. Στο παραπάνω συμβάλλει η ασάφεια και η αοριστία που διαπιστώνονται στο ευρύτερο πλαίσιο του προβληματισμού για την φορολογική εναρμόνιση. Ως εκ τούτου μπορούν να καταγραφούν μόνο γενικές τάσεις.

6.6 Επιπτώσεις

6.6.1 Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία

Ένα από τα βασικά ερωτήματα που ανακύπτει σχετικά με τις επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στην ελληνική οικονομία είναι αναφορικά με την επίδραση των αναμορφώσεων στην σταθεροποιητική πορεία της οικονομίας, η οποία εκφράζεται μέσα από βασικά μεγέθη όπως για παράδειγμα οι ιδιωτικές επενδύσεις, η ιδιωτική κατανάλωση, οι τιμές, η απασχόληση, η παραγωγή κ.λπ.. Η εφαρμογή του πιστωτικού συστήματος αναμένεται να προκαλέσει αύξηση στην ιδιωτική κατανάλωση, δεδομένου ότι θα σημειωθεί αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος των μετόχων. Η αύξηση αυτή της ζήτησης, όπως είναι φυσικό, θα έχει θετικές συνέπειες τόσο στην απασχόληση, όσο και στην παραγωγή. Εντούτοις, η αύξηση στη ζήτηση των αγαθών θα ενισχύσει τις πληθωριστικές πιέσεις, οι οποίες θα ενταθούν εάν οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα μετακύλισης του φόρου προς τις τιμές. Εν συνεχεία, η αυξητική τάση του πληθωρισμού θα επηρεάσει αρνητικά την ενεργό ζήτηση. Επιπρόσθετα, η δυνατότητα μετακύλισης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στις τιμές αναμένεται να προκαλέσει αύξηση των εισαγωγών και μείωση των εξαγωγών. Παρατηρούνται, δηλαδή αλυσιδωτές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία.

6.6.2 Επιπτώσεις στον κρατικό προϋπολογισμό

Οι φόροι και σήμερα, όπως και κατά το παρελθόν, αποτελούν το κύριο μέσο κάλυψης των δημοσίων δαπανών. Βεβαίως, στη σύγχρονη εποχή η λειτουργία των φόρων δεν περιορίζεται στον ταμειυτικό σκοπό. Πάρα ταύτα, ο ταμειυτικός σκοπός δεν απώλεσε ποτέ τη σημασία του εάν ληφθεί υπόψη ότι τα φορολογικά έσοδα αποτελούν κατά μέσο όρο το 90% των εσόδων του κράτους. Το ποσοστό αυτό είναι φυσικά συνάρτηση πολλών παραγόντων που διαφέρουν από χώρα σε χώρα, αλλά και διαχρονικά. Η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και γενικότερα της φορολογίας, είναι δυνατό να δημιουργήσει δημοσιονομικά

προβλήματα για τα κράτη εκείνα που χάνουν ένα μικρό ή μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών τους εσόδων. Το ύψος της απώλειας αυτής και η σημασία της για το κράτος είναι συνάρτηση του ύψους των εσόδων του κράτους από τη συγκεκριμένη πηγή. Στον πίνακα 6.2 παρουσιάζεται η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ ως ποσοστό των συνολικών εσόδων κάθε χώρας. Ο κίνδυνος αυτός αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για την αποδοχή των προτεινόμενων από τα αρμόδια κοινοτικά όργανα ρυθμίσεων. Συνεπώς, τα προβλεπόμενα κέρδη ή ζημίες παίζουν σημαντικό ρόλο στην αποδοχή ή μη των προτεινόμενων ρυθμίσεων.

Ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της αναμόρφωσης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για την Ελλάδα αφορά στη διεύρυνση της φορολογικής βάσης. Ως εκ τούτου, αναμένεται αύξηση των φορολογικών εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, η οποία θα είναι ιδιαίτερα σημαντική εάν συνδυαστεί με μείωση της φοροδιαφυγής. Στον περιορισμό της φοροδιαφυγής το νέο σύστημα θα συμβάλει ως εξής. Οι μέτοχοι με χαμηλό φορολογικό συντελεστή στη φορολόγηση εισοδήματος νομικών προσώπων θα δηλώσουν τα μερίσματά τους, ώστε να επωφεληθούν την πίστωση φόρου που έχει γίνει στο επίπεδο της επιχείρησης με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Επιπρόσθετα, δεδομένου ότι ο φορολογικός συντελεστής που προβλέπει το πιστωτικό σύστημα είναι υψηλός και πλησιάζει τον ανώτατο φορολογικό συντελεστή της κλίμακας της φορολόγησης εισοδήματος νομικών προσώπων επιδρά ανασταλτικά για τον υψηλό εισοδηματία να κατευθυνθεί στη δημιουργία μιας εταιρίας με σκοπό τη φοροδιαφυγή για τα προσωπικά του εισοδήματα.

Ωστόσο, αρνητικές επιπτώσεις στον ελληνικό κρατικό προϋπολογισμό αναμένεται ότι θα έχει η υιοθέτηση της πρότασης Οδηγίας για την κατάργηση της φορολόγησης των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούν σε διαφορετικά κράτη-μέλη, δεδομένου ότι η Ελλάδα πραγματοποιεί μόνο εισαγωγές δανειακών κεφαλαίων και τεχνολογίας και όχι εξαγωγές. Πάντως αναγνωρίζοντας το γεγονός αυτό, η Επιτροπή προβλέπει - στην προτεινόμενη Οδηγία - σταδιακή εφαρμογή της κατάργησης για την Ελλάδα και την Πορτογαλία σε μία μεταβατική περίοδο συνολικής διάρκειας πέντε ετών.

Πίνακας 6.2

Έσοδα ανά κατηγορία φόρου ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων
σε επιλεγμένες χώρες του ΟΟΣΑ, 1998

Χώρα \ Φόρος	Φυσικών προσώπων	Νομικών προσώπων	Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης	Περιουσίας	Σε αγαθά και υπηρεσίες	Άλλοι φόροι
Αυστρία	22,11	4,66	34,21	1,34	28,2	0,04
Βέλγιο	31,36	7,42	32,05	2,9	26,23	0,98
Καναδάς	37,54	10,37	13,3	10,17	24,52	0,24
Δανία	52,71	5,16	3,13	3,34	32,76	0,06
Φινλανδία	33,35	8,08	25,23	2,35	30,88	0,02
Γαλλία	12,36	5,75	40,72	7,39	27,46	0,06
Γερμανία	24,08	4,06	41,19	2,75	27,9	0,04
Ελλάδα	13,21	6,35	31,58	3,83	41,0	0,03
Ιρλανδία	31,39	9,98	12,89	4,89	39,74	0,09
Ιταλία	25,27	9,45	33,48	5,08	25,92	0,03
Ιαπωνία	20,49	15,03	36,93	10,78	16,54	0,0
Λουξεμβούργο	20,44	18,59	25,53	7,74	26,71	0,04
Ολλανδία	15,6	10,48	41,03	4,61	27,84	0,06
Πορτογαλία	17,72	10,87	25,94	2,52	41,88	2,42
Ισπανία	21,84	7,81	35,08	5,83	28,88	0,63
Σουηδία	35,03	6,1	29,3	3,96	22,25	0,01
Ελβετία	31,35	5,89	36,89	7,64	18,22	0,0
Τουρκία	21,7	5,73	14,49	2,7	37,14	0,0
Ηνωμένο Βασίλειο	24,84	12,15	17,26	10,82	34,9	0,24
Η.Π.Α.	38,98	9,42	24,17	10,78	16,65	0,0
Ε.Ε. (15 χ)	25,42	8,46	28,57	4,62	30,84	0,32

Πηγή: OECD, *Revenue Statistics*, Nov. 2000

6.6.3 Επιπτώσεις στο ελληνικό φορολογικό σύστημα

Η αρχική κατεύθυνση στην προσπάθεια σύγκλισης των ευρωπαϊκών φορολογικών πολιτικών είναι ο περιορισμός του αθέμιτου ανταγωνισμού και για το λόγο αυτό υπάρχει τάση ενίσχυσης στοιχείων, όπως η απλότητα, η σαφήνεια και η διαφάνεια των φορολογικών νομοθεσιών. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα θεωρείται περισσότερο πολύπλοκο και αδιαφανές από το μέσο ευρωπαϊκό. Μία πιθανή επίπτωση της φορολογικής εναρμόνισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο

ελληνικό φορολογικό σύστημα θα είναι η προσαρμογή του στην κατεύθυνση της απλοποίησης.

