



ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
“ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ”

**Κρίσιμες φορολογικές παράμετροι
για την ενίσχυση της επιχειρηματικής δραστηριότητας
και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής**

Μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία

Μακρίνα Θ. Τσιαουσίδου

Επιβλέπων καθηγητής: Αναστάσιος Τσάμης

Αθήνα, Ιούλιος 2011

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή του Παντείου Πανεπιστημίου κ. Αναστάσιο Τσάμη, επιβλέποντα της διπλωματικής μου εργασίας και τον κ. Γιώργο Κορομηλά, διδάσκοντα του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» για την καθοδήγηση που μου προσέφεραν και την πολύτιμη βοήθειά τους στην εκπόνηση αυτής της εργασίας.

Επίσης, να ευχαριστήσω όλους όσους ανταποκρίθηκαν και απάντησαν στο ερωτηματολόγιο της εργασίας μου, συμβάλλοντας στην ολοκλήρωσή της και ιδιαίτερα την κ. Ράνια Χατζηθεοδώρου και τους κ.κ. Χάρη Τσοχαντάρη και Απόστολο Αλωνιάτη για την πολύ σημαντική βοήθειά τους στην προώθηση του ερωτηματολογίου.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, ενώ δεν θα μπορούσα να παραβλέψω και την σημαντική βοήθεια που μου προσέφεραν οι φίλοι και συνάδελφοι Δαμιανός Ευστρατιάδης και Χρήστος Γιαννόπουλος.

Ιδιαίτερα, ευχαριστώ το σύζυγό μου Νίκο Βαρουξή για την κατανόηση και την ψυχολογική στήριξη που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια συγγραφής αυτής της εργασίας.

Τέλος, την εργασία αυτή νιώθω την ανάγκη να την αφιερώσω στη μνήμη του πατέρα μου, που δυστυχώς χάθηκε πολύ νωρίς πριν προλάβει να απολαύσει αυτά για να οποία μόχθησε.

Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή	1
----------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1. Βασικές έννοιες	3
1.1.1. Έννοια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων	3
1.1.2. Έννοια φόρου	3
1.1.3. Διάκριση φόρων	3
1.2. Ιστορική αναδρομή στη φορολόγηση των εισοδημάτων στην Ελλάδα	4
1.3. Φορολογικές κατηγορίες άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων	6
1.3.1. Ατομικές επιχειρήσεις	6
1.3.2. Πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994.....	6
1.3.3. Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994.....	6
1.4. Φορολογία επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ανά κατηγορία επιχειρήσεων	6
1.4.1. Φορολογία ατομικών επιχειρήσεων	6
1.4.2. Φορολογία προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 9	
1.4.2.1. Προϊσχύουσες διατάξεις	9
1.4.2.2. Για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1.1.2010.....	12
1.4.3. Φορολογία νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994	14
1.4.3.1. Γενικές διατάξεις	15
1.4.3.2. Για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2010	18
1.5. Κριτική των πρόσφατων μεταβολών στη φορολόγηση των νομικών προσώπων από το οικονομικό έτος 2010 και μετά	22
1.5.1. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2009 (Οικονομικό έτος 2010) – Προϊσχύουσες διατάξεις	23
1.5.2. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2010 (Οικονομικό έτος 2011).....	23
1.5.2.1. Σύμφωνα με τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν.3842/2010.....	23

1.5.2.2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011	24
1.5.3. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2011 (Οικονομικό έτος 2012) - σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011.....	25
1.5.4. Συγκριτικός πίνακας φορολόγησης καθαρών κερδών νομικών προσώπων	26
1.6. Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα	28
1.7. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ε.Ε.....	30
1.7.1. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EU-27).....	30
1.7.2. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης (EA-17).....	33
1.8. Η φορολόγηση των εταιρικών κερδών των επιχειρήσεων στην Ε.Ε.	34
1.8.1. Διαχρονική εξέλιξη συντελεστών φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ε.Ε.	34
1.8.2. Συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ε.Ε.	36
1.9. Συμπεράσματα	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

2.1. Γενικά.....	40
2.2. Προβλήματα που προκύπτουν κατά τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών...	41
2.2.1. Οικονομική διπλή φορολόγηση.....	41
2.2.2. Διεθνής νομική διπλή φορολόγηση	41
2.3. Συστήματα φορολόγησης διανεμόμενων κερδών'	42
2.3.1. Κλασσικό σύστημα.....	42
2.3.2. Συστήματα διαφορισμού εισοδημάτων	42
2.3.3. Σύστημα καταλογισμού φόρου.....	43
2.3.4. Σύστημα απαλλαγής	44
2.4. Διεθνείς τάσεις	44
2.4.1. Γενικά	44

2.4.2. Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών ...	45
2.5. Συμπεράσματα	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΩΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΚΛΙΜΑΤΟΣ

3.1. Ο ρόλος της παγκοσμιοποίησης.....	49
3.2. Συμβολή του φορολογικού συστήματος στη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος	49
3.3. Χαρακτηριστικά ενός φιλικού προς το επιχειρείν φορολογικού συστήματος..	51
3.3.1. Απλότητα	51
3.3.2. Σταθερότητα	52
3.3.3. Δικαιοσύνη	54
3.3.4. Αξιοπιστία - Διαφάνεια	54
3.4. Πως η φορολογική πολιτική επηρεάζει την επενδυτική συμπεριφορά.....	54
3.5. Φορολογικά κίνητρα	56
3.6. Κόστος φορολογικής συμμόρφωσης.....	56
3.7. Φορολογικός ανταγωνισμός.....	59
3.8. Δράσεις της Ε.Ε. για αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα προσανατολισμένο στην ανάπτυξη.....	60
3.8.1. Προς ένα κοινό σύστημα για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ε.Ε..	60
3.9. Η ανταγωνιστικότητα της Ελληνικής Οικονομίας.....	61
3.9.1. Μετρήσεις της ανταγωνιστικότητας της Ελληνικής Οικονομίας.....	61
3.9.2. Ενδεικτικές προτάσεις από φορείς της αγοράς.....	66
3.10. Γενικά συμπεράσματα	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

4.1. Φοροδιαφυγή.....	71
4.1.1. Έννοια της φοροδιαφυγής	71

4.1.2. Αίτια της φοροδιαφυγής	71
4.1.3. Συνέπειες της φοροδιαφυγής	73
4.1.4. Μέθοδοι φοροδιαφυγής	74
4.2. Η έννοια της φοροαποφυγής	75
4.3. Διάκριση φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής	75
4.4. Η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού – προγραμματισμού	76
4.5. Το φαινόμενο της παραοικονομίας	76
4.6. Διάκριση παραοικονομίας - φοροδιαφυγής	77
4.7. Τα μεγέθη της παραοικονομίας – φοροδιαφυγής	77
4.8. Χαρακτηριστικά του φορολογικού μας συστήματος που ευνοούν τη φοροδιαφυγή	81
4.9. Νομοθετικές ρυθμίσεις κατά της φοροδιαφυγής	82
4.10. Η συμβολή ενός αποδοτικού φοροελεγκτικού μηχανισμού στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	84
4.10.1. Η αναδιάρθρωση του φοροελεγκτικού μηχανισμού	85
4.10.2. Η πληροφορική στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	87
4.11. Δράσεις της Ε.Ε. για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε διεθνές επίπεδο	88
4.11.1. Η φοροδιαφυγή σε διεθνές επίπεδο	88
4.11.2. Μέτρα για την εφαρμογή μιας χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση	89
4.12. Ηλεκτρονική διακυβέρνηση, η λύση για τη μείωση της φοροδιαφυγής και των παραβατικών συμπεριφορών;	92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1. Συμπεράσματα	94
-------------------------	----

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

1. Ταυτότητα της έρευνας	95
--------------------------------	----

2. Σκοπός της έρευνας.....	95
3. Προφίλ του δείγματος	96
4. Αποτελέσματα της έρευνας.....	97

Διαγράμματα

Διάγραμμα 1	Άμεσοι φόροι στις χώρες της Ε.Ε.-27 ως % Α.Ε.Π., 2009	31
Διάγραμμα 2	Έμμεσοι φόροι στις χώρες της Ε.Ε.-27 ως % Α.Ε.Π., 2009	31
Διάγραμμα 3	Συνολικά φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε.-27 συμπερ. ασφαλιστικών εισφορών (ως % Α.Ε.Π.), 2009.....	32
Διάγραμμα 4	Άμεσοι φόροι στις χώρες της Ευρωζώνης, 2009.....	33
Διάγραμμα 5	Έμμεσοι φόροι στις χώρες της Ευρωζώνης, 2009.....	33
Διάγραμμα 6	Συνολικά φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ευρωζώνης συμπερ. ασφαλιστικών εισφορών (ως % Α.Ε.Π.), 2009.....	34
Διάγραμμα 7	Εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών εταιρικών κερδών 1995-2011 στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.-27) και της Ευρωζώνης (Ε.Ε.-17).....	36
Διάγραμμα 8	Συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.-27), 2011	37
Διάγραμμα 9	Συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ευρωζώνης (Ε.Ε.-17), 2011	37
Διάγραμμα 10	Κατάταξη 26 χωρών Ε.Ε. ως προς την ευκολία άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων	61
Διάγραμμα 11	Φιλικότητα ως προς το επιχειρείν των 26 χωρών της Ε.Ε. σε σχέση με το % συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης	64
Διάγραμμα 12	Φιλικότητα ως προς το επιχειρείν των 26 χωρών της Ε.Ε. σε σχέση με την κατάταξή τους ως προς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση	65
Διάγραμμα 13	Η παραοικονομία στις χώρες της Ε.Ε. (2010)	79

Πίνακες

Πίνακας 1	Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα.....	29
Πίνακας 2	Σύνθεση φορολογικών εσόδων ανά κατηγορία φόρων.....	30
Πίνακας 3	Μέγιστοι συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών, 2000 – 2011.....	35
Πίνακας 4	Κατάταξη της Ελλάδας σύμφωνα με την έκθεση Doing Business 2011 και 2010.....	61
Πίνακας 5	Η παραοικονομία στις χώρες της Ε.Ε., 2003-2010	78

Εισαγωγή

*Μία ατομική θυσία για ένα συλλογικό στόχο ίσως είναι ο συντομότερος τρόπος να ορίσεις την έννοια της φορολογίας*¹

Ο χαρακτηρισμός της φορολογίας ως «ατομική θυσία» φαίνεται αντικειμενικός αφού ο φόρος πραγματικά αποτελεί μειωτικό στοιχείο του διαθέσιμου εισοδήματος του πολίτη αλλά και του αναμενόμενου κέρδους του επενδυτή.

Επομένως υπάρχει μία προφανής σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογούμενων-επενδυτών. Από τη μία η φορολογική διοίκηση στοχεύει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων ενώ από την άλλη οι επενδυτές επιδιώκουν να ελαχιστοποιήσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση ώστε να αυξήσουν τα κέρδη τους.

Συνεπώς, είναι ανάγκη να βρεθεί μία χρυσή τομή στο φορολογικό σύστημα της χώρας και κυρίως στη φορολόγηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που πραγματεύεται αυτή η εργασία, έτσι ώστε αυτό να είναι ελκυστικό για τους επενδυτές επιτρέποντας όμως ταυτόχρονα και την είσπραξη των απαραίτητων φορολογικών εσόδων. Η λύση για την επίτευξη των παραπάνω είναι ένα απλό, δίκαιο, σταθερό και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα που θα εφαρμόζεται με διαφάνεια χωρίς σπατάλη του δημοσίου χρήματος, ώστε να επιτυγχάνεται ο «συλλογικός σκοπός» για τον οποίο γίνονται οι «ατομικές θυσίες».

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τις παραμέτρους και τα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος που θα μπορούσαν να συμβάλουν αφενός στη διαμόρφωση του κατάλληλου επιχειρηματικού περιβάλλοντος και την προσέλκυση του επενδυτικού ενδιαφέροντος και αφετέρου στην αντιμετώπιση της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής.

Η εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια, στα οποία αναπτύσσονται τα εξής θέματα:

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο φορολογούνται τα επιχειρηματικά κέρδη στην Ελλάδα ανάλογα με τον τύπο της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα γίνεται μία ανάλυση των διατάξεων βάσει των οποίων φορολογείται η επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτές ισχύουν κατά το χρόνο συγγραφής της παρούσας εργασίας ενώ παράλληλα γίνεται αναφορά και στις προϊσχύουσες διατάξεις. Μέσα από τη συγκριτική παρουσίαση της φορολογικής επιβάρυνσης των νομικών προσώπων κατά τα οικονομικά έτη 2010 έως 2012 (χρήσεις 2009-2011) αναδεικνύεται και το πρόβλημα της αστάθειας του φορολογικού συστήματος. Στη

¹ Απόδοση στα ελληνικά της φράσης “An individual sacrifice for a collective goal may well be the shortest way of defining taxation”, Grapperhaus, F.H.M., 1998. “*Tax tales for the second millennium*”. IBFD

συνέχεια, παρουσιάζεται η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα και η θέση τους σε σχέση με τις λοιπές χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μία συνοπτική παρουσίαση των συστημάτων φορολόγησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ιδιαίτερα της φορολόγησης των μερισμάτων που συνήθως διαφοροποιείται. Παράλληλα αναφέρεται στις δράσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για συντονισμό των φορολογικών συστημάτων των χωρών μελών προκειμένου να αποφευχθούν περιπτώσεις φορολογικών διακρίσεων και διπλής φορολόγησης ή αποφυγής φορολόγησης καθώς και να μειωθεί το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται τη συμβολή του φορολογικού συστήματος στη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και τα στοιχεία που πρέπει να το χαρακτηρίζουν ώστε να θεωρείται ένα «φιλικό προς το επιχειρείν» φορολογικό καθεστώς. Παρουσιάζεται η κατάταξη της ανταγωνιστικότητας της Ελληνικής οικονομίας σύμφωνα με έρευνες και αναδεικνύονται και άλλοι, πλην της φορολογίας, παράγοντες που συμβάλλουν στην προσέλκυση επενδύσεων.

Το τέταρτο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στην παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή και στην αναγκαιότητα καταπολέμησής τους μέσα από την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος. Επίσης γίνεται αναφορά στις τελευταίες νομοθετικές ρυθμίσεις κατά της φοροδιαφυγής και στις δράσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την καταπολέμησή της σε διεθνές επίπεδο καθώς και στο ρόλο που καλείται να παίζει ο φοροελεγκτικός μηχανισμός και η ηλεκτρονική διακυβέρνηση.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που διενεργήθηκε στα πλαίσια εκπόνησης αυτής της εργασίας, με τη χρήση ερωτηματολογίου με σκοπό την καταγραφή των απόψεων επαγγελματιών του οικονομικού και φορολογιστικού χώρου σχετικά με τη συμβολή του φορολογικού συστήματος στη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1. Βασικές έννοιες

1.1.1. Έννοια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

Με τον όρο επιχειρηματική δραστηριότητα (entrepreneurship) αναφερόμαστε στο σύνολο των διαδικασιών, λειτουργιών και ενεργειών που συνδέονται με τον εντοπισμό των ευκαιριών και τη δημιουργία μιας «δραστηριότητας» που θα τις αξιοποιεί.

Στον παραπάνω ορισμό επομένως εμπεριέχεται η έννοια της δημιουργίας μίας νέας δραστηριότητας ή και της επέκτασης μιας ήδη υπάρχουσας, της επένδυσης οικονομικών και λοιπών πόρων αλλά και της ανάληψης κινδύνων.

Το βασικότερο κίνητρο ανάληψης μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι, πέρα από τη χαρά της δημιουργίας και την προσωπική και επαγγελματική ανάπτυξη του «επιχειρηματία», η προσδοκία αποκόμισης ικανοποιητικού κέρδους, που θα τον αποζημιώσει για την ανάληψη του κινδύνου και την επένδυση των κεφαλαίων του.

Η άσκηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων γίνεται μέσω διαφόρων, εταιρικών ή όχι, σχημάτων η φορολογική αντιμετώπιση των οποίων διαφέρει. Σε επόμενη ενότητα θα γίνει μία διάκριση των επιχειρήσεων ανάλογα με τον τρόπο φορολόγησης των κερδών τους.

1.1.2. Έννοια φόρου

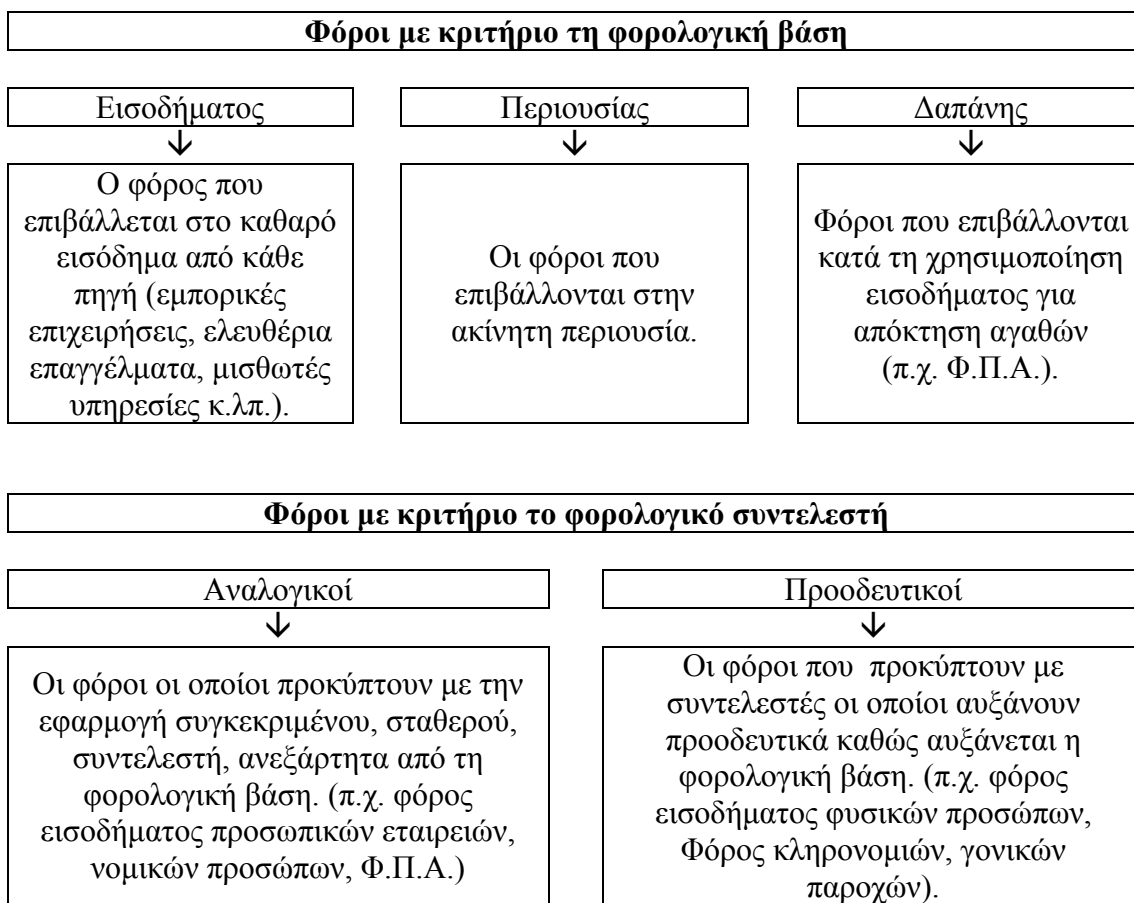
Φόρος είναι η υποχρεωτική συνεισφορά του κάθε πολίτη προς το κράτος με σκοπό τη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών.

1.1.3. Διάκριση φόρων

Μία πρώτη γενική διάκριση των φόρων είναι σε άμεσους και έμμεσους (Κορομηλάς, 2010 σελ. 3).

Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι
Φόροι που επιβάλλονται στο εισόδημα που παράγεται ή στην περιουσία.	Φόροι που επιβάλλονται στο εισόδημα που δαπανάται.
↓	↓
Φόρος εισοδήματος, φόρος μεταβίβασης ακινήτων, φόροι κληρονομιών, γονικών παροχών κ.λπ.	Φ.Π.Α., τέλη χαρτοσήμου, δασμοί κ.λπ.