Από τις μέχρι τώρα πρωτοβουλίες η φορολογική σύγκλιση δε φαίνεται ότι θα οδηγήσει σε αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Αντίθετα, ως πιθανότερη εξέλιξη στο μέλλον διαφαίνεται η μείωση των ιδιαίτερα μεγάλων φορολογικών συντελεστών κάποιων χωρών, όπως της Σουηδίας και της Δανίας στο πλαίσιο και της ευρύτερης συνεννόησης σε διεθνές επίπεδο. Στην περίπτωση της Ελλάδας, παρά το γεγονός ότι οι θεσπισμένοι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί, η μέση φορολογική επιβάρυνση είναι ελαφρά χαμηλότερη από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, κυρίως λόγω της φοροδιαφυγής. Επομένως η τελική επίπτωση από τη μείωση των φορολογικών συντελεστών στην πραγματική φορολογική επιβάρυνση θα εξαρτηθεί και από τις αντίστοιχες εξελίξεις στον τομέα της πάταξης της φοροδιαφυγής.

6.6.4 Επιπτώσεις στην επιχείρηση και στους μετόχους

Αρχικά, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το ύψος και η διάρθρωση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων επηρεάζει τις επιχειρηματικές επιλογές και κατά συνέπεια την τοποθέτηση του κεφαλαίου, πλην όμως δεν είναι ο μόνος ή ο κυριότερος προσδιοριστικός παράγοντας. Όσον αφορά στην Ελλάδα, σημαντικοί παράγοντες θεωρούνται παραδοσιακά επίσης η περιορισμένη ευθύνη των μετόχων, ο οικογενειακός χαρακτήρας των επιχειρήσεων, οι εργασιακές σχέσεις, οι όροι χρηματοδότησης, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις και τα φορολογικά κίνητρα κ.λπ.¹

Προκειμένου για φανούν οι επιπτώσεις στην επιχείρηση και στους μετόχους από τη φορολογική αναμόρφωση στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, μια πρώτη προσέγγιση θα είναι να αναλυθούν οι μεταβολές που θα λάβουν χώρα στο ισχύον σύστημα. Η σημαντικότερη ίσως μεταβολή που θα σημειωθεί είναι αυτή της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης ώστε να συμπεριληφθούν σε αυτή και τα διανεμόμενα κέρδη. Έτσι, η επιβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων θα γίνεται στο σύνολο των κερδών και όχι μόνο στα αδιανέμητα κέρδη όπως ισχύει σήμερα. Αναφορικά με τους μετόχους, ευνοϊκή θα είναι για αυτούς η πίστωση φόρου,

¹ Αγαπητός, 1986.

βάσει της οποίας ο μέτοχος θα μπορεί να συμψηφίσει το ποσό της πίστωσης με το ποσό του φόρου που προκύπτει από το προσωπικό του εισόδημα. Το σύστημα αυτό θα ισχύει για κάθε είδους μετοχές (εισηγμένες ή μη στο Χ.Α.Α.). Ωστόσο, η διεύρυνση της φορολογικής βάσης πιθανώς να ωθήσει την επιχείρηση σε αύξηση της φοροδιαφυγής ή / και της φοροαποφυγής προκειμένου να μειωθούν τα φορολογητέα κέρδη, αφού μπορεί να την εκλάβει ως αύξηση της φορολογικής της επιβάρυνσης. Επίσης, ενισχύεται το κίνητρο για μετακύλιση του φόρου στους καταναλωτές.

6.6.5 Επιπτώσεις από τον ευρωπαϊκό και διεθνή φορολογικό ανταγωνισμό

Οι συνθήκες κάμψης του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης, που επικράτησαν στον Ευρωπαϊκό χώρο μετά το 1970, οδήγησαν τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ανταγωνισμό για την προσέλκυση παραγωγικών επενδύσεων. Έτσι, η διαμόρφωση ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος για το εταιρικό κεφάλαιο αποτέλεσε βασικό στοιχείο για την προσέλκυση ανωνύμων εταιρειών. Παράλληλα, η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίου μαζί με την απελευθέρωση των εμπορικών συναλλαγών στα πλαίσια της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, σε συνδυασμό με τις μεταβολές στην τεχνολογία της πληροφορικής, των επικοινωνιών και των μεταφορών αύξησαν τις δυνατότητες μετακίνησης του φυσικού κεφαλαίου και αλλαγής της έδρας του εταιρικού κεφαλαίου και ενίσχυσαν ως εκ τούτου το φορολογικό ανταγωνισμό.

Σε μερικές περιπτώσεις, όπως στην περίπτωση της Ιρλανδίας, η χαμηλή φορολογική επιβάρυνση των κερδών των ανωνύμων εταιρειών συνδέθηκε με την προσπάθεια επιτάχυνσης της αναπτυξιακής διαδικασίας της χώρας μέσω της προσέλκυσης ξένων επενδύσεων, ενώ σε άλλες περιπτώσεις, όπως το Λουξεμβούργο, το οποίο αποτελεί έναν οιονεί «φορολογικό παράδεισο» εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η μη φορολόγηση των αποταμιεύσεων των κατοίκων εξωτερικού συνδέθηκε με την προσπάθεια διαμόρφωσης ενός διευρυμένου τομέα χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών μέσω της προσέλκυσης ξένων καταθέσεων.

Η ένταση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών στις συγκεκριμένες περιπτώσεις άμεσης φορολογίας με υψηλής κινητικότητας φορολογικές βάσεις, όπως είναι η φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων και της

απόδοσης του κεφαλαίου, φέρεται μεταξύ των παραγόντων που συντέλεσαν στη σημερινή διαμόρφωση των φορολογικών συστημάτων στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Άλλοι εξίσου σημαντικοί (ή και σημαντικότεροι ίσως) παράγοντες είναι η ανάγκη χρηματοδότησης του συνεχώς διευρυνόμενου ελλείμματος της κοινωνικής ασφάλισης ως αποτέλεσμα της γήρανσης του πληθυσμού της Ευρώπης και γενικότερα οι ανάγκες στήριξης ενός γενναιόδωρου συστήματος υπηρεσιών παρεχόμενων από το κράτος πρόνοιας. Συγκεκριμένα, χωρίς να μπορεί να ποσοτικοποιηθεί η σχετική επίπτωση του φορολογικού ανταγωνισμού, η αύξηση της κινητικότητας του κεφαλαίου, μεταξύ των κρατών-μελών αλλά και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για φορολογικούς λόγους φαίνεται ότι συντέλεσε στην περιορισμένη αύξηση των φορολογικών εσόδων και στην ενίσχυση της γενικότερης τάσης αύξησης της φορολογικής επιβάρυνσης του λιγότερο ικανού προς μετακίνηση συντελεστή παραγωγής, δηλαδή της εργασίας.