Οι άμεσοι και έμμεσοι φόροι διακρίνονται στη συνέχεια σε δύο ειδικές κατηγορίες:



1.2. Ιστορική αναδρομή στη φορολόγηση των εισοδημάτων στην Ελλάδα

Με το ψήφισμα της 4ης Φεβρουαρίου 1830 επιβάλλεται για πρώτη φορά φόρος στην Ελλάδα ως φόρος επιτηδεύματος (Κονιιάτης, 2008).

Το έτος 1877 με τον Ν. ΧΚ' 620 επιβλήθηκε φόρος στο μέρισμα που διένειμαν οι Α.Ε. στους μετόχους.

Το έτος 1909 καθιερώθηκε γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος, των φυσικών προσώπων και των Α.Ε. η εφαρμογή του οποίου αρχικά είχε ανασταλεί. Το 1911 καταργήθηκε με το Ν. ΓΩΛ' 3830 ο οποίος εισήγαγε στη φορολογική νομοθεσία τις ενδείξεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος που φορολογείται.

Το έτος 1917 ψηφίστηκε ο Ν. 1043 με τον οποίο επιβαλλόταν φόρος στα έκτακτα κέρδη που είχαν προκύψει κατά την περίοδο των πολέμων.

Το έτος 1919 επί κυβερνήσεως Ελευθέριου Βενιζέλου ψηφίστηκε ο Ν. 1640 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων». Με αυτό το νόμο εισήχθη στην Ελλάδα το μικτό σύστημα φορολογίας που εφαρμοζόταν στη Γαλλία. Με το σύστημα αυτό ο φόρος διακρινόταν σε αναλυτικό και συνθετικό, όπου :

α) με τον αναλυτικό φόρο, φορολογούνται οι επιμέρους πρόσοδοι ανάλογα με την πηγή από την οποία προερχόταν, και

β) με τον συνθετικό φόρο επιβαλλόταν φόρος και στο άθροισμα των επιμέρους προσόδων με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή.

Ο Ν. 1640/1919 ίσχυσε επί 35 χρόνια οπότε και καταργήθηκε δίνοντας τη θέση του σε δύο νομοθετικά διατάγματα, τα οποία αποτέλεσαν τη βάση της Φορολογίας Εισοδήματος και αφορούσαν στη φορολογία των φυσικών και των νομικών προσώπων, ως εξής:

- ✓ το Ν.Δ. 3323/1955 με το οποίο ρυθμιζόνταν θέματα φορολόγησης για τα φυσικά πρόσωπα καθιερώνοντας το προοδευτικό προσωπικό φόρο, ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων.
- ✓ το Ν.Δ. 3843/1958 για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Με το νόμο αυτό οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες φορολογούνταν στο όνομά τους για τα μη διανεμόμενα κέρδη ενώ τα κέρδη που διανεμόνταν ως μερίσματα στους μετόχους ή ως αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή λοιπές αμοιβές σε προσωπικό και διευθύνοντα στελέχη φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων. Να σημειωθεί ότι τα κέρδη των Ε.Π.Ε. και των προσωπικών εταιρειών φορολογούντο μέχρι 29.6.1992 στο όνομα των δικαιούχων εταίρων.

Ριζική ανατροπή στη φορολογία των εταιρειών επέφεραν οι διατάξεις του Ν. 2065/1992, οι οποίες καθιέρωσαν τη φορολογία του συνόλου των φορολογητέων κερδών. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις αυτές ίσχυαν για τις Α.Ε. και με παραλλαγές για τις προσωπικές εταιρείες και τις Ε.Π.Ε. Έτσι, για ισολογισμούς που έκλειναν μετά την 30.6.1992 οι ανώνυμες εταιρείες φορολογούνταν στο όνομα τους για το σύνολο των φορολογητέων κερδών. Τα μερίσματα, οι αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και τα λοιπά διανεμόμενα κέρδη (λοιπές αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και λοιπού προσωπικού) καταβάλλονταν ελεύθερα φόρου, αφού η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά είχε εξαντληθεί στο όνομα του νομικού προσώπου.

Το 1994 όλα τα παραπάνω νομοθετήματα κωδικοποιήθηκαν στο Ν.2238/1994, ο οποίος πλέον ενσωματώνει όλες τις διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων (άρθρα 1-85) και των νομικών προσώπων (άρθρα 98-118). Ο νόμος αυτός, από το 1994 και μετά, τροποποιείται και συμπληρώνεται με τις συνεχόμενες και συχνότερες αλλαγές που επέρχονται με τους νέους φορολογικούς νόμους, αποτελώντας σήμερα τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94 (ΦΕΚ 151 Α'/16.9.1994).

1.3. Φορολογικές κατηγορίες άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

1.3.1. Ατομικές επιχειρήσεις

Ως ατομική επιχείρηση εννοούμε την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας από ένα φυσικό πρόσωπο-επιτηδευματία.

1.3.2. Πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994

Στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται:

- ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες,
- κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες,
- συμμετοχικές ή αφανείς
- κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ 84 Α')

1.3.3. Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994

Τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 είναι:

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης.

1.4. Φορολογία επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ανά κατηγορία επιχειρήσεων

1.4.1. Φορολογία ατομικών επιχειρήσεων

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994² ορίζεται ότι «Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ως εξής:

² Οι διατάξεις αυτές παρατίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 του Ν.3943/2011

- Για το παγκόσμιο εισόδημά του εφόσον έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.
- Για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή³ ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του.⁴ Αρνητικό εισόδημα (ζημιά) που προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Επομένως, το εισόδημα που προκύπτει από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, συναθροιζόμενο με τυχόν λοιπά εισοδήματα και μετά την αφαίρεση των σχετικών δαπανών, φορολογείται στο όνομα του επιτηδευματία σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων (άρθρο 9 του Ν.2238/1994).

Με το Ν.3842/2010 καθιερώνεται κοινή κλίμακα⁵ φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα από την κατηγορία (πηγή) του φορολογητέου εισοδήματος, η οποία ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά:

³ Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται ως εξής:

Α – Β πηγής:	Εισόδημα από ακίνητα.
Γ πηγής:	Εισόδημα από κινητές αξίες.
Δ πηγής:	Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
Ε πηγής:	Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
ΣΤ πηγής:	Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
Ζ πηγής:	Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και κάθε άλλη πηγή.

⁴ Παράγραφος 1 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994

⁵ Για το οικονομικό έτος 2010 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν το 2009) το εισόδημα των φυσικών προσώπων φορολογούνταν:

α) με την κλίμακα α' για τους μισθωτούς-συνταξιούχους:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
12.000,00	0	0,00	12.000,00	0,00
18.000,00	25	4.500,00	30.000,00	4.500,00
45.000,00	35	15.750,00	75.000,00	20.250,00
Ανω 75.000,00	40			

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
12.000,00	0%	0,00	12.000,00	0,00
4.000,00	18%	720,00	16.000,00	720,00
6.000,00	24%	1.440,00	22.000,00	2.160,00
4.000,00	26%	1.040,00	26.000,00	3.200,00
6.000,00	32%	1.920,00	32.000,00	5.120,00
8.000,00	36%	2.880,00	40.000,00	8.000,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	15.600,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	31.600,00
Υπερβάλλον	45%			

Ειδικά, για τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από 3.100 κατοίκους το ποσό του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της παραπάνω κλίμακας αυξάνεται κατά 50% ενώ τα επόμενα κλιμάκια εισοδήματος παραμένουν ως έχουν. Έτσι για τα εισοδήματα των περιπτώσεων αυτών η κλίμακα διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
18.000,00	0%	0,00	18.000,00	0,00
4.000,00	24%	960,00	22.000,00	960,00
4.000,00	26%	1.040,00	26.000,00	2.000,00
6.000,00	32%	1.920,00	32.000,00	3.920,00
8.000,00	36%	2.880,00	40.000,00	6.800,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	14.400,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	30.400,00
Υπερβάλλον	45%			

Η παραπάνω κλίμακα όμως σύντομα αντικαταστάθηκε με το Ν. 3986/2011, μειώνοντας το αφορολόγητο όριο σε 8.000,00 ευρώ, στα πλαίσια των «Επείγοντων Μέτρων Εφαρμογής του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012–2015».

Έτσι η κλίμακα που θα ισχύσει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2011 θα έχει ως εξής:

β) την κλίμακα β' για τους μη μισθωτούς-επαγγελματίες:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
10.500,00	0	0,00	10.500,00	0,00
1.500,00	15	225,00	12.000,00	225,00
18.000,00	25	4.500,00	30.000,00	4.725,00
45.000,00	35	15.750,00	75.000,00	20.475,00
Άνω 75.000,00	40			

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
8.000,00	0%	0,00	8.000,00	0,00
4.000,00	10%	400,00	12.000,00	400,00
4.000,00	18%	720,00	16.000,00	1.120,00
6.000,00	24%	1.440,00	22.000,00	2.560,00
4.000,00	26%	1.040,00	26.000,00	3.600,00
6.000,00	32%	1.920,00	32.000,00	5.520,00
8.000,00	36%	2.880,00	40.000,00	8.400,00
20.000,00	38%	7.600,00	60.000,00	16.000,00
40.000,00	40%	16.000,00	100.000,00	32.000,00
Υπερβάλλον	45%			

Ειδικά, για νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και άτομα με ειδικές ανάγκες ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις δώδεκα χιλιάδες ευρώ, ενώ ο φόρος που προκύπτει περιορίζεται, έτσι ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει, μετά την αφαίρεση του φόρου, να μην είναι μικρότερο των δώδεκα χιλιάδων ευρώ.

1.4.2. Φορολογία προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994⁶

1.4.2.1. Προϊσχύουσες διατάξεις

❖ Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, με το Ν. 2065/1992 οι Ο.Ε. και οι Ε.Ε. άρχισαν να υπόκεινται στη φορολογία για τα καθαρά κέρδη τους (αρχικά με συντελεστή 35%), ενώ με τις μέχρι τότε ισχύουσες διατάξεις δεν φορολογούνταν το καθαρό εισόδημα της εταιρείας στο όνομά της αλλά ο κάθε εταίρος φορολογούταν σύμφωνα με τα κέρδη που του αναλογούσαν με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία.

Με το Ν. 3296/2004, μειώθηκε σταδιακά ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών των Ο.Ε., Ε.Ε. και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα από 25% σε 20% για διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2007 και μετά.

Η εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (Κορομηλάς και Τσιαουσίδου, 2009).

⁶ Παράγραφος 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ 1.1.2005 ⁷	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
25%	24%	22%	20%

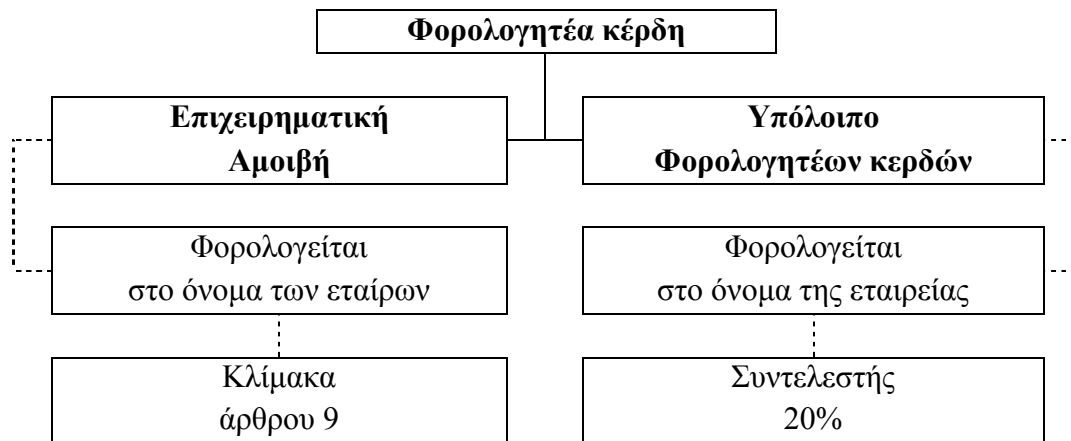
Με το φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται στο όνομα της εταιρείας, σύμφωνα με τους παραπάνω φορολογικούς συντελεστές εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και τα κέρδη αυτά καταβάλλονται στους εταίρους της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ελεύθερα φόρου είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα.

Τα φορολογητέα κέρδη των παραπάνω προσώπων, προσδιορίζονται μετά από πρόσθεση στα καθαρά τους αποτελέσματα τυχόν μη εκπιπτόμενων δαπανών και την αφαίρεση:

- α) Του συνόλου των εσόδων που φορολογήθηκαν αυτοτελώς ή φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο.
- β) Του συνόλου των κερδών από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, κερδών από αμοιβαία κεφάλαια, κερδών από συμμετοχές σε εταιρίες κ.λπ.
- γ) Ειδικά για τις Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες συμμετέχει και ανήλικος, τα κέρδη φορολογούνται με 20% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής⁸ για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

⁷ Ο συντελεστής 25% καθιερώθηκε από τη χρήση 1.1/31.12.2000 (Οικονομικό έτος 2001) ενώ για τη χρήση 1.1/31.12.1999 (Οικονομικό έτος 2000) ήταν 30%. Πρίν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2753/1999 ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της ομορρύθμου εταιρίας ήταν 35%. Ο ισχύων συντελεστής φορολογίας μειώνεται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω των 3.100 κατοίκων.

⁸ Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των φορολογητέων κερδών των εταιριών, θεωρείται ως εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου εταίρου-φυσικού προσώπου ή κοινωνού συναθροιζόμενο με λοιπά εισοδήματά του σύμφωνα με την ισχύουσα κλίμακα φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.



❖ Αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινοπραξίες

Οι κοινοπραξίες⁹, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες και οι συμμετοχικές ή αφανείς, φορολογούνταν με συντελεστή 25%, για χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2007 και μετά. Ο συντελεστής αυτός θα μειωνόταν σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα κάθε χρήση, αρχίζοντας από τα εισοδήματα της χρήσης 2010 μέχρι και τη χρήση 2014. Η εφαρμογή των παραπάνω μειώσεων όμως απετράπη από τις τροποποιήσεις που επήλθαν στη φορολόγηση των εταιρειών του άρθρου αυτού με το Ν.3842/2010 και αφορούν τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2010.

❖ Υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρυθμών ή ετερορρυθμών εταιρειών

Ειδικά, για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρυθμών ή ετερορρυθμών εταιρειών ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και ισχύει για εισοδήματα που προκύπτουν από 1.1.2009 και μετά¹⁰.

Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής, είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται εφ' όσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

⁹ Όπως ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ 84 Α')

¹⁰ Οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν.3763/2009

1.4.2.2. Για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1.1.2010

❖ Πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994

Με τις νέες διατάξεις του Ν.3842/2010 προβλέπεται ότι, για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (*Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες και συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες*) το καθαρό εισόδημά τους φορολογείται με συντελεστή 25%, μετά την αφαίρεση :

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, και

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις.

Επομένως, ο γενικός κανόνας φορολόγησης των προαναφερόμενων προσώπων είναι:

Φορολογητέα κέρδη
↓
25%

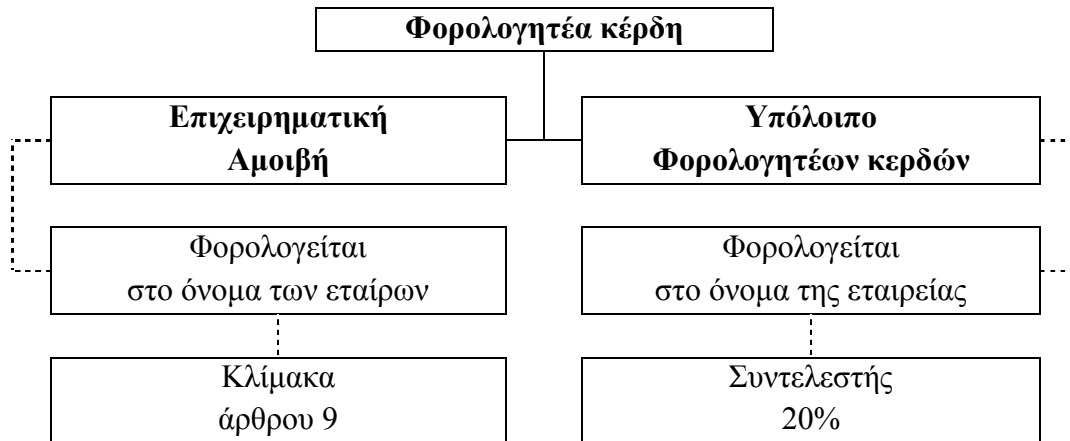
Ειδικά όμως για τις Ο.Ε., τις Ε.Ε. και τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (*που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι*),¹¹ τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι 3 ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Με το φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται στο όνομα της εταιρείας, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και τα κέρδη αυτά καταβάλλονται στους εταίρους της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ελεύθερα φόρου είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα.

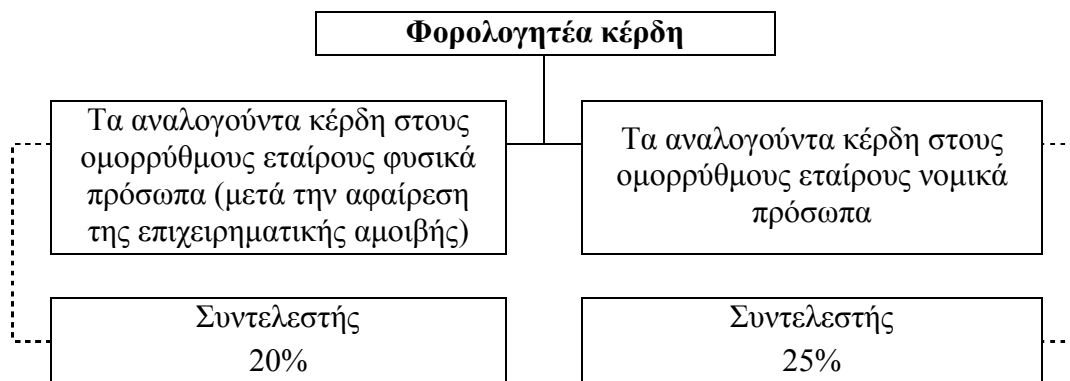
Συνοψίζοντας, τα καθαρά κέρδη των εταιριών αυτών, μετά τις σχετικές τροποποιήσεις που έγιναν με τις νέες διατάξεις του Ν.3842/2010 φορολογούνται ως εξής:

α) Ομόρρυθμες εταιρείες στις οποίες συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνεται και ανήλικος.

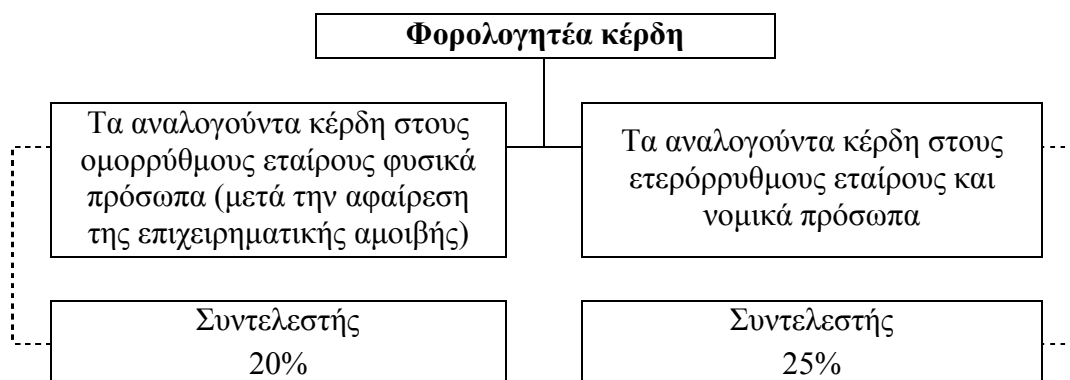
¹¹ Αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.