Οι έντονες διαφοροποιήσεις στην τελική φορολογική επιβάρυνση του κεφαλαίου μεταξύ των κρατών-μελών συνέπεια της ενίσχυσης του φορολογικού ανταγωνισμού επηρεάζουν, όπως είναι αναμενόμενο, την επιλογή του τόπου εγκατάστασης της επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και τις επενδυτικές αποφάσεις. Ειδικότερα, ο παράγων φορολογία φαίνεται να ευνοεί τις χρηματοοικονομικές επενδύσεις έναντι των άμεσα παραγωγικών αλλά και στις τελευταίες διαμορφώνεται τάση υποκατάστασης της εργασίας από το κεφάλαιο, σε έκταση μεγαλύτερη από την επιβαλλόμενη από τις τεχνολογικές εξελίξεις εξαιτίας του υψηλού έμμεσου εργατικού κόστους.

Πέραν όμως των παραγόντων αυτών, το θέμα της εναρμόνισης και ο επιβαλλόμενος βαθμός θα πρέπει να εξεταστούν και υπό το πρίσμα της διεθνούς οικονομίας. Δεν θα πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση βρίσκεται σε σκληρό ανταγωνισμό προς άλλες οικονομικές δυνάμεις όπως για παράδειγμα οι Η.Π.Α. και η Ιαπωνία. Έτσι, η ευρωπαϊκή κοινότητα οφείλει να αντιμετωπίσει όχι μόνο τον ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών – μελών, αλλά και τον ανταγωνισμό προς τρίτες χώρες. Επομένως, η κοινότητα οφείλει να λάβει υπόψη κατά τη λήψη των αποφάσεων για την εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων, όχι μόνο τις συνέπειες και τις ανάγκες για τον εσωτερικό ανταγωνισμό, αλλά και τις συνέπειες που θα έχουν οι αποφάσεις αυτές στην ικανότητα, τόσο η ίδια η κοινότητα όσο και κάθε χώρα – μέλος ξεχωριστά να αντιμετωπίσουν τα

προβλήματα που δημιουργούνται από τον ανταγωνισμό προς τρίτες χώρες. Οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν θα πρέπει να χάσουν την «ευκινησία» και την προσαρμοστικότητα που απαιτείται, ώστε να είναι σε θέση να αντεπεξέλθουν στις δυσχέρειες που δημιουργούν οι διαρκώς μεταβαλλόμενες οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες.

6.7 Συμπέρασμα

Ο επόμενος στόχος στον οποίο η Ευρωπαϊκή Ένωση θα πρέπει να εστιάσει την προσοχή της, μετά τη νομισματική ένωση, είναι η εναρμόνιση της φορολογίας. Η καθιέρωση του ενιαίου νομίσματος, αλλά και η μεγαλύτερη χρήση του Ιντερνέτ για την πραγματοποίηση ηλεκτρονικών συναλλαγών καθιστούν την ανάγκη για φορολογική εναρμόνιση ακόμη πιο μεγάλη. Επιπλέον, σε μια αγορά όπου η κίνηση του κεφαλαίου αυξάνεται συνεχώς, είναι αρκετά δύσκολο για τις κυβερνήσεις να συλλέγουν φόρους από εισοδήματα που προέρχονται από το εξωτερικό, και στην περίπτωση των πολυεθνικών εταιρειών είναι ακόμη πιο δύσκολο να υπολογίζονται οι φόροι. Παράλληλα, οι κυβερνήσεις όλων των χωρών - μελών ανησυχούν έντονα για τις αυξημένες ανταγωνιστικές πιέσεις που δέχονται από φορολογικούς παραδείσους όπως το Λουξεμβούργο και η Ιρλανδία.

Ενας από τους κινδύνους όμως που θα αντιμετωπίσουν οι κυβερνήσεις που θα προχωρήσουν στην αλλαγή του φορολογικού τους συστήματος είναι ότι ορισμένες επιχειρήσεις θα προσπαθήσουν να μεταφερθούν σε άλλες χώρες με ευνοϊκότερες συνθήκες. Αυτό μπορεί να αντιμετωπισθεί με την καθιέρωση του χαμηλότερου επιτρεπτού ορίου φορολογίας για τα εισοδήματα και τις επενδύσεις. Το όριο αυτό θα πρέπει να τηρείται από όλες τις χώρες έτσι ώστε να μην υπάρχει φορολογικός ανταγωνισμός και μετακίνηση επιχειρήσεων από τη μια χώρα στην άλλη.

Όπως τονίζουν αναλυτές, άλλος ένα κίνδυνος είναι ότι οι ευρωπαίοι πολιτικοί θα προσπαθήσουν να χρησιμοποιήσουν τη φορολογική εναρμόνιση για να προωθήσουν δικά τους συμφέροντα. Αυτή η τάση υπογραμμίζεται από προτάσεις που έχουν ήδη υποβληθεί από διάφορες χώρες - μέλη.

Μέχρι να αποφασίσουν όμως οι χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να αναθέσουν το δύσκολο έργο της φορολογίας στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, τα επίπεδα των φόρων θα πρέπει να παραμείνουν υπό την αρμοδιότητα των κυβερνήσεων. Έτσι, η φορολογική εναρμόνιση θα πρέπει να περιορισθεί σε μέτρα που θα λαμβάνουν εθελοντικά οι χώρες - μέλη, και ειδικά μέτρα που θα έχουν σα στόχο να μειώσουν τις μεγάλες διαφορές που εμφανίζονται σε ειδικά τμήματα της φορολογίας.

Ένας από τους βασικότερους τομείς όμως που θα πρέπει να καταβάλλουν όλες οι χώρες προσπάθειες για φορολογική εναρμόνιση είναι ο επιχειρηματικός τομέας. Οι κυβερνήσεις θα πρέπει να προσπαθήσουν να καθορίσουν τη φορολογική βάση που θα ισχύει για τον επιχειρηματικό τομέα σε ολόκληρη την Ευρώπη. Έτσι ακόμη και εάν οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν διαφορετικό φορολογικό καθεστώς σε κάθε χώρα, οι φόροι που καταβάλλουν θα υπολογίζονται με έναν παρόμοιο τρόπο. Στην περίπτωση των πολυεθνικών εταιρειών, οι οποίες έρχονται αντιμέτωπες και με τα περισσότερα προβλήματα δεδομένου ότι επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους σε πολλές διαφορετικές χώρες, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να δημιουργήσουν έναν κοινό μηχανισμό για τον τρόπο φορολόγησής τους. Ο μηχανισμός αυτός θα πρέπει να περιλαμβάνει κάποιες αρχές που θα τηρούνται από όλες τις χώρες - μέλη.

Μακροπρόθεσμα, όμως, για να επιλυθεί οριστικά το πρόβλημα των πολυεθνικών εταιρειών θα πρέπει να υπάρξει μια ευρύτερη συνεργασία ανάμεσα σε όλες τις ανεπτυγμένες χώρες του ΟΟΣΑ. Η επίτευξη μιας ευρύτερης συμφωνίας απαιτεί εντατικές διαπραγματεύσεις που ίσως αποδειχθούν αρκετά χρονοβόρες, αλλά θα οδηγήσουν στη δημιουργία ενός ευρύτερου πλαισίου μέσα από το οποίο θα επιτευχθεί η πραγματική φορολογική εναρμόνιση στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Παρ' όλα αυτά, συνεκτιμώντας τα υπέρ και τα κατά που θα αναδυθούν από την εναρμόνιση στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων προκύπτουν ορισμένα κατευθυντήρια συμπεράσματα τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια:

α) η κοινοτική παρέμβαση στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων είναι επιβεβλημένη στο μέτρο που είναι αναγκαία για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ειδικότερα για την αποφυγή στρεβλώσεων στον ανταγωνισμό και στις επενδυτικές αποφάσεις.

β) Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να γίνει σταδιακά, σε φάσεις, έτσι ώστε η προσέγγιση στον τομέα αυτό να ακολουθεί το επίπεδο σύγκλισης των οικονομιών.

γ) Η κοινοτική δράση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επιπτώσεις που θα έχει στα δημόσια έσοδα με συνέπεια, ίσως για ορισμένες χώρες, να τίθεται σε κίνδυνο η εθνική οικονομία και οι έως τώρα δράσεις της.

δ) Τέλος, η εναρμόνιση των ρυθμίσεων θα πρέπει να προχωρήσει με συνεκτίμηση του παράγοντα του διεθνούς ανταγωνισμού. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να εξετασθούν προσεκτικά οι συνέπειες που θα έχουν οι ρυθμίσεις τόσο στην ικανότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσο και κάθε μέλους ξεχωριστά να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου διεθνούς περιβάλλοντος.

Κεφάλαιο 7

Γενικά συμπεράσματα – Αξονες πολιτικής

Ο 19^{ος} αιώνας υπήρξε ένας αιώνας όπου δημιουργήθηκε πλήθος νόμων, οι οποίοι αφορούν στην επιχείρηση και στη σχέση της με τους ιδιοκτήτες – μετόχους. Από τα μέσα της δεκαετίας του '60 ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων αποτελεί σημαντικό στοιχείο του φορολογικού συστήματος σχεδόν κάθε χώρας. Ήδη στην Αγγλία από το 1915 έως το 1924 και από το 1937 έως σήμερα επιβάλλονται ξεχωριστοί φόροι στις επιχειρήσεις. Έτσι, στις ανώνυμες εταιρείες, στους συνεταιρισμούς, στις δημοτικές επιχειρήσεις κ.λπ. επιβάλλεται ξεχωριστός φόρος, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Τα κύρια θέματα, τα οποία κεντρίζουν το ενδιαφέρον για το συγκεκριμένο φόρο είναι τα εξής:

Α) Πρέπει να υπάρχει ξεχωριστή φορολογία για τα εισοδήματα των νομικών προσώπων ή όλα τα εισοδήματα πρέπει να φορολογούνται με ένα φόρο, το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων;

Β) Σε περίπτωση που κρίνεται σκόπιμη η ύπαρξη ξεχωριστού φόρου για τα εισοδήματα των νομικών προσώπων, ποια πρέπει να είναι η σχέση αυτού με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων;

Γ) Ποια είναι η επίδραση ενός φόρου στο εισόδημα των επιχειρήσεων και ποια σε άλλα οικονομικά στοιχεία;

Δ) Ποιες είναι οι ενδεχόμενες επιπτώσεις από την επιβολή του φόρου σε διάφορους τομείς της οικονομίας;

Τα παραπάνω αποτελούν μερικά από τα βασικά ερωτήματα τα οποία έχουν απασχολήσει κατά καιρούς πολλούς μελετητές. Αρκετοί θεωρητικοί προσπάθησαν να αιτιολογήσουν την αναγκαιότητα θέσπισης ενός ξεχωριστού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και κατέληξαν σε διάφορες θεωρίες. Προκειμένου να στηρίξουν τις απόψεις τους βασίστηκαν σε θεωρίες όπως, η Θεωρία του Ανταλλάγματος, η

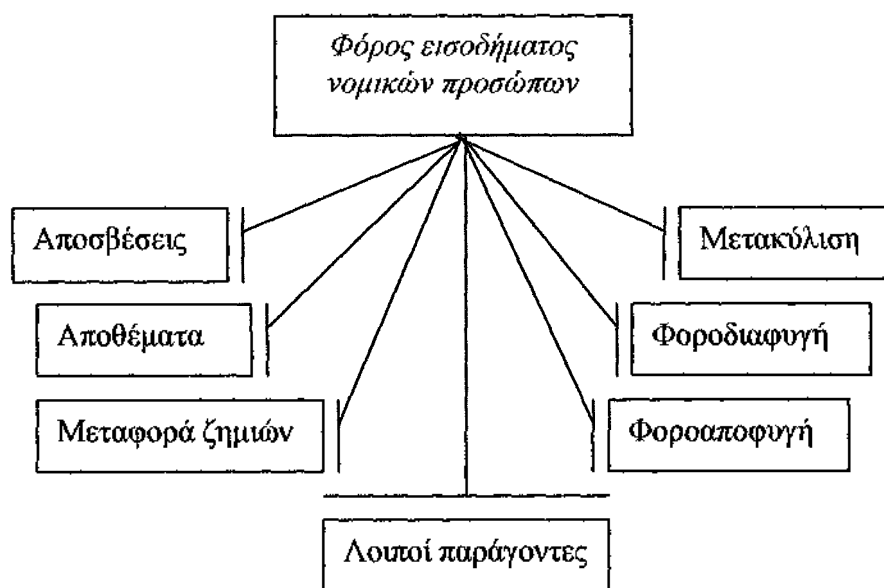
Θεωρία της Φοροδοτικής Ικανότητας, η Θεωρία της Κατανάλωσης, της Παραγωγής, του Ελέγχου, η Πραγματιστική Θεωρία και πλήθος άλλων θεωριών.

Ωστόσο, κατά καιρούς αρκετοί οικονομολόγοι έχουν υποστηρίξει ότι το ιδανικό φορολογικό σύστημα είναι εκείνο το οποίο δεν έχει φόρο εισοδήματος επιχειρήσεων. Στηρίζουν την άποψή τους θεωρώντας ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα είναι σε θέση να πληρώνουν φόρους, ενώ οι καλύτεροι φόροι είναι εκείνοι, οι οποίοι επιβάλλονται άμεσα και ξεκάθαρα, έτσι ώστε να γνωρίζουν τις υποχρεώσεις τους, και να είναι σε θέση να μπορούν να πάρουν δημοκρατικά τις αποφάσεις τους. Έτσι, υποστηρίζουν ότι ολόκληρο το εισόδημα θα πρέπει να φορολογείται βάσει του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, αφού η εταιρεία δεν έχει φυσική υπόσταση.

Ένα ακόμη σημείο αμφισβήτησης αφορά στο ποιος τελικά επιβαρύνεται με το φόρο. Ο καταναλωτής μέσω της αύξησης της τιμής του τελικού προϊόντος ή με τη μείωση της προσφερόμενης ποσότητας, η οποία με τη σειρά της θα οδηγήσει σταδιακά και πάλι σε αύξηση της τιμής του αγαθού; Ο εργάτης του οποίου θα μειωθεί ο μισθός είτε άμεσα ή μακροχρόνια λόγω της μείωσης του κεφαλαίου της επιχείρησης; Ο μέτοχος, ο οποίος λαμβάνει μικρότερο ποσό κερδών και επομένως μικρότερα μερίσματα; Οι κεφαλαιούχοι στην έκταση που ο φόρος μειώνει την απόδοση του κεφαλαίου; Φαίνεται, λοιπόν, ότι δεν είναι απλό να οδηγηθεί κανείς στο συμπέρασμα ποιος τελικά επιβαρύνεται το φόρο. Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν ξεκάθαροι λόγοι για την κατάργηση του ήδη υπάρχοντος φόρου. Στην πραγματικότητα υπάρχουν σημαντικοί λόγοι, οι οποίοι συνηγορούν υπέρ της αναμόρφωσης του φόρου. Επομένως η ερώτηση πλέον είναι, όχι εάν θα πρέπει να φορολογούνται οι επιχειρήσεις, αλλά ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος, ώστε να εκπληρώνονται οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής.