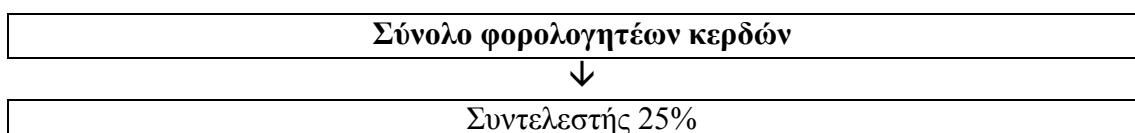
β) Ομόρρυθμες εταιρείες στις οποίες συμμετέχουν φυσικά και νομικά πρόσωπα



γ) Ετερόρρυθμες εταιρείες



δ) Κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, (που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), αστικές εταιρείες, (κερδοσκοπικές ή μη), συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα στις οποίες δεν περιλαμβάνεται ανήλικος



❖ Υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιρειών

Για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, εφ' όσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής, είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

1.4.3. Φορολογία νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994

Σύμφωνα με το άρθρο 98 του Ν.2238/1994, επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

Από τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 θα αναφερθούμε στα κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, που παρουσιάζουν ενδιαφέρον στα πλαίσια της παρούσας εργασίας.

Αντικείμενο φόρου¹² για τα πρόσωπα αυτά είναι:

- ✓ Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή
- ✓ Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιαδήποτε νομική μορφή (*τύπο εταιρίας*), καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα.

Μόνιμη εγκατάσταση μιας αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 100 του Ν.2238/1994, θεωρείται ότι υπάρχει όταν:

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

¹² Άρθρο 99 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994

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

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

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

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

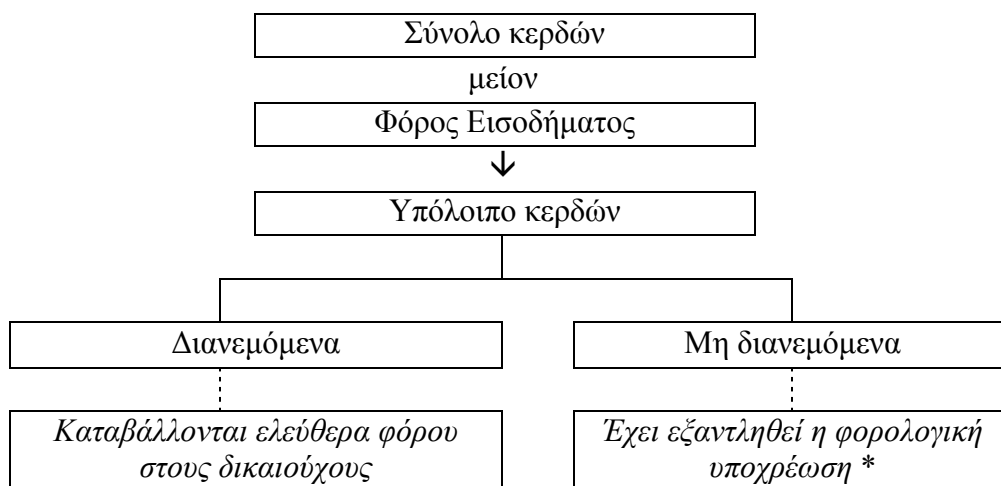
1.4.3.1. Γενικές διατάξεις

Πριν το Ν. 2065/1992 οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες φορολογούνταν για τα αδιανέμητα κέρδη τους, ενώ τα κέρδη που διένειμαν φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων (Κορομηλάς και Τσιαουσίδου, 2009).



Ο Ν. 2065/1992 επέφερε ριζική μεταβολή στον τρόπο φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων. Κατ' αρχήν εισήχθη η ενιαία φορολόγηση όλων των νομικών προσώπων με ένα ενιαίο συντελεστή (Ανώνυμων Εταιρειών, Ε.Π.Ε. υπό προϋποθέσεις). Με τις διατάξεις του νόμου αυτού, το σύνολο των φορολογητέων κερδών της ανώνυμης εταιρείας (ισολογισμών που έκλεισαν μετά την 30.6.1992), φορολογείται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Επομένως, τα μερίσματα των μετόχων, οι αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου οι λοιπές αμοιβές και τα ποσοστά των διευθυντών και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού καταβάλλονταν από το υπόλοιπο των κερδών που απέμενε μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ελεύθερα φόρου στους δικαιούχους.



* Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησης των κερδών έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) για τα λοιπά νομικά πρόσωπα εκτός Α.Ε. και για κέρδη που διανεμόνταν έως 31.12.2010 δεν υπήρχε άλλη φορολογική επιβάρυνση

β) Για τις Ανώνυμες Εταιρείες ισχύουν τα εξής:

- Για τα κέρδη που διανεμήθηκαν έως 24.9.2008 δεν υπήρχε άλλη φορολογική επιβάρυνση
- τα κέρδη που διανεμήθηκαν από 25.9.2008 έως 31.12.2010 φορολογούνταν αυτοτελώς με συντελεστή 10%¹³
- στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη από 1.1.2011 παρακρατείται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 21%¹⁴. Η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος ισχύει και για τις Ε.Π.Ε.
- στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη από 1.1.2012 παρακρατείται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 25%¹⁵. Η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος ισχύει και για τις Ε.Π.Ε.

Με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 μειώθηκε σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι Ε.Π.Ε. και οι Α.Ε., ως ακολούθως:

¹³ Άρθρο 18 του Ν. 3697/2008 παράγραφος 1

¹⁴ Παράγραφος 2 άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

¹⁵ Παράγραφος 1 άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

Διαχειριστικές περίοδοι που άρχισαν πριν την 1.1.2005	Διαχειριστικές περίοδοι που άρχισαν από την 1.1.2005	Διαχειριστικές περίοδοι που άρχισαν από την 1.1.2006	Διαχειριστικές περίοδοι που άρχισαν από την 1.1.2007
35%	32%	29%	25%

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 3697/2008 προβλεπόταν η σταδιακή μείωση του φορολογικού συντελεστή με τον οποίο φορολογούνται οι Ε.Π.Ε., ως εξής:

Διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από				
1.1.2010	1.1.2011	1.1.2012	1.1.2013	1.1.2014
24%	23%	22%	21%	20%

Έτσι, όπως είδαμε παραπάνω από τον Ν. 2065/1992 και μετά ο φόρος εισοδήματος υπολογιζόταν με την εφαρμογή του ισχύοντος κάθε φορά συντελεστή φορολόγησης στο σύνολο των καθαρών κερδών με πλήρη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη, μέχρι τη ψήφιση του Ν. 3697/2008.

❖ Αυτοτελής φορολογία των διανεμόμενων κερδών των Α.Ε.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008¹⁶ επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή:

- ✓ εκτός μισθού αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών,
- ✓ αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού,
- ✓ μερισμάτων ή προμερισμάτων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, σε ενώσεις προσώπων και σε ομάδες περιουσίας.

Η παρακράτηση του 10% στα παραπάνω διανεμόμενα κέρδη:

α) διενεργείται ανεξάρτητα αν η καταβολή των κερδών γίνεται σε μετρητά ή μετοχές,

β) ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις που θα πραγματοποιηθούν από την 1.1.2009 και μετά. Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

¹⁶ Με τις διατάξεις αυτές αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994).

Παρατηρούμε λοιπόν ότι, με την καταβολή του φόρου εισοδήματος στο όνομα της εταιρείας δεν επέρχεται πλέον πλήρης εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για το σύνολο των φορολογητέων κερδών της. Πέρα του φόρου που καταβάλλεται στο όνομα της εταιρείας, έχουμε και μία επιπλέον φορολόγηση με 10% επί των διανεμόμενων κερδών. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (Φ.Ε.Κ. 30/Α'). Όπως ορίζεται και στην υπ' αριθμόν 123/2003 οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό μας δίκαιο με το Ν. 3453/2006, «υφίσταται σχέση μητρικής θυγατρικής, όταν η μητρική συμμετέχει στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρείας μέχρι 31.12.2006 με ποσοστό 20%, από 1.1.2007 με ποσοστό 15% και από 1.1.2009 με ποσοστό 10%. Το ποσοστό αυτό πρέπει να το διατηρεί η μητρική εταιρεία για δύο τουλάχιστον συνεχή έτη».

1.4.3.2. Για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2010

❖ Σύμφωνα με τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν. 3842/2010

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 επιχειρήθηκε η αλλαγή του τρόπου φορολόγησης των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, οι διατάξεις αυτές προέβλεπαν το διαχωρισμό των κερδών σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα και τη ξεχωριστή φορολογική μεταχείριση αυτών. Ο τρόπος αυτός φορολόγησης προσιδεάζει με το σύστημα καταλογισμού του φόρου και είχε τυπική και μόνο ισχύ για το διάστημα από 23.4.2010 έως και 30.3.2011. Για την ιστορία, τα χαρακτηριστικά του είναι τα ακόλουθα (Κορομηλάς, 2011).

✓ Φορολογία αδιανεμήτων κερδών

Στα αδιανεμήτα κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 εφαρμόζεται ο αντίστοιχος φορολογικός συντελεστής για κάθε μία από τις διαχειριστικές περιόδους, όπως φαίνονται στον παρακάτω πίνακα

✓ Φορολογία διανεμομένων κερδών

Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή 40%.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

Τα παραπάνω συνοψίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Κέρδη διαχειριστικών περιόδων που αρχίζουν από		Αδιανεμήτα	Διανεμόμενα
	1.1.2010	24%	40%
	1.1.2011	23%	40%
	1.1.2012	22%	40%
	1.1.2013	21%	40%
	1.1.2014	20%	40%

Οι ανωτέρω διατάξεις καταργήθηκαν πριν καν εφαρμοστούν με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

❖ Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011

Οι διατάξεις για τη φορολόγηση των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που τέθηκαν με τον Ν. 3842/2010, όπως είδαμε, δεν εφαρμόστηκαν ποτέ αφού με το άρθρο 14 του Ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» καταργήθηκαν.

Ο Ν. 3943/2011 εισάγει ένα τελείως διαφορετικό τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων από αυτόν του Ν. 3842/2010. Έτσι, υιοθετείται το σύστημα διαφορισμού των εισοδημάτων (Κορομηλάς, 2011), σύμφωνα με το οποίο τα κέρδη των επιχειρήσεων υπόκεινται στο σύνολό τους σε εταιρικό φόρο, ενώ στη συνέχεια τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται επίσης ως ξεχωριστή κατηγορία εισοδήματος. Οι νέες διατάξεις έχουν ως εξής:

✓ Φορολογία συνόλου κερδών

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή 24% για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011.¹⁷

Για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2012 και επομένων ετών ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται σε 20%.

¹⁷ Παράγραφος 10 άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

Συνοπτικά, τα καθαρά φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων θα φορολογηθούν ως εξής:

Σύνολο φορολογητέων κερδών	
Εισοδήματα οικονομικού έτους 2011	Εισοδήματα οικονομικού έτους 2012
↓	↓
24%	21%

Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιρειών εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10, όπως αναλύθηκαν στην αντίστοιχη ενότητα.

✓ **Παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη**

Στα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν οι ημεδαπές Α.Ε. με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και οι Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμοί παρακρατείται φόρος με συντελεστή 21% για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 και 25% για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1^η Ιανουαρίου 2012 και μετά.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή. Επίσης, ισχύει και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Συνοπτικά, η παρακράτηση στα διανεμόμενα κέρδη γίνεται ως εξής:

Διανεμόμενα κέρδη	
Για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011	Για τα κέρδη που η διανομή τους εγκρίνεται από Γ.Σ. από την 1^η Ιανουαρίου 2012
↓	↓
21%	25%

Όταν δικαιούχος των μερισμάτων ή κερδών είναι φυσικό πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του συντελεστή παρακράτησης (21% ή 25% αντίστοιχα), με αυτή την παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπ' όπιν μερίσματα θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις και τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου θα επιστραφεί.

Όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι ημεδαπή Α.Ε. και προβαίνει σε διανομή κερδών τότε από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει (για τα διανεμόμενα κέρδη της), αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της για τα εισπραττόμενα από αυτή μερίσματα και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές της.

✓ **Μη παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη**

Δεν παρακρατείται φόρος όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή Α.Ε., εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της Α.Ε. επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.¹⁸

Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρεία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο τουλάχιστον συνεχή χρόνια με το κατώτερο ποσοστό που ορίζει η οδηγία 123/2003, δηλαδή 10% από την 1.1.2009 και μετά.¹⁹

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από τη γενική συνέλευση.

Για να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα, της οποίας είναι κάτοικος η μητρική εταιρεία, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά οι απαιτούμενες πιο πάνω προϋποθέσεις. Η προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής δεν απαιτείται όταν οι μετοχές της ημεδαπής Α.Ε. είναι ονομαστικές, καθ' όσον στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρείας και η διακύμανσή του προκύπτει από το μετοχολόγιο της εταιρείας.

¹⁸ Με το Ν. 2578/1998 ενσωματώθηκε στην εσωτερική μας νομοθεσία η οδηγία 90/435/Ε.Ο.Κ. (μητρικές – θυγατρικές). Σχετική και η υπ' αριθμόν 123/2003 οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το Ν. 3453/2006.

¹⁹ Η αλλοδαπή μητρική εταιρεία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που έχουν δηλώσει τα κράτη μέλη και περιλαμβάνονται στο παράρτημα Α1 του Ν. 2578/1998 (π.χ. οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται “aktiengesellschaft”, “gesellschaft mit beschränkter haftung”, κ.λπ., οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται “societe anonyme”, “societe en commandite par actions”, κ.λπ.), να υπόκειται σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο παράρτημα Β' φόρους και να θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος μέλος σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 9 του Ν. 2578/1998.

✓ **Παρακράτηση φόρου εισπραττομένων από φυσικό πρόσωπο μερισμάτων - κερδών από αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.**

Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% ή 21% (για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011), με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.

✓ **Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998**

Τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί παρακράτησης φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ή της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση, και όχι οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106.

✓ **Ισχύς των διατάξεων**

Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή για μερίσματα που αποκτώνται από την έναρξη ισχύος του Ν. 3943/2011, επομένως από 31.3.2011.

1.5. Κριτική των πρόσφατων μεταβολών στη φορολόγηση των νομικών προσώπων από το οικονομικό έτος 2010 και μετά.

Μετά την ανάλυση του τρόπου φορολόγησης των διαφόρων μορφών εταιρειών που προηγήθηκε, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει μία ανασκόπηση των αλλαγών που νομοθετήθηκαν σχετικά με τη φορολόγηση των καθαρών κερδών που νομικών προσώπων, ανεξάρτητα αν αυτές τέθηκαν σε εφαρμογή ή όχι, και αφορούν στα οικονομικά έτη 2010 - 2012. Σκοπός αυτής της ανάλυσης καθώς και της συγκριτικής παρουσίασης των αποτελεσμάτων που θα ακολουθήσει, είναι η εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την εξέλιξη της φορολογικής επιβάρυνσης των εταιρειών αλλά και τη μεταβλητότητα των σχετικών φορολογικών διατάξεων

Για το σκοπό αυτό θα χρησιμοποιηθεί ένα παράδειγμα φορολόγησης ενός νομικού προσώπου με καθαρά φορολογητέα κέρδη 100.000,00 ευρώ, κάνοντας διάκριση μεταξύ Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και λοιπών νομικών προσώπων λόγω των ιδιαιτεροτήτων που υπάρχουν στη φορολογική τους μεταχείριση. Για την ευκολία του παραδείγματος δεν γίνεται καμία κράτηση για τακτικό αποθεματικό, αλλά το υπόλοιπο κερδών που μένει σε κάθε περίπτωση, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, διανέμεται στο σύνολό του στους μετόχους - εταίρους.

1.5.1. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2009 (Οικονομικό έτος 2010) – Προϊσχύουσες διατάξεις

	A.E.	Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογητέα κέρδη	100.000,00	
Συντελεστής φορολογίας	25%	
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	25.000,00	
Υπόλοιπο προς διάθεση	75.000,00	
Διανεμόμενα κέρδη	75.000,00	
Συντελεστής αυτοτελούς φορολογίας διανεμόμενων κερδών	10%	-
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	7.500,00	-
Καθαρό ποσό σε μετόχους / εταίρους	67.500,00	75.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση εταιρείας και δικαιούχων των κερδών (α) + (β)	32.500,00	25.000,00
Ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης	32,50%	25%

- ♦ Οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.3697/2008 αφορούσαν τις Α.Ε. όπου με τη φορολόγηση του συνόλου των κερδών τους εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου αλλά όχι και των δικαιούχων οι οποίοι φορολογούνταν αυτοτελώς για αυτά τα εισοδήματα με συντελεστή 10%. Για τις Ε.Π.Ε. και τα λοιπά νομικά πρόσωπα με τη φορολόγηση του συνόλου των κερδών εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των δικαιούχων για τα κέρδη αυτά.

1.5.2. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2010 (Οικονομικό έτος 2011)

1.5.2.1. Σύμφωνα με τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν.3842/2010

	Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα	
Σύνολο φορολογητέων κερδών	100.000,00	
Αδιανεμήτα κέρδη / Διανεμόμενα κέρδη	0,00	100.000,00
Συντελεστής φορολογίας	24%	40%
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	0,00	40.000,00
Καθαρό ποσό σε μετόχους / εταίρους		60.000,00
Ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης	40%	

- ♦ Με τη φορολόγηση του συνόλου των κερδών (*αδιανέμητα πλέον διανεμόμενα*), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των δικαιούχων νομικών προσώπων ή άλλων εταιρειών (*Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.*).
- ♦ Για τα φυσικά πρόσωπα δικαιούχους προβλέπεται η περαιτέρω φορολόγηση των κερδών αυτών στην κλίμακα του άρθρου 9 και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος με συντελεστή 40% που καταβλήθηκε από την εταιρεία.

Η φορολόγηση των κερδών αδιανεμήτων και διανεμόμενων γίνεται σε επίπεδο εταιρείας (*εταιρικός φόρος*) με διαφορετικούς συντελεστές. Κατά τη ρητή διάταξη του νόμου στα διανεμόμενα αυτά κέρδη ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται ως φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας. Οι διατάξεις του Ν. 3842/2010 (ακόμη και αν τελικά δεν εφαρμόστηκαν ποτέ) ήταν ασαφείς ως προς την εφαρμογή τους και τον τρόπο χειρισμού του φόρου που επέβαλε στα διανεμόμενα κέρδη, δημιουργώντας σύγχυση στις επιχειρήσεις αλλά και τους ειδικούς που θα έπρεπε να τις εφαρμόσουν. Αυτή η ασάφεια πιθανότατα οδήγησε και τους συντάκτες της ετήσιας έκθεσης «Taxation Trends in the European Union 2010»²⁰ να χαρακτηρίσουν το φόρο αυτό ως «παρακρατούμενο φόρο που πιστώνεται έναντι της τελικής φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων» και να τον παρομοιάσουν με τον παρακρατούμενο φόρο στα εισοδήματα από τόκους.

Οι ανωτέρω διατάξεις, όπως έχει ήδη αναφερθεί δεν εφαρμόστηκαν ποτέ και αντικαταστάθηκαν με το Ν.3943/2011, χωρίς να απαιτηθεί η επίλυση όλων των προβλημάτων που δημιουργούσαν αναφορικά με το θέμα της διάθεσης των κερδών αλλά και την παράλληλη τήρηση των προβλεπόμενων από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τους περί Α.Ε. και Ε.Π.Ε. νόμους (Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 αντίστοιχα). Βέβαια αν και απλούστερες στην εφαρμογή τους, οι νέες διατάξεις δεν μείωσαν τη συνολική φορολογική επιβάρυνση (επιχείρησης και δικαιούχων των διανεμομένων κερδών), όπως θα δούμε και στο συγκριτικό παράδειγμα που ακολουθεί, μείωσαν όμως την ταμειακή επιβάρυνση της επιχείρησης στο θέμα της προκαταβολής του φόρου (80%) έναντι των κερδών της επόμενης χρήσης, η οποία με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 υπολογιζόταν σε αυξημένη βάση αποτελούμενη από το σύνολο του φόρου των αδιανεμήτων και διανεμόμενων κερδών.