Είναι λοιπόν γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιβάλλεται σχεδόν από κάθε χώρα. Πριν όμως καταλήξει κανείς σε στόχους πολιτικής θα πρέπει πρώτα να έχει κατανοήσει τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων. Ως εκ τούτου θα πρέπει να έχει κατανοήσει τα στοιχεία εκείνα τα οποία συνθέτουν το φόρο και τα οποία είναι η βάση, ο συντελεστής, αλλά και άλλα στοιχεία τα οποία μπορεί να μην συνδέονται καταρχήν με το φόρο, όμως επηρεάζουν τα αποτελέσματά του άμεσα (βλ. σχηματική παράσταση 7.1).

Σχηματική παράσταση 7.1
Οικονομικοί και άλλοι παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν το ΦΕΝΠ



Η φορολογική βάση

Η φορολογική βάση αποτελεί το μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος για τις επιχειρήσεις. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση τη βάση αποτελεί το εισόδημα, το οποίο αποκτά η επιχείρηση κατά τη λειτουργία της κατά τη διάρκεια ενός έτους. Ωστόσο, δεν υπάρχει ένας και μοναδικός τρόπος υπολογισμού της φορολογικής βάσης, αλλά κάθε χώρα έχει διαμορφώσει και έχει προσαρμόσει το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο δικό της φορολογικό σύστημα βάσει της πολιτικής την οποία έχει χαράξει. Ως εκ τούτου, σημειώνονται σημαντικές διαφορές στον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης. Επιπρόσθετα, οι παράγοντες εκείνοι, οι οποίοι τη διαφοροποιούν, όπως για παράδειγμα είναι οι ελαφρύνσεις, οι αποσβέσεις και τα αποθέματα (βλ. κεφάλαιο 2 και 4), τελικά ασκούν σημαντικές επιδράσεις όσον αφορά στην επίδραση του φορολογικού συντελεστή και κατά συνέπεια στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Ανάλογα με τη «βαρύτητα» που έχει κάθε στοιχείο, το οποίο συνθέτει τη φορολογική βάση, σε αυτή, άλλοτε τη διευρύνει και άλλοτε τη συρρικνώνει.

Για αυτό το λόγο και προκειμένου να μειωθούν οι ανισότητες οι οποίες δημιουργούνται σε επίπεδο χωρών-μελών, η Ευρωπαϊκή επιτροπή έχει προτείνει κατά καιρούς διάφορους τρόπους υπολογισμού της φορολογικής βάσης (βλ. κεφάλαιο 2, παράγραφο 2.6).

- 1) Φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης (*home state taxation*)
- 2) Κοινή (ενισχυμένη) φορολογική βάση [*common (consolidated) tax base*]
- 3) Ο ευρωπαϊκός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
- 4) Μια κοινή αναγκαστικού χαρακτήρα «εναρμονισμένη φορολογική βάση» (*a single compulsory "harmonized tax base"*)

Το βασικό χαρακτηριστικό των παραπάνω προτάσεων είναι ότι λύνει το βασικό μέλημα των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν εγκαταστάσεις σε πολλές χώρες – μέλη. Ότι δηλαδή, θα έχουν να επιλέξουν ένα πλαίσιο κανόνων, ρυθμίσεων και νόμων. Με την επιλογή κατάλληλων κανόνων, τα προβλήματα της μεταφοράς κερδών και της διπλής φορολογίας των μερισμάτων θα παύσουν να υφίστανται, ενώ η ενδοκοινοτική συγκέντρωση των κερδών και των ζημιών θα είναι ελεύθερη, σε αντίθεση με το υπάρχον πολύπλοκο και ημιτελές σύστημα των απαλλαγών.

Ο φορολογικός συντελεστής

Στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ ο νομοθετικά ορισμένος φορολογικός συντελεστής, βάσει του οποίου φορολογούνται τα εισοδήματα των επιχειρήσεων, είναι αναλογικός και συνήθως μικρότερος από τον ανώτερο οριακό συντελεστή, βάσει του οποίου φορολογείται το εισόδημα των φυσικών προσώπων (βλέπε κεφάλαιο 3, πίνακα 3.1). Μια πιθανή απάντηση, η οποία θα αιτιολογούσε την υιοθέτηση αυτής της τακτικής, είναι ότι το ύψος του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι αποτέλεσμα πίεσης του διεθνούς ανταγωνισμού. Εάν το κεφάλαιο κινείται ελεύθερα διεθνώς, μια μεμονωμένη χώρα μπορεί στην πραγματικότητα να επιλέξει να περιορίσει την εκροή κεφαλαίου σε μια περιοχή με μικρότερο συντελεστή φόρου. Αντίθετα, το προσωπικό εισόδημα μπορεί να φορολογείται με σχετικά υψηλότερο συντελεστή εάν ο παράγων που δημιουργεί το προσωπικό εισόδημα όπως για παράδειγμα η εργασία, είναι λιγότερο κινητικός σε σχέση με το κεφάλαιο. Ωστόσο, και άλλοι παράγοντες πέραν του διεθνούς ανταγωνισμού παίζουν ρόλο στο ύψος του φορολογικού συντελεστή.

Μια πρόσθετη εξήγηση που μπορεί να δοθεί, για την επιβολή μικρότερου συντελεστή φορολόγησης στις επιχειρήσεις σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα, είναι ότι ένας χαμηλός συντελεστής (φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) παρακινεί την επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα «γεννά» σημαντικές εξωτερικές οικονομίες, πράγματι τότε θα είναι προς το κοινό συμφέρον να προαχθεί η ισότητα σε άλλα πράγματα και να επιλεγεί συνειδητά ένας μειωμένος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο οποίος θα παρακινεί τον επενδυτή να συστήσει μια επιχείρηση. Ωστόσο, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων όταν είναι μικρότερος από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων δημιουργεί συν τοις άλλοις πολλά προβλήματα. Για παράδειγμα, οποιαδήποτε απόκλιση μεταξύ των δύο συντελεστών δημιουργεί κίνητρα «μετακίνησης» του εισοδήματος από τη μια κατηγορία στην άλλη (Feldstein και Slemrod, 1980).

Οι McKie-Mason και Gordon (1993) θέλοντας να εξετάσουν τους παράγοντες εκείνους που οδηγούν τους επιχειρηματίες στη σύσταση μιας συγκεκριμένης οργανωτικής μορφής της εταιρείας (προσωπική ή κεφαλαιουχική), ανέπτυξαν ένα μοντέλο, το οποίο είναι απλό και στηρίζεται στον καθορισμό της ισορροπίας και κατανομής των στοιχείων εκείνων που οδηγούν προς αυτήν την απόφαση, τοποθετώντας ως ανεξάρτητη μεταβλητή το φορολογικό συντελεστή και άλλους μη φορολογικούς παράγοντες. Επίσης για λόγους απλοποίησης του μοντέλου υπέθεσαν ότι υπάρχουν δύο επίπεδα / τάξεις ιδιοκτητών: οι πρώτοι που φορολογούνται τόσο στο επίπεδο της επιχείρησης, όσο και σε προσωπικό επίπεδο (corporate) και οι δεύτεροι που φορολογούνται μόνο σε προσωπικό επίπεδο (partnership). Τα εμπειρικά αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι αυξάνοντας το φορολογικό κόστος μειώνεται το σύνολο των επιχειρήσεων που επιθυμούν να γίνουν κεφαλαιουχικές μεταξύ των επιχειρήσεων με $I_x > 0$ (όπου I_x το φορολογητέο εισόδημα), ενώ αυξάνεται για τις επιχειρήσεις με $I_x < 0$. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις με ζημίες ($I_x < 0$) κερδίζουν περισσότερα μειώνοντας τις απώλειες όταν ο συντελεστής, ο οποίος αντιμετωπίζουν είναι υψηλότερος¹. Επίσης, τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι εάν οι επιχειρήσεις έχουν ζημίες για κάποιες περιόδους και κέρδη για κάποιες άλλες, τότε θα πρέπει να αλλάξουν νομική μορφή στη μεταβατική περίοδο. Ομοίως, εάν κάποιο τμήμα μιας εταιρείας δημιουργεί αρνητικό φορολογητέο εισόδημα, ενώ τα υπόλοιπα

¹ Οι ζημίες των κεφαλαιουχικών εταιρειών εκπίπτουν από το τρέχον εισόδημα (βλέπε παράγραφο 2.3 περί μεταφοράς ζημιών εμπρός και πίσω).