1.5.2.2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011

²⁰ Η έκθεση «Taxation Trends in the European Union 2010» εκδίδεται από τη Eurostat σε συνεργασία τη Γενική διεύθυνση για τη Φορολογία και την Τελωνειακή Ένωση (Directorate-General for Taxation and the Customs Union) και είναι διαθέσιμη στην ιστοσελίδα http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/en_GB/-/EUR/ViewPublication-Start?PublicationKey=KSDU10001&CatalogCategoryID=ZKwKABstwQgAAAEjcoUY4e5K (σελ.203)

	Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογητέα κέρδη	100.000,00
Συντελεστής φορολογίας	24%
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	24.000,00
Υπόλοιπο προς διάθεση	76.000,00
Διανεμόμενα κέρδη	76.000,00
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	21%
Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	15.960,00
Καθαρό ποσό σε μετόχους / εταίρους	60.040,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση εταιρείας και δικαιούχων των κερδών (α) + (β)	39.960,00
Ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης	39,96%

- ♦ Με τη φορολόγηση του συνόλου των κερδών με συντελεστή 24% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου για τα κέρδη αυτά.
- ♦ Στα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται φόρος με συντελεστή 21%. Αν οι δικαιούχοι των κερδών είναι νομικά πρόσωπα επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τα φυσικά πρόσωπα δικαιούχους προβλέπεται η περαιτέρω φορολόγηση των κερδών αυτών στην κλίμακα του άρθρου 9 και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος με συντελεστή 21% που παρακρατήθηκε από την εταιρεία. Για τους έχοντες χαμηλά εισοδήματα προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής του παρακρατούμενου φόρου, ενώ για τα μεγαλύτερα εισοδήματα ουσιαστικά θα εξαντλείται η φορολογία αφού τα κέρδη αυτά θα έχουν φορολογηθεί με συντελεστή 24% σε επίπεδο νομικού προσώπου και με συντελεστή 21% σε επίπεδο παρακράτησης φόρου διανεμομένων.
- ♦ Αν δικαιούχοι των κερδών είναι νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζεται η οδηγία 123/2003 η οποία προβλέπει ότι οι ημεδαπές εταιρείες δεν θα προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές.

1.5.3. Διαχειριστική περίοδος 1.1/31.12.2011 (Οικονομικό έτος 2012) - σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011

	Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα
Φορολογητέα κέρδη	100.000,00
Συντελεστής φορολογίας	20%
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	20.000,00
Υπόλοιπο προς διάθεση	80.000,00
Διανεμόμενα κέρδη	80.000,00
Συντελεστής παρακράτησης φόρου διανεμόμενων κερδών	25%
Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	20.000,00
Καθαρό ποσό σε μετόχους / εταίρους	60.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση εταιρείας και δικαιούχων των κερδών (α) + (β)	40.000,00
Ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης	40%

- ♦ Και στην περίπτωση αυτή ισχύουν κατ' αναλογία όσα αναφέρθηκαν για τη προηγούμενη διαχειριστική περίοδο αλλά με ποσοστά φορολόγησης 20% στο σύνολο των φορολογητέων κερδών και 25% ως παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη.

1.5.4. Συγκριτικός πίνακας φορολόγησης καθαρών κερδών νομικών προσώπων

Στον πίνακα που ακολουθεί συνοψίζονται όλα όσα αναλύθηκαν παραπάνω αναφορικά με τη φορολόγηση των κερδών των νομικών προσώπων κατά τα τελευταία τρία έτη (χρήσεις 2009-2011).²¹

²¹ Επισημαίνεται ότι κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της παρούσας έχει ήδη ξεκινήσει ο διάλογος του Υπουργείου Οικονομικών με τους κοινωνικούς εταίρους και τους επιστημονικούς φορείς της χώρας για το νέο Εθνικό Φορολογικό Σύστημα.

	Χρήση 2009		Χρήση 2010		Χρήση 2011
			Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. νομικά πρόσωπα		
	Α.Ε.	Ε.Π.Ε.	Καταργούμενες διατάξεις Ν.3842/2010	Νέες διατάξεις Ν.3943/2011	Νέες διατάξεις Ν.3943/2011
Συντελεστής φορολογίας	25% στο σύνολο	25% στο σύνολο	24% αδιανέμητα 40% διανεμόμενα	24% στο σύνολο	20% στο σύνολο
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών (α)	25.000,00	25.000,00	40.000,00	24.000,00	20.000,00
Συντελεστής διανεμόμενων κερδών	10% στα διανεμόμενα (αυτοτελής)			21% στα διανεμόμενα (παρακρ/νος)	25% στα διανεμόμενα (παρακρ/νος)
Φόρος διανεμόμενων κερδών (β)	7.500,00			15.960,00	20.000,00
Συνολική φορολογική επιβάρυνση	32.500,00	25.000,00	40.000,00	39.960,00	40.000,00
Ποσοστό φορολογικής επιβάρυνσης	32,5%	25%	40%	39,96%	40%
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	20.000,00	20.000,00	32.000,00	19.200,00	16.000,00

Στον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε τα εξής:

✓ Η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων έχει αυξηθεί σημαντικά για τις χρήσεις 2010 και 2011, δεδομένου ότι διανέμεται το σύνολο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη του φόρου εισοδήματος. Έτσι ενώ σε επίπεδο ονομαστικών συντελεστών φορολόγησης των εταιρικών κερδών έχουμε μείωση, στην πραγματικότητα η τελική επιβάρυνση αυξάνεται.

Αυτό βέβαια θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κίνητρο για κράτηση κερδών από τις επιχειρήσεις και επανεπένδυσή τους. Εδώ όμως θα πρέπει να αναφερθεί ότι απώτερος σκοπός του επενδυτή δεν είναι μόνο η πραγματοποίηση του κέρδους αλλά και η ανάληψή του. Αν η ανάληψη των κερδών καταστεί απαγορευτική φορολογικά, τότε το επενδυτικό ενδιαφέρον μπορεί να στραφεί σε άλλες αγορές πιο ευνοϊκές.

Δεν μπορούμε ωστόσο να παραβλέψουμε το γεγονός ότι οι διατάξεις που τέθηκαν με τον νέο νόμο (Ν.3943/2011) για τη φορολόγηση των νομικών προσώπων είναι πιο ευνοϊκές από αυτές που αντικατέστησαν, αφού ο φόρος επί των διανεμόμενων κερδών είναι πλέον παρακρατούμενος, με αποτέλεσμα να λύνονται σημαντικά προβλήματα αναφορικά με την εφαρμογή των συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας αλλά και την εφαρμογή της οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (123/2003) με την οποία ορίζεται η μη παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες προς εταιρείες άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές. Θα ήταν χρήσιμο να σημειωθεί επίσης ότι ο φόρος 40% επί των διανεμόμενων κερδών του Ν.3842/2010 ως επιβαλλόμενος επ' ονόματι του νομικού προσώπου είχε σαν συνέπεια, πέρα από την αυξημένη συνολική επιβάρυνση και τα πρακτικά προβλήματα εφαρμογής, την αύξηση και της προκαταβολής γεγονός που μεγάλωνε ακόμη περισσότερο τα προβλήματα ρευστότητας που ήδη αντιμετωπίζουν οι περισσότερες επιχειρήσεις.

✓ Ένα άλλο θέμα που προκύπτει με τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών είναι ότι επιβάλλεται και σε κάθε διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση ήδη φορολογημένων κερδών. Τέτοιου είδους διατάξεις παγιδεύουν τις επιχειρήσεις σε ένα κλίμα συνεχούς αβεβαιότητας ως προς την τελική συνολική φορολογική επιβάρυνση των κερδών τους καθώς και σε αδυναμία ταμειακού προγραμματισμού και εκτέλεσης των μεσομακροπρόθεσμων επιχειρηματικών σχεδίων, παράγοντες που επιδρούν αρνητικά στην πραγματοποίηση επενδύσεων στη χώρα μας.

Σε ένα περιβάλλον έντονου φορολογικού ανταγωνισμού, όπου ο αγώνας για τη συνεχή μείωση των φορολογικών συντελεστών, ως κίνητρο πραγματοποίησης επενδύσεων, ολοένα και εντείνεται μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και όχι μόνο, είναι απαραίτητη η υιοθέτηση πολιτικών προσέλκυσης κεφαλαίων και όχι απόθησής τους.

1.6. Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα

Στον πίνακα που ακολουθεί φαίνεται η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα μεταξύ των ετών 2000 έως 2009 ως ποσοστό του Α.Ε.Π., σύμφωνα με στοιχεία της Eurostat, όπως δημοσιεύονται στην έκθεσή της Taxation Trends in European Union 2011.

Πίνακας 1: Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα (% Α.Ε.Π.)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Έμμεσοι φόροι	14,2	13,8	13,3	12,4	12,0	12,0	12,6	12,8	12,5	11,5
Φ.Π.Α.	7,2	7,5	7,6	7,0	6,8	6,9	7,1	7,3	7,2	6,4
Ειδικοί φόροι κατανάλ.	3,1	3,1	2,9	2,8	2,6	2,6	2,5	2,5	2,3	2,6
Λοιποί φόροι κατανάλ. (συμπερ.εισαγ.φόρων)	3,3	2,7	2,4	2,3	2,2	2,2	2,7	2,6	2,6	2,1
Λοιποί φόροι συναλλ.	0,6	0,5	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5
Άμεσοι φόροι	10,0	8,8	8,8	8,0	8,2	8,7	8,2	8,2	8,2	8,5
Φόρος εισοδήματος										
Φυσικών προσώπων	5,0	4,5	4,5	4,3	4,4	4,6	4,7	4,9	4,9	5,1
Νομικών προσώπων	4,1	3,4	3,4	2,9	3,0	3,3	2,7	2,5	2,5	2,4
Λοιποί φόροι	0,8	1,0	0,9	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9
Ασφαλιστικές εισφορές	10,5	10,6	11,6	11,7	11,2	11,2	10,6	11,1	11,0	10,4
Εργοδοτών	4,9	4,9	5,5	5,4	5,1	5,1	4,8	5,1	5,2	4,7
Εργαζομένων	4,1	4,2	4,5	4,7	4,4	4,5	4,1	4,2	4,2	3,8
Αυτοαπασχολούμενων	1,5	1,5	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,8	1,7	1,8
Σύνολο	34,6	33,2	33,7	32,1	31,3	31,9	31,5	32,1	31,7	30,3
Μ.Ο. EU-27	37,0	36,4	36,1	36,2	36,2	36,6	36,7	37,2	36,7	35,8
Μ.Ο. ΕΑ-17	37,3	37,0	36,9	36,8	36,6	37,0	37,1	37,4	37,0	36,5

Πηγή: Taxation Trends in European Union, 2011

Η εξέλιξη των εσόδων, κατά την εξεταζόμενη περίοδο, δείχνει τα εξής:

- ✓ Τα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά την εξεταζόμενη περίοδο μειώνονται σταθερά ως ποσοστό του Α.Ε.Π. έως και το 2005. Τα έτη 2006 και 2007 παρουσιάζεται μία αύξηση ενώ το 2009 έχουμε σημαντική μείωση σε σχέση με το 2008 (1% του Α.Ε.Π.)
- ✓ Τα έσοδα από άμεσους φόρους μετά τη σημαντική πτώση που παρουσίασαν το 2001 ακολουθούν μία σχετικά σταθερή πορεία (με εξαίρεση το 2005), ενώ το 2009 αυξήθηκαν κατά 0,3% του Α.Ε.Π.
- ✓ Οι ασφαλιστικές εισφορές παρουσιάζουν μία μικτή τάση μικρών αυξομειώσεων διαχρονικά, ενώ κατά το 2009 έχουμε μία μείωση της τάξης του 0,6% του Α.Ε.Π.
- ✓ Τέλος, το σύνολο φορολογικών εσόδων (άθροισμα άμεσων, έμμεσων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών) βαίνει σταθερά μειούμενο κατά την εξεταζόμενη περίοδο (με εξαίρεση το 2002, 2005 και 2007 όπου παρουσιάζεται μικρή αύξηση) φτάνοντας το 2009 στο 30,3% του Α.Ε.Π., σημειώνοντας σημαντική μείωση κατά 1,4% του Α.Ε.Π. σε σχέση με το 2008. Η μείωση αυτή δεν προέρχεται μόνο από μειώσεις φόρων αλλά και από τη μείωση του Α.Ε.Π. που παρατηρείται τα τελευταία έτη λόγω της ύφεσης.

Από τα παραπάνω, συμπεραίνουμε ότι υπάρχει μία σταθερά σημαντική εξάρτηση των εισπραττόμενων εσόδων από την έμμεση φορολογία, η οποία για το 2009 αντιστοιχεί

στο 37,9% των συνολικών εσόδων, ενώ αν εξαιρέσουμε τις ασφαλιστικές εισφορές αποτελεί το 57,5% των συνολικών (από άμεσους και έμμεσους φόρους) εσόδων.

Ανάλογα είναι τα συμπεράσματα που προκύπτουν και από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην «Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του απολογισμού και ισολογισμού του κράτους για το έτος 2009», με κάποιες μικρές διαφορές σε σχέση με τα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Eurostat, που όμως δεν επηρεάζουν την ουσία των συμπερασμάτων. Στον πίνακα που ακολουθεί, παρουσιάζεται η σχέση έμμεσων-άμεσων φόρων κατά τα έτη 2003 ως 2010. Βλέπουμε ότι ενώ το 2009 η συμμετοχή των άμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων αυξήθηκε σημαντικά η σχέση αυτή εκτιμάται ότι μεταβάλλεται και πάλι το 2010, γεγονός που οφείλεται στη σημαντική αύξηση έμμεσων φόρων το 2010, όπως οι συντελεστές Φ.Π.Α., οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καυσίμων, καπνών κ.λπ.

Πίνακας 2: Σύνθεση των φορολογικών εσόδων ανά κατηγορία φόρων

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010*
Έμμεσοι φόροι	58,3	58,3	56,4	58,4	59,0	59,2	56,9	60,6
Άμεσοι φόροι	41,7	41,7	43,6	41,6	41,0	40,8	43,1	39,4
Σχέση έμμεσων/άμεσων φόρων	1,40	1,40	1,29	1,41	1,45	1,44	1,32	1,54

Πηγή: Απολογισμός του κράτους 2009, Έκθεση Ελεγκτικού Συνεδρίου

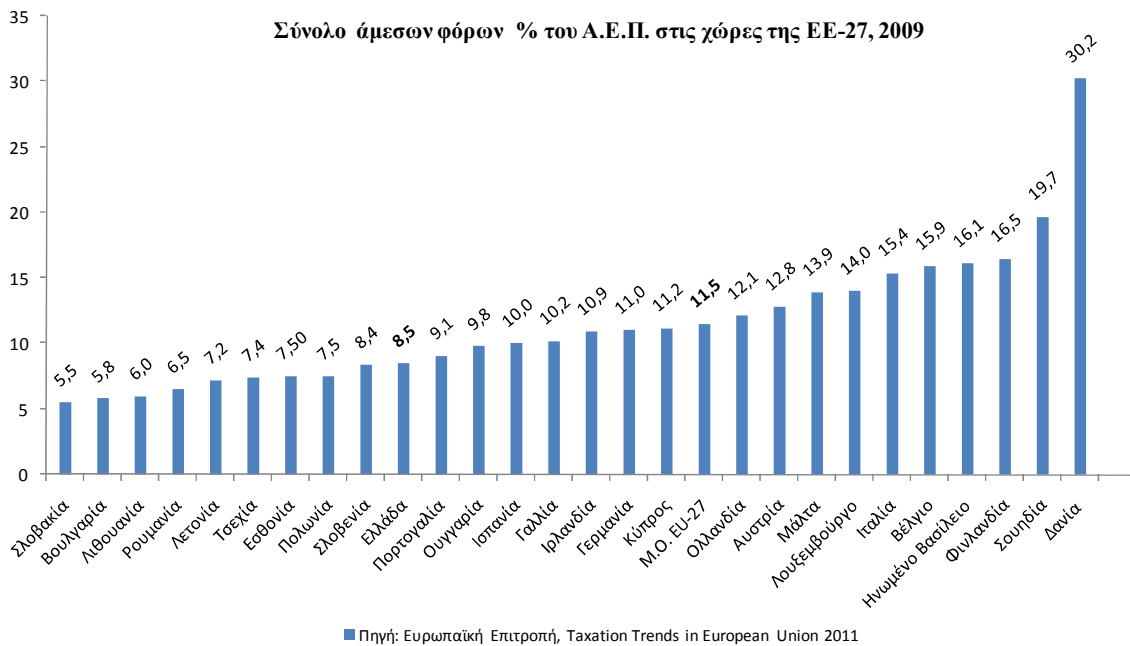
* Εκτιμήσεις

1.7. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ε.Ε.

1.7.1. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EU-27)

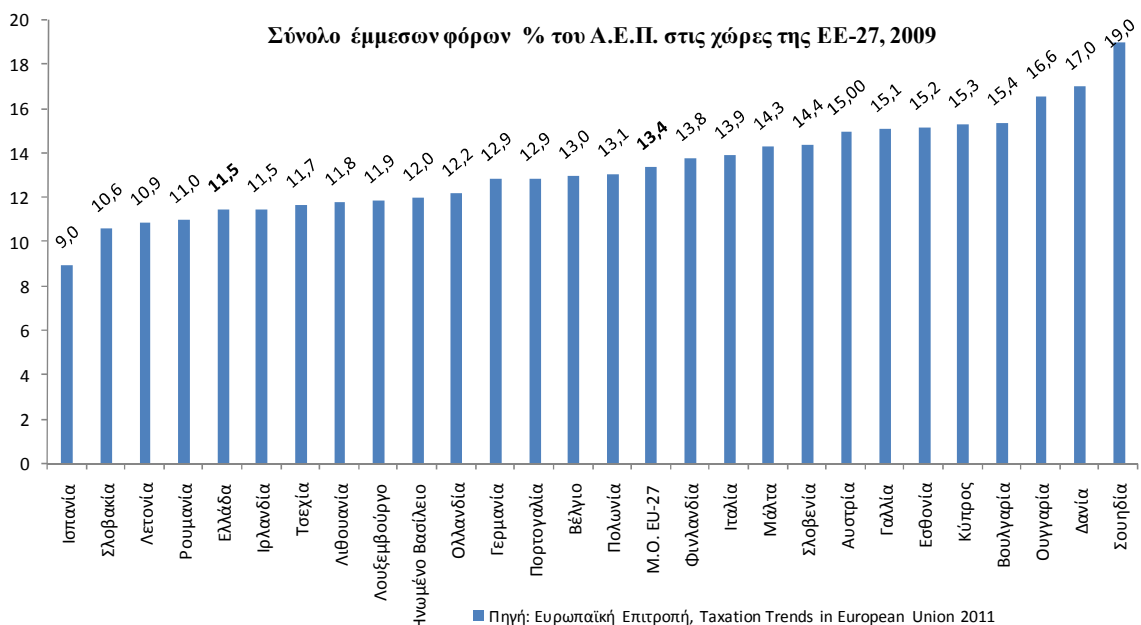
Όπως είδαμε και παραπάνω, τα έσοδα από την άμεση φορολογία στη χώρα μας είναι, διαχρονικά, σημαντικά χαμηλότερα σε σχέση με τους έμμεσους φόρους και η σχέση αυτή επιδεινώνεται το 2010 λόγω των σημαντικών αυξήσεων σε συντελεστές Φ.Π.Α. και άλλους φόρους κατανάλωσης. Αλλά και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα έσοδα από άμεσους φόρους στην Ελλάδα (8,5% του Α.Ε.Π.) είναι σημαντικά χαμηλότερα από το μέσο όρο των 27 χωρών μελών της, (11,5% του Α.Ε.Π.).