παρουσιάζουν κέρδη, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να «αποκόψει» το συγκεκριμένο τμήμα και να του αλλάξει νομική μορφή.

Η εφαρμογή του τύπου που χρησιμοποίησαν οι McKie-Mason και Gordon για την περίπτωση κατά την οποία μια προσωπική επιχείρηση, η οποία λειτουργεί στην Ελλάδα, επιθυμεί να μετατραπεί σε κεφαλαιουχική, έδειξε τα εξής. Με $T=0,98^2$ ελάχιστες προσωπικές επιχειρήσεις, οι οποίες παρουσιάζουν κέρδη θα θελήσουν να μετατραπούν σε κεφαλαιουχικές αφού το φορολογικό βάρος που θα έχουν να αντιμετωπίσουν θα είναι αρκετά μεγάλο. Προβαίνοντας στους κατάλληλους μετασχηματισμούς της εξίσωσης (1), και επιλύοντας ως προς T_c με $T \leq 0,49$, εξάγεται ότι το κράτος θα πρέπει να μειώσει το φόρο στο εισόδημα των ανωνύμων εταιρειών σε ποσοστό μικρότερο του 33%, θα πρέπει δηλαδή $T_c \leq 33\%$. Επισημαίνεται όμως ότι πρόκειται για υπολογισμούς, οι οποίοι είναι σε πολύ μεγάλο βαθμό αυθαίρετοι.

Βέβαια θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι το μέγεθος της επιβάρυνσης των επιχειρήσεων δε συναρτάται μόνο από το ύψος του φορολογικού συντελεστή, αλλά υπάρχουν πολλοί παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν άλλοτε θετικά και άλλοτε αρνητικά όπως για παράδειγμα τα κίνητρα, οι απαλλαγές, οι επιδοτήσεις, αλλά και οι τοπικοί φόροι, οι εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση, οι φόροι υπέρ τρίτων κ.λπ. Επομένως, η ταύτιση του φορολογικού συντελεστή εισοδήματος με την έννοια της φορολογικής επιβάρυνσης είναι πιθανό (το πιθανότερο ίσως) να οδηγήσει σε παραπλανητικά συμπεράσματα.

Όπως φαίνεται από τον πίνακα 3.2 (κεφάλαιο 3) η Γερμανία βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα φορολογικής επιβάρυνσης (39,35%), όμως όπως δείχνουν τα στοιχεία η Ιταλία και ακολούθως το Βέλγιο επιβαρύνουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά τις επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται στη χώρα τους (40,25% και 40,17% αντίστοιχα). Η Ελλάδα, όπως φαίνεται και στο διάγραμμα 3.1, επιβαρύνει με τον τρίτο υψηλότερο φορολογικό συντελεστή τις επιχειρήσεις. Τέλος, η Ιρλανδία φαίνεται ότι δεν έχει χαρακτηριστεί άδικα από πολλούς ως φορολογικός παράδεισος για τις επιχειρήσεις.

² $T = \frac{\tau_c + (1 - \tau_c)\tau_E - \tau_N}{1 - \lambda(\tau_c + (1 - \tau_c)\tau_E)}, \quad 0 \leq T \leq 1$

Στα πλαίσια, λοιπόν, του διεθνούς φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά και της αποτελεσματικότητας της οικονομικής πολιτικής, αρκετοί οικονομολόγοι όπως οι Devereux και Griffith (1999), απέδειξαν με τη βοήθεια οικονομετρικών τεχνικών, ότι οι συντελεστές φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, οι οποίοι εφαρμόζονται είναι αρκετά υψηλότεροι από αυτούς που θα επέτρεπαν στις επιχειρήσεις να λειτουργήσουν περισσότερο ανταγωνιστικά. Στο διάγραμμα 3.2, όπως επίσης στον πίνακα 3.4 (κεφάλαιο 3), παρουσιάζονται τα αποτελέσματα αντίστοιχων ερευνών, από τα οποία φαίνεται ξεκάθαρα η τάση για μείωση των συντελεστών φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

Τα συστήματα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Οι επιχειρήσεις, οι οποίες ανταγωνίζονται στην ίδια οικονομική αγορά, δεν έχουν να αντιμετωπίσουν μόνο τις διαφορές στον τρόπο υπολογισμού της φορολογικής βάσης και την επιβολή διαφορετικού συντελεστή στο εισόδημα, αλλά έρχονται αντιμέτωπες με διαφορετικά συστήματα φόρου του εισοδήματος νομικών προσώπων. Η Ελλάδα είναι η μόνη χώρα, η οποία χρησιμοποιεί το σύστημα της έκπτωσης των μερισμάτων. Στις περισσότερες χώρες χρησιμοποιείται το πιστωτικό σύστημα και σε λιγότερες το σύστημα των δύο συντελεστών και το κλασσικό σύστημα.

Η εφαρμογή κάθε συστήματος φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ξεχωριστά συνεπάγεται τόσο πλεονεκτήματα, όσο και μειονεκτήματα (βλ. πίνακα 4.2, κεφάλαιο 4). Έτσι, θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι το κλασσικό σύστημα υπερτερεί έναντι των υπολοίπων στα εξής δύο σημεία. Είναι φοροτεχνικά απλό και ουδέτερο στις διεθνείς συναλλαγές. Το σύστημα της έκπτωσης είναι φοροτεχνικά περισσότερο πολύπλοκο, ενώ με τη μέθοδο αυτή η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης συναρτάται άμεσα από το επίπεδο των διανεμόμενων κερδών, αν και οδηγεί σε πλήρη ελάφρυνση της διπλής φορολογίας.

Έτσι, ούτε το κλασσικό σύστημα, ούτε το σύστημα της έκπτωσης φαίνονται να είναι ιδανικές μέθοδοι φορολόγησης των επιχειρήσεων. Αντίθετα, το σύστημα των δύο συντελεστών (δυαδικό σύστημα) και το πιστωτικό σύστημα οδηγούν σε ελαχιστοποίηση της διπλής φορολογίας (βλ. κεφάλαιο 2, παράγραφο 2.5). Όπως έχει ήδη σημειωθεί προηγούμενα, το δυαδικό σύστημα φορολογεί τα διανεμόμενα κέρδη με χαμηλότερο συντελεστή σε σχέση με τα αδιανεμήτα. Στην περίπτωση που ο

φορολογικός συντελεστής για τα αδιανέμητα κέρδη είναι μηδέν ή όταν διανέμονται όλα τα κέρδη οπότε και πάλι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι μηδέν, τότε υπάρχει το ενδεχόμενο ένα μέρος των κερδών να φοροδιαφεύγει αφού στην περίπτωση αυτή ολόκληρο το ποσό περνά μέσα από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Την αδυναμία αυτή έρχεται να καλύψει η παρακράτηση φόρου για τα διανεμόμενα κέρδη, σύστημα το οποίο ισχύει και στην Ελλάδα.