Διάγραμμα 1: Άμεσοι φόροι στις χώρες της EU-27, 2009



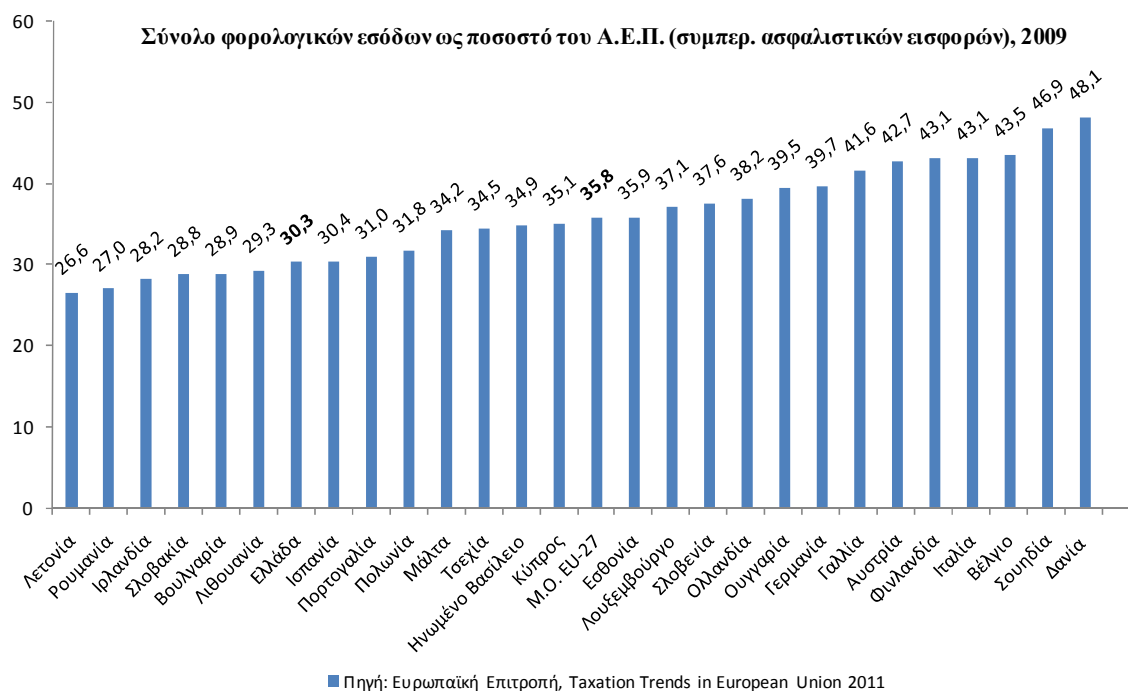
Τα έσοδα από έμμεσους φόρους, ανέρχονται το 2009 στο 11,5% του Α.Ε.Π. στην Ελλάδα κατέχοντας την πέμπτη χαμηλότερη θέση μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 27 (διάγραμμα 2), παρά την ύπαρξη σημαντικών επιβαρύνσεων όπως π.χ. φόροι υπέρ τρίτων, αυξημένοι φόροι κατανάλωσης κ.λπ., γεγονός που πιθανόν θα μπορούσε να αποδοθεί στο χαμηλό ποσοστό είσπραξης φόρων αλλά και στην αυξημένη φοροδιαφυγή.

Διάγραμμα 2: Έμμεσοι φόροι στις χώρες της Ε.Ε.-27, 2009



Τέλος, εξετάζοντας τη συνολική φορολογική επιβάρυνση, η οποία αποτελείται από το σύνολο άμεσων, έμμεσων φόρων και εσόδων από ασφαλιστικές εισφορές²², η σχετική θέση της Ελλάδας μεταξύ των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν αλλάζει. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα ανέρχονται στο 30,3% του Α.Ε.Π., αρκετά χαμηλότερα από το μέσο όρο των 27 χωρών που είναι 35,8%.

Διάγραμμα 3: Συνολικά φορολογικά έσοδα στις χώρες της EU-27 συμπερ. ασφαλιστικών εισφορών (ως % Α.Ε.Π.), 2009



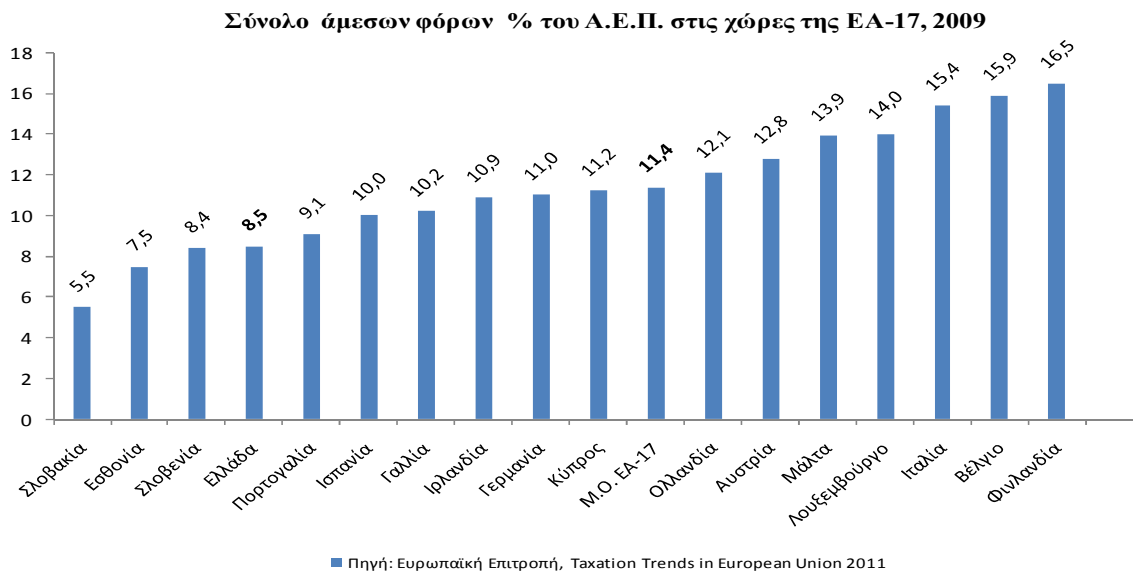
Βέβαια, τα παραπάνω στοιχεία θα πρέπει να χρησιμοποιούνται με προσοχή κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τη συνολική φορολογική επιβάρυνση στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λόγω των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων που εφαρμόζονται σε κάθε χώρα. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση της Δανίας η οποία έχει τη μεγαλύτερη επιβάρυνση άμεσων και έμμεσων φόρων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. και παράλληλα τα χαμηλότερα έσοδα από ασφαλιστικές εισφορές, αλλά αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης στη Δανία χρηματοδοτείται από τη γενική φορολογία, γεγονός που δικαιολογεί απόλυτα την υψηλή φορολογική επιβάρυνση.

²² Οι ασφαλιστικές εισφορές ορίζονται ως το άθροισμα των υποχρεωτικών εισφορών, ανεξάρτητα αν αυτές επιβαρύνουν ή/και καταβάλλονται από τον εργαζόμενο, εργοδότη ή τον αυτοαπασχολούμενο επαγγελματία.

1.7.2. Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης (ΕΑ-17)

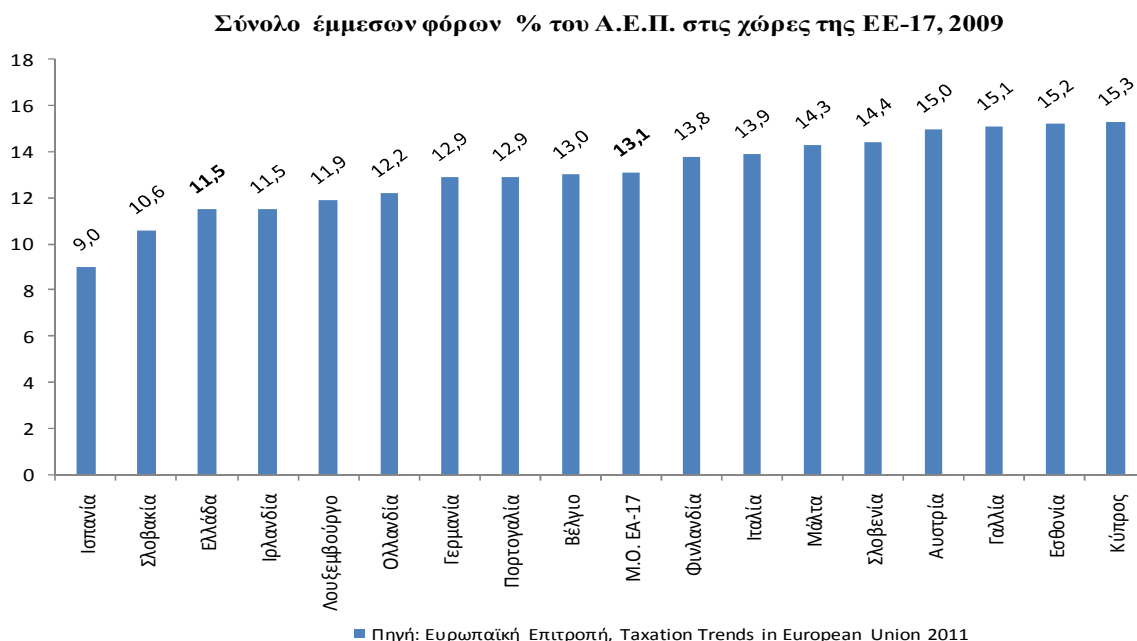
Στο χώρο της ευρωζώνης, η Ελλάδα κατέχει ακόμη πιο χαμηλή θέση όσον αφορά τα έσοδα από άμεσους φόρους ως ποσοστό του Α.Ε.Π. Όπως φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα, βρίσκεται στην τέταρτη χαμηλότερη θέση μεταξύ των 17 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διάγραμμα 4: Άμεσοι φόροι στις χώρες της Ευρωζώνης, 2009



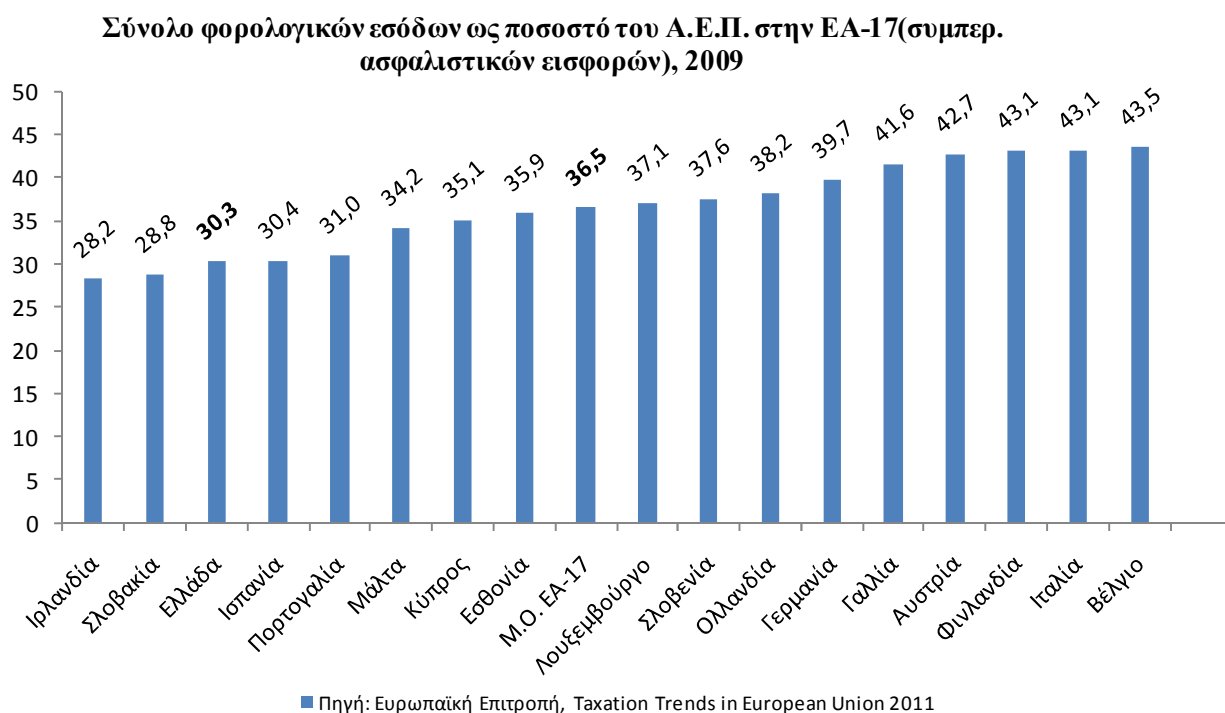
Ανάλογη είναι η θέση της αναφορικά με τα έσοδα από την έμμεση φορολογία, τα οποία ανέρχονται στο 11,5%, (στο ίδιο επίπεδο με την Ιρλανδία και μετά την Ισπανία και την Σλοβακία) έναντι 13,1% που είναι ο μέσος όρος των 17 χωρών της Ευρωζώνης.

Διάγραμμα 5: Έμμεσοι φόροι στις χώρες της Ευρωζώνης, 2009



Η χαμηλή φορολογική επιβάρυνση έναντι των λοιπών χωρών μελών της Ευρωζώνης διατηρείται όσον αφορά και το σύνολο των φορολογικών εσόδων συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών εισφορών, καταλαμβάνοντας και πάλι την τρίτη χαμηλότερη θέση, μετά την Ιρλανδία και τη Σλοβακία. Συγκεκριμένα, το σύνολο των φορολογικών εσόδων ανέρχεται στο 30,3% του Α.Ε.Π. έναντι του μέσου όρου των χωρών της Ευρωζώνης που είναι 36,5%.

Διάγραμμα 6: Συνολικά φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ευρωζώνης συμπερ. ασφαλιστικών εισφορών (ως % Α.Ε.Π.), 2009



1.8. Η φορολόγηση των εταιρικών κερδών των επιχειρήσεων στην Ε.Ε.

1.8.1. Διαχρονική εξέλιξη συντελεστών φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ε.Ε.

Στον πίνακα 3 περιλαμβάνονται οι βασικοί συντελεστές φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων και κάποιων προσαυξήσεων που οφείλονται στην ύπαρξη τοπικών φόρων. Δεν λαμβάνονται υπόψη μειωμένοι συντελεστές που επιβάλλονται σε περιπτώσεις χαμηλών κερδών ή ειδικοί, συνήθως ευνοϊκότεροι, συντελεστές που εφαρμόζονται σε ορισμένες χώρες υπό προϋποθέσεις, όπως σε περίπτωση χρηματοδότησης επενδύσεων με αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

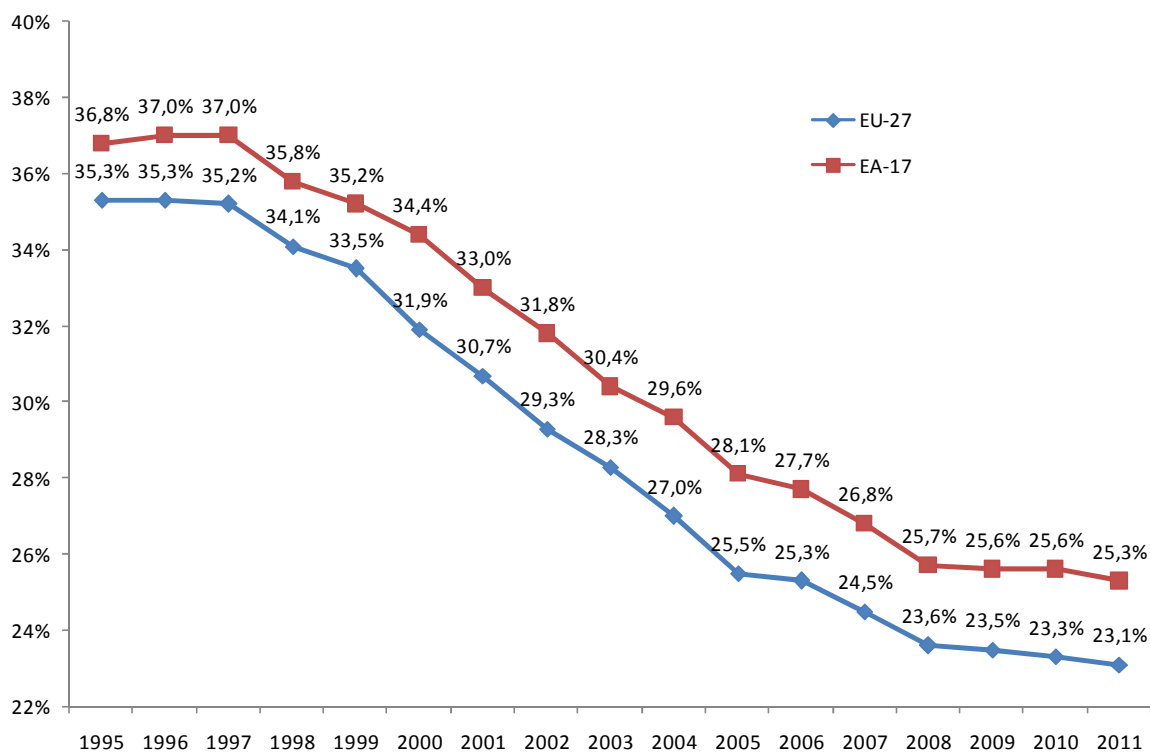
Πίνακας 3 Μέγιστοι συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών, 2000 – 2011

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Μεταβολή 2000 - 2010
Βέλγιο	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	-6.2
Βουλγαρία	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-22.5
Τσεχία	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	26.0	19.0	19.0	-12.0
Δανία	32.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	-7.0
Γερμανία	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	29.8	29.8	29.8	29.8	-21.8
Εσθονία	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	21.0	21.0	26.0	21.0	21.0	21.0	21.0	-5.0
Ιρλανδία	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	-11.5
Ελλάδα	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	25.0	25.0	24.0	20.0	-20.0
Ισπανία	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	-5.0
Γαλλία	37.8	36.74	34	34	34	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	-3.4
Ιταλία	41.3	40.3	40.3	37.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	-9.9
Κύπρος	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-19.0
Λετονία	25.0	25.0	25.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-10.0
Λιθουανία	24.0	14.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-9.0	20.0	15.0	29.0	15.0	15.0	-9.0
Λουξεμβούργο	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	-8.7
Ουγγαρία	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	1.0
Μάλτα	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	0.0
Ολλανδία	35.0	35.0	25.5	25.5	25.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	-10
Αυστρία	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	-9.0
Πολωνία	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	-11.0
Πορτογαλία	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.5	29.5	-6.2
Ρουμανία	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	-9.0
Σλοβενία	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	20	25.0	21.0	20.0	20.0	-5.0
Σλοβακία	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	-10.0
Φινλανδία	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	-3.0
Σουηδία	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	-1.7
Ηνωμ.Βασίλειο	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	27.0	-3.0
M.O. EU-27	31.9	30.7	29.3	28.3	27.0	25.5	25.3	24.5	23.6	23.5	23.3	23.1	-8.8
M.O. EA-17	34.4	33.0	31.8	30.4	29.6	28.1	27,7	26.8	25.7	25.6	25.6	25.3	-9.0

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Taxation Trends in European Union 2011

Είναι προφανές ότι υπάρχει μία συνεχής τάση μείωσης των συντελεστών φορολόγησης των εταιρικών κερδών στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (με μόνη εξαίρεση τη Μάλτα). Ο μέσος όρος των εφαρμοζόμενων συντελεστών στις 27 χώρες μέλη (EU-27) μειώθηκε από 35,3% το 1995 (και 31,9% το 2000) σε 23,1% το 2011, σημαντικά μικρότερος από το μέσο όρο των 17 χωρών της Ευρωζώνης (EA-17), ο οποίος κυμαίνεται σε 25,3%, λόγω της συμμετοχής των νέων χωρών, οι οποίες κατά κανόνα έχουν χαμηλότερη φορολογία (Διάγραμμα 7).

Διάγραμμα 7: Εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών εταιρικών κερδών 1995-2011 στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EU-27) και της Ευρωζώνης (EA-17)



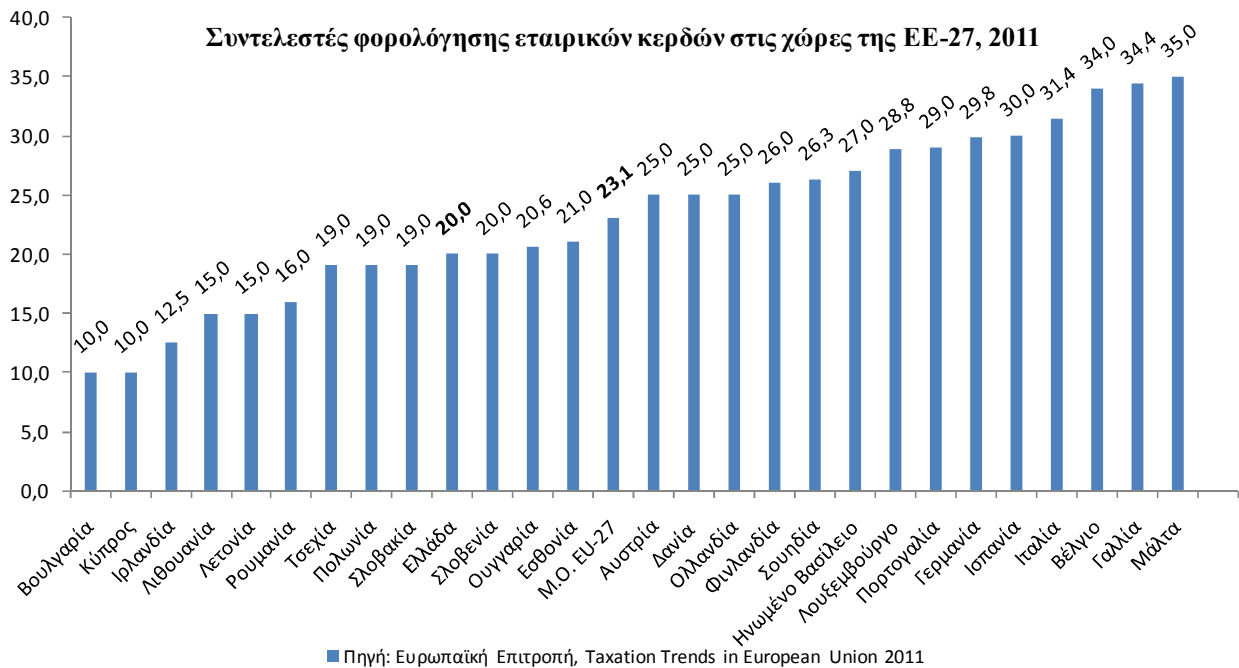
Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Taxation Trends in European Union 2011

1.8.2. Συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ε.Ε.

❖ Στις χώρες της Ε.Ε.

Παρά τη πτωτική αυτή τάση των συντελεστών φορολόγησης των εταιρικών κερδών, υπάρχει ακόμη σημαντική διαφοροποίηση των συντελεστών μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στο διάγραμμα που ακολουθεί παρατηρούμε ότι αυτοί κυμαίνονται μεταξύ του 10%, που ισχύει στη Βουλγαρία και την Κύπρο και του 35% που εφαρμόζεται στη Μάλτα. Η Ελλάδα με βασικό φορολογικό συντελεστή 20% που εφαρμόζεται στο σύνολο των καθαρών κερδών των εταιρειών (Α.Ε., Ε.Π.Ε.), βρίσκεται κάτω του μέσου όρου των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ανέρχεται σε 23,1%.

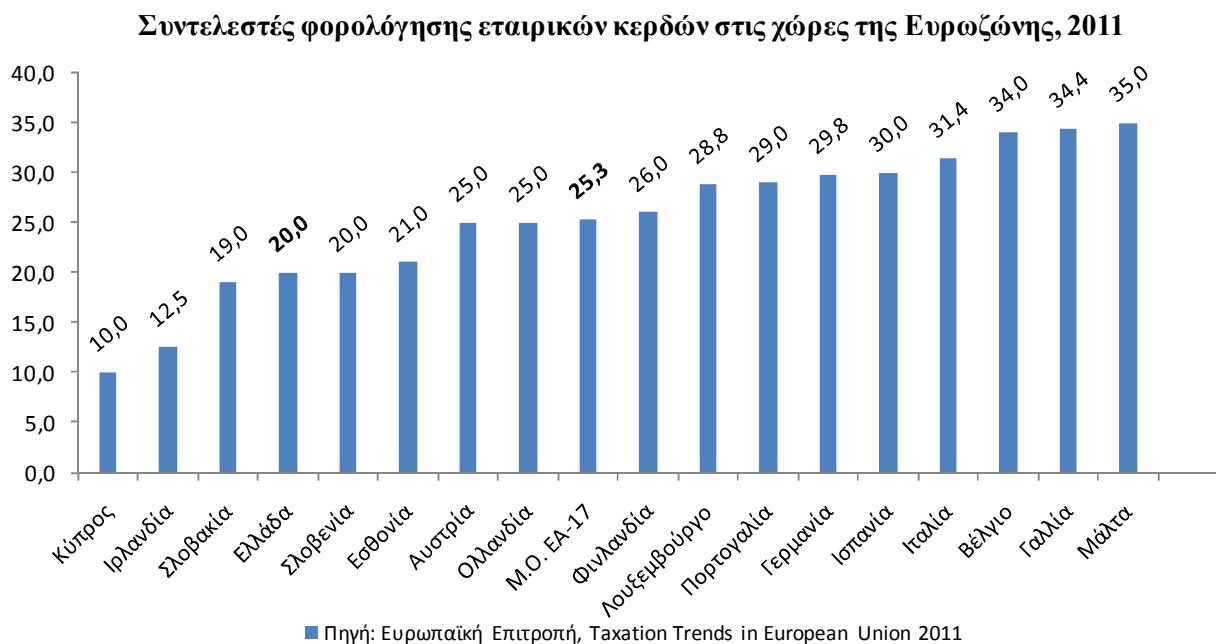
Διάγραμμα 8: Συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών (ΕΕ-27), 2011



❖ Στις χώρες της Ευρωζώνης

Μεταξύ των χωρών μελών της Ευρωζώνης, όπου η διαφορά μεταξύ του ελάχιστου και μέγιστου φορολογικού συντελεστή είναι εξίσου μεγάλη με αυτή που ισχύει στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ελλάδα εξακολουθεί να έχει έναν από τους χαμηλότερους συντελεστές, που υπολείπεται σημαντικά από το μέσο όρο της Ευρωζώνης, 25,3%.

Διάγραμμα 9: Μέγιστοι συντελεστές φορολόγησης εταιρικών κερδών, 2011



Στο σημείο αυτό, είναι απαραίτητο να τονιστεί το γεγονός ότι οι παραπάνω φορολογικοί συντελεστές, δεν λαμβάνουν υπόψη τον τρόπο φορολογίας των διανεμόμενων κερδών σε επίπεδο φυσικού προσώπου, αλλά ούτε και τη φορολογική βάση στην οποία αυτοί εφαρμόζονται και επομένως δεν αντανακλούν τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των κερδών των επιχειρήσεων.

1.9. Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύθηκε ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ανάλογα με τον τύπο της εταιρείας. Μέσα από την παράθεση των φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ισχύουν επί του παρόντος, αλλά και κάνοντας αναφορά σε προϊσχύουσες διατάξεις όπου αυτό κρινόταν απαραίτητο, διαπιστώθηκε η έλλειψη σταθερότητας του φορολογικού συστήματος ως προς τον τρόπο φορολόγησης των εισοδημάτων, τόσο των εταιρικών κερδών όσο και του προσωπικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Είναι γεγονός ότι, οι φορολογικές διατάξεις μεταβάλλονται συχνά, ακόμη και πριν εφαρμοστούν, όπως για παράδειγμα συνέβη με τη φορολόγηση των μερισμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010 και αυτό είναι ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα που καλείται να αντιμετωπίσει η επιχειρηματική κοινότητα στη χώρα μας.

Αναφορικά με την φορολόγηση των κερδών των νομικών προσώπων²³, είδαμε ότι παρόλο που οι ονομαστικοί φορολογικοί συντελεστές που επιβάλλονται στα καθαρά κέρδη μειώθηκαν, η συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, συνυπολογίζοντας και τη φορολόγηση των διανεμόμενων μερισμάτων, τα τελευταία δύο έτη αυξήθηκε. Ο φορολογικός συντελεστής 20% που εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.), για τη διαχειριστική περίοδο 2011 βρίσκεται κάτω του μέσου όρου των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ανέρχεται σε 23,1% αλλά και του μέσου όρου της Ευρωζώνης, 25,3%.

Συγκρίνοντας τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα σε σχέση με αυτά των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ευρωζώνης, παρατηρείται ότι το σύνολο των φορολογικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών εισφορών) στην Ελλάδα, ανέρχονται στο 30,3% του Α.Ε.Π. για το 2009, αρκετά χαμηλότερα από το μέσο όρο των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 35,8%, και ακόμη χαμηλότερα από το μέσο όρο των 17 χωρών της Ευρωζώνης που είναι 36,5%. Ουσιαστικά, η σχετική θέση της Ελλάδας ως προς τα φορολογικά έσοδα συγκρινόμενη είτε με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε με τις χώρες της Ευρωζώνης είναι η ίδια. Το χαμηλό αυτό επίπεδο των φορολογικών εσόδων είναι πιθανό να οφείλεται στην ανεπαρκή λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αλλά και στα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής.

²³ Όπως προκύπτει από τον συγκριτικό πίνακα φορολόγησης των καθαρών κερδών νομικών προσώπων της παραγράφου 1.5.4.

Επιπλέον, όσον αφορά στη συμμετοχή των άμεσων φόρων στα συνολικά έσοδα, η Ελλάδα κατατάσσεται στις οικονομίες χαμηλής φορολογικής επιβάρυνσης στην Ευρώπη, αφού αυτοί αποτελούν το 28% των συνολικών της εσόδων, έναντι του μέσου όρου τόσο της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και της Ευρωζώνης (31,1% και 31% αντίστοιχα).

Τέλος, εξετάζοντας τη διάρθρωση των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα παρατηρείται ότι στη χώρα μας υπάρχει διαχρονικά σημαντική εξάρτηση των φορολογικών εσόδων από την έμμεση φορολογία, η οποία το 2009 αποτελεί το 57,5% των εσόδων από άμεσους και έμμεσους φόρους και αντιστοιχεί στο 37,9% των συνολικών εσόδων συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών εισφορών.

Αυτή η αναλογία άμεσων - έμμεσων φόρων αναδεικνύει τον άδικο χαρακτήρα του φορολογικού μας συστήματος, αφού οι άμεσοι φόροι είναι κατά κανόνα πιο προοδευτικοί και κατά συνέπεια πιο δίκαιοι ως προς την κατανομή των φορολογικών βαρών σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους οι οποίοι επιβαρύνουν με τον ίδιο τρόπο το φορολογούμενο ανεξαρτήτως του ύψους του εισοδήματός του. Είναι γενικά αποδεκτό από την πλειοψηφία των θεωρητικών της Δημόσιας Οικονομικής ότι η χρήση του εισοδήματος ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης είναι δικαιότερη, θεωρούμενο ως βασικός δείκτης οικονομικής ευημερίας και επομένως ως πιο κατάλληλος δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, χωρίς βέβαια να υποτιμάται και η χρήση άλλων παραμέτρων όπως η κατοχή περιουσίας.

Η βελτίωση της σχέσης αυτής θα συμβάλει στην δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος και στην υιοθέτηση ενός αποδοτικότερου φορολογικού συστήματος. Η αύξηση της συμμετοχής των άμεσων φόρων όμως θα πρέπει να επιτευχθεί διευρύνοντας τη φορολογική βάση μέσω της αποτελεσματικής αντιμετώπισης της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής και όχι μέσω αύξησης των φορολογικών συντελεστών. Η αύξηση της φορολογικής βάσης θα έχει ως συνέπεια και τη μείωση του κατεξοχήν κύριου δείκτη συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, που είναι τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του Α.Ε.Π., βελτιώνοντας την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

2.1. Γενικά

Κοινό χαρακτηριστικό των φορολογικών συστημάτων που εφαρμόζονται από όλα τα κράτη μέλη είναι η φορολόγηση των κερδών στο επίπεδο της επιχείρησης. Η σημαντική διαφοροποίηση αφορά στη φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνονται από μετόχους, κυρίως όταν αυτοί είναι φυσικά πρόσωπα. Η φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνονται από εταιρείες καλύπτεται σε μεγάλο βαθμό από την οδηγία για τις μητρικές-θυγατρικές εταιρίες²⁴ η οποία προβλέπει απαλλαγή από φόρους που κρατούνται στην πηγή για την πληρωμή μερισμάτων που υπεισέρχονται στο πεδίο εφαρμογής της και έκπτωση ή απαλλαγή φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται στη δικαιούχο εταιρία.

Ο τρόπος με τον οποίο τα κράτη - μέλη παρέχουν ελαφρύνσεις για τη διπλή φορολόγηση των εταιρικών κερδών που διανέμονται σε φυσικά πρόσωπα με τη μορφή μερισμάτων αποτελεί πηγή διακρίσεων σε βάρος των διασυννοριακών επενδυτικών ροών, οι οποίες τείνουν στον κατακερματισμό των κεφαλαιαγορών στην Κοινότητα.²⁵ Επομένως, η εξάλειψη των διακρίσεων αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της ρευστότητας των χρηματοοικονομικών αγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την ορθολογικότερη κατανομή των κεφαλαίων και την παροχή μεγαλύτερων δυνατοτήτων επιλογής στους επενδυτές.

Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο εξάλειψης των διακρίσεων, τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν φορολογικά συστήματα που θα αποτρέπουν την οικονομική διπλή φορολόγηση που είναι δυνατόν να προκύψει από το συνδυασμένο αποτέλεσμα του φόρου επί των κερδών των εταιριών και του φόρου εισοδήματος των μετόχων, κυρίως σε εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη.

Στη συνέχεια, και πριν αναφερθούμε στα συστήματα φορολόγησης των εταιρικών κερδών, είναι απαραίτητο να αναφερθούμε στα κυριότερα προβλήματα που αντιμετωπίζονται κατά τη φορολόγηση τους.

²⁴ Οδηγία του Συμβουλίου 90/435/ΕΟΚ, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, ΕΕ L 225 της 20ής Αυγούστου 1990

²⁵ Έκθεση Ruding του 1992

2.2. Προβλήματα που προκύπτουν κατά τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών²⁶

Κατά τη φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών γίνεται διάκριση σε δύο επίπεδα φορολογίας:

- α) τον τρόπο φορολόγησης των εταιρικών κερδών της επιχείρησης.
- β) τον τρόπο φορολόγησης των διανεμόμενων στους μετόχους κερδών είτε αυτοί παρακρατούνται από την επιχείρηση εξ ονόματος του μετόχου κατά τη διανομή των μερισμάτων είτε κατά τη φορολόγηση του μερίσματος ως προσωπικό εισόδημα του μετόχου που το λαμβάνει.

2.2.1. Οικονομική διπλή φορολόγηση

Η οικονομική διπλή φορολόγηση προκύπτει όταν το ίδιο εισόδημα φορολογείται δύο φορές σε δύο διαφορετικούς φορολογούμενους.

Στην περίπτωση μερισμάτων, είναι δυνατόν να προκύψει οικονομική διπλή φορολόγηση όταν αρχικά η εταιρία υπόκειται σε εταιρικό φόρο και στη συνέχεια ο μέτοχος υπόκειται σε φόρο εισοδήματος επί των διανεμόμενων κερδών, δηλαδή των μερισμάτων.

2.2.2. Διεθνής νομική διπλή φορολόγηση

Η διεθνής νομική διπλή φορολόγηση προκύπτει όταν δύο κράτη φορολογούν τον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο εισόδημα. Στην περίπτωση των μερισμάτων, διεθνής νομική διπλή φορολόγηση είναι δυνατόν να λάβει χώρα όταν αρχικά παρακρατείται φόρος από τον μέτοχο για τα μερίσματά που του καταβάλλονται σε ένα κράτος και στη συνέχεια το ίδιο εισόδημα φορολογείται σε άλλο κράτος.

Στα διανεμόμενα κέρδη εταιρειών είναι δυνατόν να επιβάλλεται τόσο οικονομική όσο και νομική διπλή φορολόγηση.

Το υποδείγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ²⁷ για την φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου προβλέπει ευρύτερα αποδεκτές κατευθυντήριες γραμμές για την εξάλειψη της διεθνούς νομικής διπλής φορολόγησης μερισμάτων.

²⁶ Ανακοίνωση της Επιτροπής στο συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, «Φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην Εσωτερική Αγορά» (COM 810/ 2003)

²⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 10 αυτού του υποδείγματος σύμβασης, τα μερίσματα είναι δυνατόν να φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας του μετόχου, αλλά και στην χώρα προέλευσής τους. Ωστόσο, ο φόρος που επιβάλλεται από την χώρα προέλευσης περιορίζεται στο 15% εάν ο κάτοχος των μερισμάτων είναι φυσικό πρόσωπο. Στις διμερείς φορολογικές τους συμβάσεις, τα κράτη μέλη μπορούν να συμφωνήσουν είτε να επιβάλλουν χαμηλότερο φόρο στην χώρα προέλευσης είτε να μην επιβάλλουν κανένα φόρο. Τα άρθρα 23 Α και 23 Β του υποδείγματος αφορούν μεθόδους κατάργησης της διπλής φορολόγησης. Το σύστημα

2.3. Συστήματα φορολόγησης διανεμόμενων κερδών

Στις ενότητες που ακολουθούν αναφερόμαστε στα βασικά συστήματα φορολογίας των διανεμόμενων κερδών σε επίπεδο μετόχων, κυρίως όταν αυτά καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα, χωρίς όμως να αποκλείεται και η συνδυασμένη εφαρμογή τους.

2.3.1. Κλασσικό σύστημα

Το κλασσικό σύστημα αντιμετωπίζει την εταιρία φορολογικά ως ξεχωριστό πρόσωπο και τα κέρδη της φορολογούνται ως εξής:

α) το σύνολο των κερδών φορολογείται στο επίπεδο της επιχείρησης, ως εταιρικός φόρος

β) τα διανεμόμενα στους μετόχους κέρδη, φορολογούνται στο επίπεδο του μετόχου ως τμήμα του συνολικού του εισοδήματος με βάση τους ισχύοντες συντελεστές φορολόγησης φυσικών προσώπων.

Βασικό μειονέκτημα αυτού του συστήματος είναι η πλήρη οικονομική διπλή φορολόγηση.

Ενδεικτικά, (Κορομηλάς, 2011) το σύστημα αυτό εφαρμόζεται στην Ιρλανδία, Μάλτα, Βουλγαρία (10%), Εσθονία (21%), Τσεχία (15%) καθώς και στο Ηνωμένο Βασίλειο με την παροχή πίστωσης φόρου ίσης με τον αναλογούντα επί του μερίσματος φόρου βάσει του πρώτου κλιμακίου της φορολογίας εισοδήματος.

2.3.2. Συστήματα διαφορισμού εισοδημάτων

Σύμφωνα με τα συστήματα διαφορισμού, τα κέρδη μιας επιχείρησης υπόκεινται σε εταιρικό φόρο, ενώ τα μερίσματα που λαμβάνονται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται ως χωριστή κατηγορία εισοδήματος. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται με τρεις παραλλαγές.

2.3.2.1. Ενιαίος συντελεστής διαφορισμού

Βάσει του συστήματος αυτού, τα μερίσματα που λαμβάνονται από φυσικά πρόσωπα που είναι επενδυτές χαρτοφυλακίου²⁸ υπόκεινται σε ενιαίο χωριστό φορολογικό συντελεστή. Ο φορολογικός αυτός συντελεστής κυμαίνεται συνήθως από 15 έως 30%, δηλαδή σε επίπεδο σημαντικά χαμηλότερο από τον ανώτατο οριακό συντελεστή φόρου εισοδήματος, ο οποίος κυμαίνεται συνήθως μεταξύ 40% και 60%.

εκπτώσεων του υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησης των μερισμάτων (κλασσικό σύστημα, σύστημα διαφορισμού, σύστημα καταλογισμού του φόρου, απαλλαγή).