Το πιστωτικό σύστημα υπερτερεί σε πολλά σημεία έναντι των άλλων συστημάτων φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Πιο συγκεκριμένα, ανάλογα εάν προβλέπει ολική ή μερική πίστωση του φόρου, αποφεύγει ή απλώς περιορίζει σε κάποιο βαθμό τη διπλή φορολόγηση των μερισμάτων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται δικαιότερη κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης και επιπλέον αποθαρρύνεται η φοροδιαφυγή, αφού δίνεται ένα κίνητρο προκειμένου να γίνει η πίστωση. Επιπρόσθετα, το σύστημα της πίστωσης είναι περισσότερο ουδέτερο αναφορικά με τη νομική μορφή της εταιρείας. Θα πρέπει να σημειωθεί το γεγονός ότι η πίστωση γίνεται στο επίπεδο του μετόχου. Βάσει του πιστωτικού συστήματος όλα τα κέρδη υπόκεινται στον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Ο αντίστοιχος φόρος αφαιρείται από τα μερίσματα, αποδιδόμενος στον αρμόδιο εισπρακτικό φορέα, αφού θεωρείται σαν μια προκαταβολή της φορολογικής υποχρέωσης του μετόχου. Σε αυτό το σημείο δημιουργούνται σημαντικά προβλήματα όπως στην περίπτωση των επιχειρήσεων που εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, των αλλοδαπών μετόχων, των ημεδαπών μετόχων που λαμβάνουν εισόδημα από την αλλοδαπή, των μερισμάτων επιχειρήσεων από άλλες επιχειρήσεις, όπου παρατηρούνται φαινόμενα όπως επιστροφή φόρου, ο οποίος ποτέ δεν έχει εισπραχθεί από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές.

Η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, υπάρχουν διάφορα συστήματα φορολόγησης των εταιριών, από το κλασσικό και το μερικό πιστωτικό μέχρι το πλήρες πιστωτικό. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει προτείνει παλαιότερα την υιοθέτηση του πιστωτικού συστήματος από όλα τα κράτη - μέλη. Ωστόσο, η φορολογική εναρμόνιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης βρίσκεται ακόμη σε αρχικό στάδιο. Στην παρούσα φάση ο συντονισμός των φορολογικών πολιτικών περιορίζεται στην αντιμετώπιση των ακραίων μορφών φορολογικού ανταγωνισμού, προωθώντας τη διασφάλιση κάποιων

κοινών κανόνων που στοχεύουν κυρίως στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Τα κράτη-μέλη δεν έχουν επεξεργασθεί κοινές αρχές διαμόρφωσης των φορολογικών συστημάτων τους και για το λόγο αυτό δεν είναι άμεσα προβλέψιμη η τελική μορφή φορολογίας, η οποία θα προκύψει στο μέλλον στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, το γεγονός ότι στις περισσότερες χώρες – μέλη ουσιαστικά εφαρμόζουν πιστωτικό σύστημα, δείχνει ότι ίσως αυτό να είναι το σύστημα που έχει τις περισσότερες πιθανότητες να υιοθετηθεί από την Κοινότητα μελλοντικά.

Παρ' όλα αυτά, συνεκτιμώντας τα υπέρ και τα κατά που θα προκύψουν από την εναρμόνιση στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων προκύπτουν ορισμένα κατευθυντήρια συμπεράσματα τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια:

α) η κοινοτική παρέμβαση στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων είναι επιβεβλημένη στο μέτρο που είναι αναγκαία για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ειδικότερα για την αποφυγή στρεβλώσεων στον ανταγωνισμό και στις επενδυτικές αποφάσεις.

β) το εναρκτήριο βήμα θα πρέπει να αποτελεί η υιοθέτηση μιας κοινής φορολογικής βάσης.

γ) Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να γίνει σταδιακά, σε φάσεις, έτσι ώστε η προσέγγιση στον τομέα αυτό να ακολουθεί το επίπεδο σύγκλισης των οικονομιών.

δ) Η κοινοτική δράση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επιπτώσεις που θα έχει στα δημόσια έσοδα με συνέπεια, ίσως για ορισμένες χώρες, να τίθεται σε κίνδυνο η εθνική οικονομία και οι έως τώρα δράσεις της.

ε) Τέλος, η εναρμόνιση των ρυθμίσεων θα πρέπει να προχωρήσει με συνεκτίμηση του παράγοντα του διεθνούς ανταγωνισμού. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να εξετασθούν προσεκτικά οι συνέπειες που θα έχουν οι ρυθμίσεις τόσο στην ικανότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσο και κάθε μέλους ξεχωριστά να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου διεθνούς περιβάλλοντος.

Βιβλιογραφία

Ξένη

- Anthony Robert N., Hawking David F. and Merchant Kenneth A., (1999), *Accounting: text and cases*, McGraw Hill international editions, Singapore
- Beck Morris, (1948), "British anti-inflationary tax on distributed corporate profits", *National Tax Journal*, p.p. 275-277
- Bird M. Richard, (1980), *Taxing Corporation*", The institute for Research on Public Policy, Montreal
- Blumenthal Marsha and Slemrod B. Joel, (1995), "The compliance cost of taxing foreign – source income: its magnitude, determinants, and policy implications", at: *International Tax and Public Finance*, ed. Keen Michael and Mintz Jack, Vol 2, No 1, Kluwer Law and Taxation Publisher, Rotterdam
- Cayley Michael, (1986), "Recent Trends in Company Taxation", 42nd Congress Athens – Greece (Aug 24-29, 1986), Working Group III, Session 3.2, *Changes in Revenue Structures*, International Institute of Public Finance
- Center of Planning and Economic Research, Break George and Ralph Turvey, (1964), *Studies in Greek Taxation*, Contos Press, Athens
- Chown F. John, (1974), *Taxation and multinational enterprises*, Longman, London
- Chown J. and Norman R., (1973), "Corporation Tax under the imputation system", *The Financial Times*, London
- Cnossen Sijbren, (1983), "The imputation system in the EEC", in: Cnossen S. (ed), *Comparative Tax Studies*, Essays in honor of Goode R., North Holland
- Collins H. Julie and Shackelford Douglas, (1995), "Corporate domicile and average effective tax rates: the cases of Canada, Japan, the United Kingdom, and the United States", in: *International Tax and Public Finance*, (ed) Keen Michael and Mintz Jack, Vol 2, No 1, Kluwer Law and Taxation Publisher, Rotterdam

- Corker Robert, Evans Owen and Kenward Lloyd, (1989), "Tax policy and business investment in the United States. Evidence from the 1980s", *International Monetary Fund Staff Papers*, Vol 36, No 1, p.p.31-62
- Devereux P. Michael, (1995), The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implications for tax integration schemes", in *International Tax and Public Finance*, (ed) Keen Michael and Mintz Jack, Vol 2, No 1, Kluwer Law and Taxation Publisher, Rotterdam
- European Commission, (March 1992), *Report of the Committee of independent experts on Company Taxation*
- Feldstein Martin, (1987), "Taxes and capital formation", *The University of Chicago Press*, Chicago
- Foundation for European Fiscal Studies, (1992), *Harmonization of company taxation in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publisher, Rotterdam
- Fuest Clemens, Huber Bernd and Nielsen Soren, (2000), *Why is the corporate tax lower than the personal tax rate?*
- Gordon H. Roger, (1998), "Can high personal tax rates encourage entrepreneurial activity?", *International Monetary Fund Staff Papers*, Vol 45, No 1
- Harberger A., (1962), "The incidence of the corporation income tax", *Journal of Political Economy*, Vol 70, pp 215-240
- Her Majesty's Stationary Office, (1965), *The corporation Tax*, London
- International Fiscal Association, (1983), *Imputation Systems – Objectives and Consequences*, Kluwer Law and Taxation Publisher, Rotterdam
- KPMG, (1994), *Tax and Financial Incentives for Business around the World*, Australia
- McKie-Mason K. Jeffrey and Gordon H. Roger, (1993), *How much do taxes discourage incorporation?*
- McLure E. Charles, (1979), "Must Corporate Income be Taxed Twice?", *Studies of Government Finance*, The Brookings Institute, Washington

- Messere K. C., (1960), *Tax policy in OECD countries. Choices and Conflicts*, IBFD Publications, Amsterdam
- Mintz Jack, (1995), "The corporation tax", in: *The Economics of tax policy*, (ed) Devereux P. Michael, Oxford University Press, p.p.137-187
- Morgan J. Eleanor, (1986), *Corporate taxation and investment*, Gower Publishing, England
- Morselli E., (1964), *La Dottrina del tributo (Η θεωρία περί φόρου)*, Παπαζήσης, Αθήνα
- Moscholios N. (1968), *Taxation in Greece*, Athens
- Musgrave R.A. and Kryzanink M., (1963), *The shifting of the corporation income tax*, Johns Hopkins Press, Baltimore
- Musgrave R.A. and Musgrave P.B., (1976), *Public finance in theory and in practice*, McGraw – Hill, New York
- OECD, (1973), *Theoretical and empirical aspects of corporate taxation*, Paris
- OECD, (1973), *Company tax systems on OECD member countries*, Paris
- OECD, (1991), *Taxing profits in a global economy. Domestic and international issues*, Paris, p.p. 47-86 and 163-281
- OECD, DAF/FA/CFA, (1996), *Joint APEC/OECD symposium on international business taxation. Summary and proposed follow up*, Paris
- OECD, DAF/FA/CFA, (1999), *A business view on tax competition*, Paris
- OECD, DAF/FA/CFA, (1999), *Effective tax rates: quantitative results*, Paris
- OECD, (2000), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris
- OECD, (2000), "Towards Global Tax Co-operation", *Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*, Paris
- OECD, DAF/FA/CFA, (2001), *Tax systems in European Union countries*, Paris
- PriceWaterhouseCoopers, (2000), *Corporate taxes 1999-2000, worldwide summaries*, John Wiley and Sons Inc Publications
- Radaelli M. Claudio, (1997), *The politics of corporate taxation in the European Union. Knowledge and international policy agendas*, Routledge, London

- Sato Mitsuo and Bird M. Richard, (1975), "International Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders", *International Monetary Fund Staff Papers*, Vol 22, p.p. 384-453
- Seligman R. A. Edwin, (1969), *Essays in taxation*, Augustus M. Kelley Publishers, New York
- Slitor E. Richard, (1954), "The role of corporate income taxation", *National Tax Journal*, p.p. 227-240
- Smith James, (1938), "Economic Significance of the undistributed profits tax", *American Economic Review*, Vol. XXVIII, No 2, p.p.305-310
- Sodersten Jan, (1972), "Taxes and Investment Decisions", *Swedish Journal of Economics*, p.p.329-343
- Studenski Paul, (1940), "Toward a theory of business taxation", *The Journal of political economy*, Vol XLVIII, No 5, p.p.621-654
- Tambini Luigi, (1980), "Financial Policy and the Corporation Income Tax", in: *The taxation of income from capital*, (ed) Harberger A. and Bailey M., Studies of Government Finance, The Brookings Institute, Washington
- The French Ministry of Finance and the Committee of Fiscal Affairs of the OECD, (1987), *International symposium on taxation in developed countries, Taxation of business: incentive measures versus lowering tax rates*, Paris
- Williams R.G., (1975), *Comprehensive aspects of taxation*, Donnington Press, Reading
- Peacock Alan (ed) and Forte Francesco (ed), (1981), *The political economy of taxation*, Basil Blackwell, Oxford
- Hughes G.A. (ed) and Heal G.M. (ed), (1980), *Public Policy and the Tax System*, George Allen & Unwin LTD, London
- Mc Lure Charles, (1979), *Must Corporate income be taxed twice*, The Brookings Institute, Washington
- Platt C.J., (1980), *Tax systems of the Western Europe*, Gower Publishing, Hants
- James Simon and Nobes Christopher, (1983), *The economics of taxation*, Philip Allan, Oxford

- Αγαπητός Γ., (1986), «Αναγκαιότητα και επιπτώσεις εναρμονίσεως με την ΕΟΚ του ελληνικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος», στο ΣΠΟΥΔΑΙ, Τριμηνιαία επιστημονική έκδοση της Ανωτάτης Βιομηχανική Σχολής Πειραιώς, Τόμος ΛΣΤ, Τεύχος 1-4, σελ .234-255, Αθήνα
- Αγαπητός Γ., (1990), *Εξελίξεις και διαρθρωτικά προβλήματα της ελληνικής οικονομίας (1950 – 1987)*, Τόμος Α', εκδ. Σμπίλια, Αθήνα
- Αναστασόπουλος Ι.Δ., (1992), *Φορολογικό δίκαιο : βασικές έννοιες και αρχές*, εκδ. Σάκκουλα
- Γεωργακόπουλος Θ. και Πατσουράτης Β., (1986), *Δημόσια Οικονομική*, εκδ Σμπίλιας, Αθήνα
- ΙΟΒΕ, Πατσουράτης Β. (1989), «Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα και οι διεθνείς εξελίξεις», στο *Ειδικές Μελέτες Νο 18: Προτεραιότητες δημοσιονομικής πολιτικής*, (επ) Προβόπουλος Γ., Αθήνα
- ΙΟΒΕ, Τάτσος Ν. (2001), *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, εκδ Παπαζήση, Αθήνα
- Καράγιωργας Δ.Π. (1981), *Δημόσια Οικονομική Ι: οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους*, εκδ. Παπαζήσης
- Καράγιωργας Δ.Π. (1981), *Δημόσια Οικονομική ΙΙ: οι δημοσιονομικοί θεσμοί*, εκδ. Παπαζήσης
- ΚΕΠΕ, (1967), *Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών κινήτρων εν Ελλάδι και προτάσεις δια της μεταρρύθμισιν αυτών*, Αθήνα
- Μέντης Σπ. Γρηγόρης, (2000), *Φορολογική Νομοθεσία και Πρακτική ΙΙΙ. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, εκδ. ΕΛΛΗΝ, Αθήνα
- Πατσουράτης Β., (1984), «Συγκριτική ανάλυση του ελληνικού συστήματος φόρου εισοδήματος Νομικών Προσώπων και του συστήματος που ισχύει στις περισσότερες χώρες της ΕΟΚ», στο ΣΠΟΥΔΑΙ, Τριμηνιαία επιστημονική έκδοση της Ανωτάτης Βιομηχανική Σχολής Πειραιώς, Αθήνα

- Τάτσος Ν., (1990), "Η θεωρία και η πολιτική των φορολογικών κινήτρων", στο *Τόπος (επιθεώρηση αστικών και περιφερειακών μελετών)*, τεύχος 1, Αθήνα σ.σ. 21-45
- ΥΠΕΘΟ, (2000), *Κρατικός Προϋπολογισμός 2001*, Αθήνα
- Φινοκαλιώτης Δ. Κων/νος, (1995), *Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς*, εκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη
- Χρήστου Β. Ναούμ, (1994), *Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική*, Αθήνα