²⁸ Επενδυτές χαρτοφυλακίου είναι οι επενδυτές οι οποίοι δεν έχουν ως στόχο να επηρεάσουν τη διαχείριση της εταιρίας της οποίας κατέχουν τίτλους, αλλά τις κατέχουν για κερδοσκοπικούς σκοπούς

Στην πράξη, ο διαφοροποιημένος φορολογικός συντελεστής επιλέγεται συχνά με τρόπο ώστε η συνδυασμένη επιβάρυνση του εταιρικού φόρου και του διαφοροποιημένου φόρου να αντιστοιχεί στον ανώτατο οριακό συντελεστή φόρου εισοδήματος. Ωστόσο, για τους περισσότερους φορολογούμενους η συνδυασμένη επιβάρυνση είναι χαμηλότερη σε σχέση με το κλασσικό σύστημα και για τους μετόχους που υπάγονται στην υψηλή κλίμακα φόρου εισοδήματος το σύστημα απαλλάσσει πλήρως από τη διπλή φορολόγηση.

2.3.2.2. Πολλαπλοί διαφοροποιημένοι συντελεστές

Βάσει του συστήματος αυτού, ένα κράτος μέλος προβλέπει χωριστό διαφοροποιημένο φορολογικό συντελεστή για κάθε οριακό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος. Με πολλαπλούς διαφοροποιημένους συντελεστές, τα κράτη μέλη είναι δυνατόν να πετύχουν παρόμοια αποτελέσματα όπως και με το σύστημα καταλογισμού. Οι χωριστοί διαφοροποιημένοι συντελεστές είναι δυνατόν να επιλεγούν με τρόπο ώστε για κάθε κλίμακα φορολογίας εισοδήματος η συνδυασμένη φορολογική επιβάρυνση του εταιρικού φόρου και του φόρου εισοδήματος να ισούται με τον οριακό συντελεστή φόρου εισοδήματος, όπως και στην περίπτωση των συστημάτων καταλογισμού.

Στην πράξη, για χώρες με πολλαπλούς οριακούς συντελεστές φόρου εισοδήματος το σύστημα θα μπορούσε να απλοποιηθεί με την εφαρμογή δύο μόνο διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών.

2.3.2.3. Μέθοδος φορολόγησης του ημίσεως των μερισμάτων

Βάσει της μεθόδου αυτής μόνο το ήμισυ των μερισμάτων που λαμβάνονται από τον μέτοχο φορολογούνται βάσει του ισχύοντος οριακού συντελεστή φόρου εισοδήματος. Με την μέθοδο αυτή, η συνδυασμένη επιβάρυνση του φόρου εταιριών και του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων επί των μερισμάτων θα μπορούσε επίσης να αντιστοιχεί στον ανώτατο οριακό συντελεστή φόρου εισοδήματος, δηλαδή η μέθοδος αυτή θα μπορούσε να επιτύχει το ίδιο αποτέλεσμα με το σύστημα καταλογισμού για φορολογούμενους με υψηλό εισόδημα.

Θα ήταν επίσης δυνατό να απαλλαγεί περισσότερο από το ήμισυ των μερισμάτων για τους φορολογούμενους με χαμηλότερο εισόδημα. Στην πράξη, ωστόσο, τα κράτη μέλη τα οποία εφαρμόζουν το σύστημα αυτό έχουν επιλέξει τη μέθοδο φορολόγησης του ημίσεως των μερισμάτων (Γερμανία, Λουξεμβούργο και Πορτογαλία, Γαλλία).

2.3.3. Σύστημα καταλογισμού φόρου

Το σύστημα καταλογισμού φόρου βασίζεται στην θεωρία του “αγωγού”, σύμφωνα με την οποία η εταιρία θεωρείται ως “αγωγός” κερδών και εισοδημάτων και ο φόρος επί των εταιρικών κερδών χρησιμεύει ως προπληρωμή για τον φόρο εισοδήματος επί των μερισμάτων των μετόχων.

Βάσει αυτού του συστήματος, τόσο η επιχείρηση όσο και οι μέτοχοι φορολογούνται χωριστά, αλλά στο επίπεδο του μετόχου, το μέρος που αυξάνεται αρχικά με τον εταιρικό φόρο που καταβάλλεται από την επιχείρηση για το εισόδημα αυτό και στη συνέχεια καταλογίζεται μέρος ή το σύνολο του ποσού αυτού έναντι του φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων.

Κατά συνέπεια, η έκπτωση μπορεί να είναι 100% ή χαμηλότερη. Εάν η έκπτωση ισούται με τον εταιρικό φόρο που καταβάλλει η επιχείρηση επί των μερισμάτων, το σύστημα αυτό εγγυάται πλήρη ελάφρυνση από την οικονομική διπλή φορολογία για μετόχους όλων των εισοδηματικών κλιμάκων.

Ο τρόπος φορολόγησης των μερισμάτων και των λοιπών διανεμόμενων κερδών σε φυσικά πρόσωπα, όπως αυτό είχε τεθεί με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.3842/2010 αλλά δεν εφαρμόστηκε ποτέ, είχε στοιχεία του συστήματος καταλογισμού του φόρου.

2.3.4. Σύστημα απαλλαγής

Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα από μερίσματα απαλλάσσεται και δεν φορολογείται. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται στη Γεωργία, στην Κροατία, στη Σλοβακία ενώ εφαρμόζονταν και στη χώρα μας μέχρι πριν τον Ν. 3842/2010 με εξαίρεση τις Ανώνυμες Εταιρείες για τις οποίες εφαρμόζονταν πριν το Ν.3697/2008.

2.4. Διεθνείς τάσεις

2.4.1. Γενικά

Είναι γεγονός ότι η προσπάθεια προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων αποτελεί βασική προτεραιότητα των χωρών παγκοσμίως, προκειμένου να επιτευχθεί αύξηση της φορολογικής βάσης και κατά συνέπεια των φορολογικών εσόδων που θα συμβάλλει στη μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος.

Στο πλαίσιο αυτό, παρατηρείται μία τάση μείωσης του ονομαστικού συντελεστή φορολόγησης των εταιρειών, ως βασικό επενδυτικό κίνητρο. Η δυνατότητα των εταιρειών να αναπτύσσουν επιχειρηματική δραστηριότητα σε παγκόσμια κλίμακα, μεταφέροντας έτσι τα κεφάλαιά τους και κατά συνέπεια τα κέρδη τους ανάλογα, καθιστά το μέγεθος των προσδοκώμενων εσόδων από τη φορολογία των εταιρειών ιδιαίτερα ευμετάβλητο και ασταθές. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την αυξανόμενη ανάγκη των εθνικών οικονομιών για αύξηση των επενδύσεων, έχει σαν αποτέλεσμα μία παγκόσμια τάση μείωσης των φορολογικών συντελεστών. Αυτή η μείωση της άμεσης φορολογίας έρχεται όμως να αντισταθμιστεί, όπως δείχνουν τα στοιχεία, από την αύξηση των έμμεσων φόρων, οι οποίοι αναμφισβήτητα είναι πιο σταθερή πηγή εισοδήματος.

2.4.2. Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών

Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην ανακοίνωσή της²⁹ αναφέρει ότι ο κύριος στόχος των εθνικών φορολογικών συστημάτων είναι η εξασφάλιση επαρκών εσόδων για τη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών τους. Όμως η όλο και αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και η ελευθερία κίνησης των επιχειρηματικών κεφαλαίων μεταξύ των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής ένωσης ασκούν πιέσεις στην ανταγωνιστικότητα των φορολογικών συστημάτων. Είναι επομένως αναγκαία η προσαρμογή των εθνικών φορολογικών συστημάτων στις νέες συνθήκες της εσωτερικής αγοράς.

Σύμφωνα με τη σημερινή κοινοτική νομοθεσία, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, σε μεγάλο βαθμό, να καθορίζουν τα δικά τους συστήματα άμεσης φορολογίας ανάλογα και με τους στόχους και τις απαιτήσεις της εθνικής πολιτικής τους, χωρίς βέβαια να αντίκεινται στις διατάξεις των κοινοτικών οδηγιών. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 27 υπάρχουν διαφοροποιημένα φορολογικά συστήματα, κάτι που αποτελεί πρόβλημα για την εσωτερική αγορά λόγω του σχεδιασμού τους κυρίως με βάση τις εθνικές ανάγκες. Αυτό οδηγεί συχνά σε ασυνεπή φορολογική συμπεριφορά, όταν εφαρμόζονται σε διασυνοριακό επίπεδο.

Ένα παράδειγμα τέτοιας ασυνέπειας στη φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων από τη χώρα μας έχει ως εξής:

Η Επιτροπή ζήτησε από τη χώρα μας με έγγραφό της³⁰ να θέσει τέρμα στις διακρίσεις όσον αφορά στη φορολόγηση των μερισμάτων από αλλοδαπές εταιρείες ως αντίθετη προς τη συνθήκη της Ε.Κ. για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η Ελλάδα απάλλασσε την περίοδο εκείνη από τον φόρο εισοδήματος τα μερίσματα που διανέμονταν από ελληνικές εταιρείες σε μετόχους φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση³¹ των κερδών των εταιρειών. Αντίθετα, δεν απαλλάσσονταν τα μερίσματα που διανέμονταν από εταιρείες άλλων κρατών μελών σε μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα.

Έτσι ένας φορολογούμενος (επιχείρηση ή και ιδιώτης) που δραστηριοποιείται σε διασυνοριακό επίπεδο, μπορεί να υποστεί δυσμενείς διακρίσεις, να υποβληθεί σε διπλή φορολόγηση ή να επιβαρυνθεί με πρόσθετο κόστος συμμόρφωσης προς τη νομοθεσία ως αποτέλεσμα των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων που

²⁹ COM(2006) 823 Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά» Βρυξέλλες, 19.12.2006

³⁰ IP/06/1410, Βρυξέλλες, 17.10.2006

³¹ Διπλή φορολόγηση έχουμε όταν τα κέρδη φορολογούνται πρώτα στο όνομα της εταιρείας και εν συνεχεία φορολογούνται εκ νέου στο όνομα των μετόχων που είναι φυσικά πρόσωπα, στα οποία διανέμονται υπό τη μορφή μερισμάτων

αντιμετωπίζει κατά τη λειτουργία του. Αυτή η αδυναμία εκμετάλλευσης των πλεονεκτημάτων που θα μπορούσε να προσφέρει η λειτουργία μία ενοποιημένης εσωτερικής αγοράς, αποτελεί ένα σημαντικό αντிகίνητρο για την πραγματοποίηση επενδύσεων από τις εταιρείες σε άλλο κράτος μέλος, αφού θα είναι υποχρεωμένες να υφίστανται το μεγάλο κόστος φορολογικής συμμόρφωσης με μια σειρά διαφορετικών φορολογικών διατάξεων.

Η διπλή φορολόγηση προκύπτει σε περιπτώσεις όπου οι φορολογούμενοι υπάγονται σε περισσότερες από μία φορολογικές αρμοδιότητες. Η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης στην εσωτερική αγορά προβλέπεται ρητά στο άρθρο 293 της συνθήκης Ε.Κ., και είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη λειτουργία των επιχειρήσεων σε διασυνοριακό επίπεδο και την αύξηση των επενδύσεων εντός της Ε.Ε.

Από την άλλη πλευρά οι φορολογικές διακρίσεις αφορούν στη φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων με τον ίδιο τρόπο με αυτές που πραγματοποιούνται εντός της χώρας και έχουν βέβαια τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα τέτοιων φορολογικών διακρίσεων έχουμε σε τομείς όπως η φορολόγηση των μερισμάτων (παρακράτηση φόρου στην πηγή), η φορολόγηση ομίλων (μη συμψηφισμός ζημιών που προκύπτουν σε διαφορετικές δικαιοδοσίες) καθώς και η ύπαρξη φόρων εξόδου κατά τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε άλλη δικαιοδοσία.

Αναφορικά με το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τις απαιτήσεις των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, η Επιτροπή προσανατολίζεται στη λύση της υιοθέτησης μιας κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας επιχειρήσεων προκειμένου να εξαιρεθούν οι πολυεθνικές εταιρείες από την υποχρέωση συμμόρφωσης προς κάθε ένα από τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών, καθώς και από τους κανόνες στον τομέα των τιμών μεταβίβασης για την κατανομή της φορολογικής βάσης μεταξύ των κρατών μελών.

Τα παραπάνω προβλήματα και οι επιπτώσεις τους στη βιωσιμότητα και την ανταγωνιστικότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο σύνολό της, έχουν προβληματίσει τις αρχές της και έχουν οδηγήσει στην έκδοση σειράς ψηφισμάτων από την Επιτροπή και το Συμβούλιο, αναγνωρίζοντας της ανάγκη λήψης δραστικότερων μέτρων και την υιοθέτηση αποτελεσματικών φορολογικών συστημάτων ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος διάβρωσης της φορολογικής βάσης και απώλειας πολύτιμων φορολογικών εσόδων. Προς το παρόν αυτά τα προβλήματα λύνονται μέσω των εθνικών φορολογικών νόμων των κρατών-μελών ή μέσω των υφιστάμενων διμερών φορολογικών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή η άρση των φορολογικών εμποδίων³² που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα του ενός κράτους-μέλους μπορεί να γίνει:

α) με την ύπαρξη μιας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ)³³ για όλες τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν στην Ε.Ε. οι πολυεθνικοί όμιλοι. Το βασικό πρόβλημα εδώ είναι η αδυναμία επιβολής της καθολικής εφαρμογής αυτού του μέτρου από όλες τις επιχειρήσεις ή και τα κράτη - μέλη.

β) τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας μέσω του συντονισμού των μη εναρμονισμένων εθνικών φορολογικών συστημάτων. Ο συντονισμός αυτός σε επίπεδο άμεσης φορολογίας είναι απαραίτητος προκειμένου να αποφευχθεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης των κρατών μελών, που ευνοεί και τα φαινόμενα της φοροαποφυγής και της κατάχρησης.

Βασικός στόχος του συντονισμού είναι να καταστήσει τα ήδη υπάρχοντα εθνικά φορολογικά συστήματα συμβιβάσιμα τόσο με τη Συνθήκη όσο και μεταξύ τους. Δεν αποβλέπει στην αντικατάσταση των υφιστάμενων εθνικών συστημάτων από ένα ενιαίο κοινοτικό σύστημα, αλλά να διασφαλιστεί η απρόσκοπτη λειτουργία μεταξύ των συστημάτων αυτών.

Το θέμα του συντονισμού της άμεσης φορολογικής πολιτικής συζητήθηκε και πρόσφατα, κατά την Σύνοδο Κορυφής της ευρωζώνης την 11η Μαρτίου 2011, όπου αναδείχτηκε ως αναγκαίο στοιχείο ενός ισχυρότερου συντονισμού στη ζώνη του ευρώ προκειμένου να στηριχθούν η δημοσιονομική εξυγίανση και η οικονομική ανάπτυξη. Η αναζήτηση λύσεων σε θέματα φορολογικής πολιτικής όπως η ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών μεταξύ των κρατών μελών, η αποφυγή επιζήμιων πρακτικών και η υποβολή προτάσεων για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, μπορούν να συμβάλουν στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.

2.5. Συμπεράσματα

Η εφαρμογή διαφοροποιημένων φορολογικών συστημάτων στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δημιουργεί προβλήματα φορολογικών διακρίσεων και αυξημένου κόστους φορολογικής συμμόρφωσης στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη.

³² Τα κυριότερα φορολογικά εμπόδια των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων στην εσωτερική αγορά περιγράφονται στη μελέτη "Φορολογία των επιχειρήσεων στην εσωτερική αγορά", SEC(2001)1681, 23.10.2001, Μέρος III, σελίδες 223-305

³³ Για την Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ) γίνεται εκτενέστερη αναφορά στην ενότητα 3.8.1.

Μέσα από τον συντονισμό των φορολογικών συστημάτων και την κατάργηση των διακρίσεων και φορολογικών εμποδίων επιτυγχάνεται η ευκολότερη δραστηριοποίηση των εταιρειών σε διασυνοριακό επίπεδο, η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και η προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, τα εθνικά φορολογικά συστήματα θα αυξήσουν τα έσοδά τους μέσα από τη διαφύλαξη της φορολογικής βάσης και τον περιορισμό της διαφυγής κεφαλαίων.

Λόγω της δυσκολίας αποφυγής των διακρίσεων με μονομερή μέσα από τη πλευρά του κάθε κράτους μέλους μεμονωμένα, η Επιτροπή προτείνει να βρεθούν συντονισμένες λύσεις που θα βοηθήσουν τα κράτη μέλη στην επίτευξη των στόχων τους στον τομέα της φορολογικής πολιτικής με ταυτόχρονη συμμόρφωση στις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου. Τέτοιες λύσεις θα μπορούσαν να περιορίσουν και τις περιπτώσεις ακούσιας μη φορολόγησης και καταχρήσεων που επηρεάζουν αρνητικά τόσο τα συμφέροντα της εσωτερικής αγοράς όσο και τα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών.

Τα κύρια σημεία στα οποία επικεντρώνεται ο συντονισμός των φορολογικών συστημάτων είναι:

- ✓ Η εξάλειψη των φορολογικών διακρίσεων και της διπλής φορολόγησης
- ✓ Αποφυγή ακούσιας μη φορολόγησης και της κατάχρησης
- ✓ Μείωση του κόστους συμμόρφωσης από την υπαγωγή σε περισσότερα του ενός φορολογικά συστήματα.
- ✓ Συμμόρφωση των εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων με τις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου ώστε να μειωθούν οι δικαστικές αγωγές των φορολογουμένων.

Τέλος, είναι αναγκαίο να βελτιωθεί και ο συντονισμός των ρυθμίσεων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών σε ορισμένους τομείς, ιδίως όσον αφορά τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής, έτσι ώστε τα κράτη μέλη να διαφυλάξουν τη φορολογική τους βάση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΩΣ ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΚΛΙΜΑΤΟΣ

3.1. Ο ρόλος της παγκοσμιοποίησης

Η παγκοσμιοποίηση και η αυξανόμενη κινητικότητα του κεφαλαίου αλλά και του ανθρώπινου δυναμικού παγκοσμίως, αλλά κυρίως εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οδήγησε στην αύξηση της αλληλεπίδρασης των εφαρμοζόμενων φορολογικών συστημάτων. Οι επιβαλλόμενοι έμμεσοι φόροι επιδρούν στο κόστος των αγαθών και υπηρεσιών, επηρεάζοντας τη σχετική ανταγωνιστικότητα των οικονομιών διεθνώς και την καταναλωτική συμπεριφορά των κατοίκων. Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης διευκολύνει τη μετακίνηση κεφαλαίου και εξειδικευμένου, συνήθως, ανθρώπινου δυναμικού, σε χώρες με χαμηλότερη φορολόγηση αλλά και γενικότερα καλύτερο επίπεδο διαβίωσης.

Παράλληλα, το επίπεδο φορολόγησης των εταιρικών κερδών αλλά και το γενικότερο φορολογικό σύστημα επηρεάζει τις αποφάσεις των επενδυτών σχετικά με τον τόπο εγκατάστασης των δραστηριοτήτων τους. Επομένως, κατά το σχεδιασμό του φορολογικού συστήματος μιας χώρας, απαιτείται να λαμβάνεται υπόψη η ολοένα αυξανόμενη αλληλεπίδραση των φορολογικών συστημάτων διεθνώς. Η ευκολία των πολυεθνικών εταιρειών να καταναείμουν τις επενδυτικές δραστηριότητές τους μεταξύ των χωρών ανάλογα με τη φορολογική μεταχείριση των κερδών τους, πρέπει να προβληματίσει τις φορολογικές διοικήσεις και να τις κατευθύνει προς τη λήψη μέτρων για τον περιορισμό πιθανών εκροών κεφαλαίων. Το φορολογικό πλαίσιο δεν είναι βέβαια ο μόνος παράγοντας που επηρεάζει την επενδυτική συμπεριφορά και το επιχειρηματικό κλίμα μιας χώρας, όπως θα δούμε και στις ενότητες που θα ακολουθήσουν, αλλά τα τελευταία χρόνια υπάρχει μία ολοένα αυξανόμενη συσχέτιση μεταξύ της εφαρμοζόμενης φορολογικής πολιτικής μιας χώρας και των πραγματοποιούμενων σ' αυτή επενδύσεων.

Η απώλεια που υφίσταται η χώρα μας ως συνέπεια των παραπάνω είναι μεγάλη, αφού δύο κρίσιμης σημασίας για την ανάπτυξη της χώρας συντελεστές παραγωγής, η εργασία και το κεφάλαιο, παύουν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε δραστηριότητες εντός της χώρας και «μεταναστεύουν» σε άλλες χώρες με φιλικότερο επιχειρηματικό περιβάλλον. Τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί σημαντική εκροή κεφαλαίων σε άλλες χώρες καθώς και μεγάλος αριθμός εργαζομένων που αναζητούν εργασία εκτός της χώρας.

3.2. Συμβολή του φορολογικού συστήματος στη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος

Ο αυξανόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών για την προσέλκυση επενδύσεων έχει οδηγήσει σε μία τάση μείωσης των εταιρικών φορολογικών συντελεστών, ως ένα

από τα βασικότερα επενδυτικά κίνητρα. Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης που αναμένεται να επιτευχθεί με την αύξηση των επενδύσεων, θα έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογικών εσόδων αντισταθμίζοντας πιθανόν την απώλεια που μπορεί να επέλθει από τους μειωμένους συντελεστές φορολόγησης.

Σε έγγραφο εργασίας του ΟΟΣΑ (Johansson, Heady, Arnold, Brys and Vartia, 2008) σχετικά με την επίδραση της μείωσης των εταιρικών φορολογικών συντελεστών και της σταθερότητας του φορολογικού συστήματος στις επενδύσεις αναφέρονται τα εξής:

- Η μείωση του συντελεστή φορολόγησης των εταιρικών κερδών μπορεί να μειώσει τις στρεβλώσεις που καθυστερούν το επίπεδο των εγχώριων επενδύσεων και την προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων, περισσότερο από τη μείωση του φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων και της υπεραξίας.
- Η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των πραγματοποιούμενων από μικρομεσαίες επιχειρήσεις επενδύσεων, είναι πιθανόν να μην έχει ευνοϊκό αποτέλεσμα στην αύξηση των συνολικών επενδύσεων.
- Η μείωση του συντελεστή φορολογίας των επιχειρήσεων και η εφαρμογή μιας σταθερής φορολογικής πολιτικής, μπορεί να οδηγήσει στην αύξηση των επενδύσεων και την ανάπτυξη της χώρας.

Παράλληλα όμως, ενώ παγκοσμίως υπάρχει μία τάση μείωσης των συντελεστών φορολόγησης των επιχειρήσεων, παρουσιάζεται μία αυξητική τάση όσον αφορά στους έμμεσους φόρους, όπως ενδεικτικά αναφέρεται για Αγγλία, Ισπανία, Ελλάδα, Φινλανδία, Ρουμανία, Πορτογαλία κ.λπ. (KPMG, 2010), γεγονός που μειώνει την προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος, επιβαρύνει τα χαμηλότερα εισοδήματα και αυξάνει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση.

Πολλοί έμμεσοι φόροι επιβαρύνουν το κόστος των εγχώρια παραγόμενων προϊόντων, το οποίο με τη σειρά του μετακυλύετε στον καταναλωτή μέσω αύξησης των τιμών, καθιστώντας τα εγχώρια προϊόντα λιγότερο ανταγωνιστικά τόσο στην εγχώρια όσο και στη διεθνή αγορά. Στο φορολογικό μας σύστημα υπάρχουν μια σειρά τέτοιων επιβαρύνσεων «υπέρ τρίτων» που επιβάλλονται στα διάφορα στάδια της οικονομικής δραστηριότητας. Ο Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών σε μελέτη του (ΣΕΒ, 2010) έχει εκτιμήσει ότι οι σημαντικότερες από αυτές τις επιβαρύνσεις υπερβαίνουν σε αριθμό τις 30, αποδίδονται σε περίπου 30 ταμεία και φορείς και κυμαίνονται από 0,4% έως και 20%. Αυτό αποτελεί σοβαρό ανασταλτικό παράγοντα για την προσέλκυση επενδύσεων στη χώρα μας, σε μία κρίσιμη για την επιβίωσή της περίοδο.

Η ουσιαστική αναμόρφωση του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος της χώρας είναι υψίστης σημασίας για τη δημιουργία ενός σύγχρονου, σταθερού και φιλικού προς το επιχειρείν οικονομικού περιβάλλοντος. Η πολυπλοκότητα του σημερινού φορολογικού συστήματος, το μεγάλο κόστος φορολογικής συμμόρφωσης των

επιχειρήσεων και η άδικη κατανομή φορολογικών βαρών αποτελεί σοβαρό εμπόδιο σε κάθε αναπτυξιακή προσπάθεια των επιχειρήσεων.

Αν και τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει πολλές προσπάθειες βελτίωσης και εκσυγχρονισμού του υπάρχοντος φορολογικού πλαισίου, αυτό εξακολουθεί να παρουσιάζει σοβαρές αδυναμίες σε σύγκριση με τα φορολογικά συστήματα άλλων κρατών και στρεβλώσεις που συμβάλλουν αρνητικά στην ανταγωνιστικότητα της οικονομίας μας. Η αδυναμία αυτού του πλαισίου να υποστηρίξει το επενδυτικό περιβάλλον της χώρας είναι ένας από τους παράγοντες που, όπως θα δούμε σε επόμενη ενότητα, φέρνει τη χώρα σε μη ανταγωνιστική θέση από άποψη επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

3.3. Χαρακτηριστικά ενός φιλικού προς το επιχειρείν φορολογικού συστήματος

3.3.1. Απλότητα

Βασικό χαρακτηριστικό του σημερινού φορολογικού συστήματος είναι η πολυπλοκότητα και οι διάσπαρτες φορολογικές διατάξεις που ψηφίζονται κάθε χρόνο μέσα από συνεχόμενα φορολογικά και μη νομοθετήματα. Συχνά φορολογικές διατάξεις περιλαμβάνονται σε άσχετους νόμους κάτω από την ομπρέλα των «άλλων διατάξεων».

Έτσι στα πλαίσια της προσπάθειας για την «αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος», την «αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης» και την «αντιμετώπιση - καταπολέμηση της φοροδιαφυγής» (Ν.3842/2010 και Ν.3943/2011) η πολυνομία συνεχίζεται και ενισχύεται συνεχώς με την έκδοση υπουργικών αποφάσεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων για την ορθή εφαρμογή και ερμηνεία των ασαφειών των νόμων.³⁴

Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο οι επιχειρήσεις καλούνται από τη φορολογική διοίκηση να είναι συνεπείς προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και είναι γεγονός ότι στην πλειονότητά τους το ίδιο επιθυμούν και αυτές. Πολλές φορές όμως αυτό είναι εξαιρετικά δύσκολο από τη στιγμή που πρέπει να συμμορφωθούν με ένα πολυδαίδαλο και πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, με νομοθετικά κενά υποκείμενα σε διαφορετικές συχνά ερμηνείες από τις φορολογικές αρχές.

Η ουσιαστική απλοποίηση του φορολογικού μας συστήματος πρέπει να γίνει κατ' αρχήν μέσα από την δημιουργία ενός φορολογικού κώδικα από την αρχή, ο οποίος θα αντικαταστήσει το υφιστάμενο πολύπλοκο και δυσνόητο φορολογικό πλαίσιο. Είναι αυτονόητο ότι ένα τέτοιο εγχείρημα είναι ιδιαίτερα δύσκολο και χρονοβόρο, αλλά

³⁴ Κατά τη διάρκεια του 2010 έχουν ψηφιστεί 10 νόμοι φορολογικού περιεχομένου (Ν. 3814/12.1.2010, Ν.3815/28.1.2010, Ν.3828/25.2.2010, Ν.3133/15.3.2010, Ν.3842/23.4.2010, Ν.3845/6.5.2010, Ν.3887/30.9.2010, Ν.3888/30.9.2010, Ν.3899/11.12.2010, και Ν.3900/17.12.2010) και εκδόθηκαν 208 αποφάσεις και εγκύκλιοι, ενώ έως και την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας έχουν ήδη εκδοθεί 190 αποφάσεις και εγκύκλιοι και έχουν ψηφιστεί 3 νόμοι με διατάξεις φορολογικού περιεχομένου.

είναι κάτι που συζητείται εδώ και χρόνια χωρίς να λαμβάνεται η σχετική απόφαση υλοποίησής του.

Η κατάργηση των αναχρονιστικών και ξεπερασμένων διατάξεων του Κ.Β.Σ. και η ενσωμάτωση κάποιων αυστηρά επιλεγμένων και απαραίτητων για τη τήρηση βιβλίων και στοιχείων κανόνων σε άλλο φορολογικό νόμο, θα έδινε τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επικεντρωθούν περισσότερο στην άσκηση των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων παρά στην εφαρμογή τυπικών και ανώφελων διαδικασιών. Το κόστος τήρησης των υποχρεώσεων του Κ.Β.Σ. από τις επιχειρήσεις είναι μεγάλο και απαιτεί πολλές και χρονοβόρες γραφειοκρατικές διαδικασίες.

Η συντήρηση αυτής της τυπολατρικής προσέγγισης τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, δεν εξυπηρετεί τίποτε άλλο πέρα από την είσπραξη εσόδων μέσω της επιβολής προστίμων και απόδειξη γι' αυτό αποτελεί το ποσό που εγγράφεται κάθε έτος στον προϋπολογισμό ως έσοδο από «πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.», το οποίο για τον προϋπολογισμό του 2011 ανέρχεται σε 59,5 εκατομμύρια ευρώ. Επιπλέον, συντελεί στην εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς στις συναλλαγές με τις φορολογικές αρχές αφού αποτελεί την εύκολη λύση για τον καταλογισμό παραβάσεων.

Ένα αισιόδοξο μήνυμα για την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος αποτελεί η λήψη της απόφασης για την κατάργηση του Κ.Β.Σ.³⁵ με τη σύσταση ειδικής νομοπαρασκευαστικής επιτροπής, οι συνεδριάσεις της οποίας άρχισαν πρόσφατα, όπου με τη συμμετοχή πανεπιστημιακών, στελεχών του Υπουργείου Οικονομικών, τεχνοκρατών και φορέων της αγοράς αξιολογείται η χρησιμότητα των διατάξεων έτσι ώστε να διατηρηθούν μόνο αυτές που θα κριθούν ως σκόπιμες και λειτουργικές για να ενταχθούν είτε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος είτε σε άλλο φορολογικό νόμο. Λαμβάνοντας όμως υπόψη και το ευμετάβλητο της φορολογικής νομοθεσίας, ο επιχειρηματικός κόσμος δικαιολογημένα τηρεί στάση αναμονής μέχρι την πραγματική υλοποίηση αυτού του εγχειρήματος.

3.3.2. Σταθερότητα

Η ύπαρξη ενός σταθερού φορολογικού καθεστώτος αποτελεί ένα από τα βασικότερα συστατικά για τη δημιουργία ενός ευνοϊκού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Η συνεχής μεταβολή του φορολογικού πλαισίου με κύριο σκοπό τη βραχυπρόθεσμη εξυπηρέτηση δημοσιονομικών αναγκών και την τόνωση των φορολογικών εσόδων, έχει σημαντικές αρνητικές συνέπειες μακροπρόθεσμα, οι οποίες δεν πρέπει να παραβλέπονται από το νομοθέτη. Ένα αβέβαιο οικονομικό κλίμα επηρεάζει αρνητικά τις προσδοκίες των επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να τηρούν στάση αναμονής ως προς τις επιχειρηματικές τους κινήσεις εντός της χώρας ή ακόμη χειρότερα να στρέφονται σε αγορές άλλων χωρών με ευνοϊκότερο οικονομικό και επιχειρηματικό κλίμα. Επιπλέον, κάθε άλλο παρά κίνητρο μπορεί να χαρακτηριστεί κατά την διαδικασία

³⁵ Από 1.1.2012 σύμφωνα με τις διατάξεις της παράγραφος 5 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010

επιλογής της χώρας μας ως τόπο εγκατάστασης δραστηριοτήτων από ξένους επενδυτές.

Η ανάγκη της χώρας μας για συνεχή αύξηση των φορολογικών εσόδων με σκοπό την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών της προβλημάτων, την οδήγησε στη λήψη αποσπασματικών μέτρων τόνωσης των εσόδων της, μέσω αύξησης της έμμεσης φορολογίας ή επιβάλλοντας έκτακτες εισφορές στα εταιρικά κέρδη, εισφορές που τείνουν να γίνουν «τακτικές» πλέον λόγω της συχνότητας επιβολής τους.

Τέτοιου είδους πρακτικές εντείνουν την ανασφάλεια των επενδυτών και τους αποθαρρύνουν από την ανάληψη νέων επενδυτικών δραστηριοτήτων. Είναι βασικό για ένα επενδυτή να μπορεί να γνωρίζει με όσον το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια το ύψος της φορολογικής του επιβάρυνσης έτσι ώστε να προβαίνει σε μακροπρόθεσμο προγραμματισμό των επενδυτικών του κινήσεων. Οι επενδυτές πέρα από την επανεπένδυση των κεφαλαίων τους, εύλογα αποσκοπούν και στην ανάληψη των πραγματοποιούμενων κερδών. Όταν όμως εφαρμόζονται πολιτικές φορολογικής στοχοποίησης αυτών των κερδών, τότε πιθανότατα θα αναζητήσουν εναλλακτικούς τόπους εγκατάστασης των δραστηριοτήτων τους.

Η διάχυτη αβεβαιότητα που επικρατεί στον επιχειρηματικό κόσμο ως προς το ποσό της τελικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρηματικών κερδών, επιβαρύνει σημαντικά το επιχειρηματικό κλίμα. Οι συνεχείς παρατάσεις επί παρατάσεων των ετών παραγραφής θέτει τις επιχειρήσεις υπό καθεστώσ ομηρίας ως προς το χρόνο οριστικοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης παλαιότερων χρήσεων, αφού ανά πάσα στιγμή κινδυνεύουν κατά τη διενέργεια πιθανού φορολογικού ελέγχου από επιβολή προστίμων, συχνά για τυπικούς καθαρά λόγους, ή τον καταλογισμό υψηλών πρόσθετων φόρων, ως αποτέλεσμα και της σημαντικής χρονικής καθυστέρησης του ελέγχου. Αυτή η αύξηση της τελικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων μπορεί να οδηγήσει σε συρρίκνωση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατά συνέπεια μείωση των φορολογικών εσόδων, ενώ ταυτόχρονα αυξάνει το κίνητρο για φοροδιαφυγή ή μεταφορά δραστηριοτήτων σε γειτονικές χώρες με εξαιρετικά χαμηλή φορολογία.

Συνεπώς, ένα σταθερό φορολογικό πλαίσιο κρίνεται ως εξαιρετικά σημαντικός παράγοντας προσέλκυσης επενδύσεων στη χώρα μας, δεν είναι όμως αρκετό. Ταυτόχρονα απαιτείται και η διαμόρφωση ενός γενικότερα κατάλληλου επενδυτικού κλίματος που θα παρέχει στους επενδυτές την ασφάλεια και τις κατάλληλες υποδομές για τη δημιουργία και ανάπτυξη βιώσιμων επιχειρήσεων. Αυτό το νέο νομοθετικό πλαίσιο, μπορεί να οδηγήσει στην οικονομική ανάπτυξη, την αύξηση της απασχόλησης και της κοινωνικής ευημερίας των πολιτών και να αποτελέσει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της οικονομίας μας. Ως συνέπεια των παραπάνω, θα έχουμε διεύρυνση της φορολογικής βάσης αλλά και τόνωση της κατανάλωσης που θα οδηγήσει στην αναγκαία αύξηση των δημοσίων εσόδων.

3.3.3. Δικαιοσύνη

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι δίκαιο όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών βαρών, έτσι ώστε άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα να έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση. Η επίτευξη της κοινωνικής δικαιοσύνης μπορεί να επιτευχθεί μέσα από μία σειρά ενεργειών, που θα αναμορφώσουν το φορολογικό σύστημα, όπως:

- Αξιοποίηση των ελεγκτικών μηχανισμών με σκοπό την αντιμετώπιση της παραοικονομίας και την ουσιαστική πάταξη της φοροδιαφυγής, διότι τα φαινόμενα αυτά επιτείνουν και ανατροφοδοτούν την άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών. Μ' αυτό τον τρόπο θα μπορέσει να γίνει ένα σημαντικό βήμα για την ένταξη της παραοικονομίας στη νόμιμη οικονομία έτσι ώστε να αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα ενώ ταυτόχρονα θα ελαφρυνθούν οι συνεπείς φορολογούμενοι από το επιπλέον βάρος που συνήθως σηκώνουν.
- Βελτίωση της σχέσης άμεσων και έμμεσων φόρων, μέσω της μείωσης των έμμεσων φόρων που είναι και οι πλέον άδικοι και την κατάργηση φόρων που δεν συμβαδίζουν με τις σημερινές οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες, και προκαλούν μεγάλη φορολογική επιβάρυνση, όπως οι διάφοροι «φόροι υπέρ τρίτων».

Συμπερασματικά, μπορούμε να πούμε ότι ένα νέο, απλό και αξιόπιστο φορολογικό σύστημα, με αρχές και σαφείς κανόνες, με την ποιοτική αναβάθμιση των υπηρετούντων αυτό και την πάταξη της διαφθοράς, μπορεί να είναι δικαιότερο και φυσικά πιο αποδοτικό. Ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα αφ' ενός θα μπορούσε να εμπνεύσει στο κάθε ένα από εμάς φορολογική συνείδηση και αφ' ετέρου να προσελκύσει επενδύσεις στη χώρα μας αυξάνοντας τους ρυθμούς της οικονομικής ανάπτυξης και μειώνοντας τη συνεχώς αυξανόμενη ανεργία.

3.3.4. Αξιοπιστία - Διαφάνεια

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι αξιόπιστο και διάφανο όσον αφορά στη διαχείριση των εισπραττόμενων φόρων και τη σωστή αξιοποίησή τους προς όφελος των πολιτών. Να μεριμνά για την τιμωρία αυτών που μέσα από τις δυνατότητες που τυχόν τους προσφέρει η θέση τους κάνουν κατάχρηση του δημόσιου χρήματος και να αποτρέπει κάθε περίπτωση συγκάλυψης τέτοιων περιπτώσεων. Έτσι, θα ενθαρρύνει τη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών αλλά και θα προστατεύεται ο συνεπής φορολογούμενος και το δημόσιο συμφέρον αποτρέποντας ταυτόχρονα και τη φοροδιαφυγή

3.4. Πως η φορολογική πολιτική επηρεάζει την επενδυτική συμπεριφορά

Η διερεύνηση της επίδρασης των φόρων στη επενδυτική συμπεριφορά έχει γίνει αντικείμενο έρευνας εδώ και πολλά χρόνια. Σε μία από τις μελέτες που εκπονήθηκε από στελέχη της παγκόσμιας τράπεζας και του πανεπιστημίου του Harvard (Djankov,

2009) ερευνήθηκε η επίδραση που έχει η μεταβολή του πραγματικού φορολογικού συντελεστή³⁶ στις επενδύσεις και την επιχειρηματικότητα. Για το σκοπό αυτό υπολογίστηκε ο πραγματικός συντελεστής φορολόγησης των κερδών για το πρώτο και το πέμπτο έτος λειτουργίας μιας τυπικής επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη και τις βασικές εκπιπόμενες δαπάνες σε 85 χώρες. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν είναι ότι υπάρχει μία αντίστροφη σχέση μεταξύ φορολογίας και πραγματοποιούμενων επενδύσεων, όπου μία αύξηση του φορολογικού συντελεστή στο πρώτο έτος λειτουργίας κατά 10% μειώνει τις επενδύσεις ως ποσοστό του Α.Ε.Π. κατά 2% και το επίσημα καταγεγραμμένο ποσοστό έναρξης επιχειρήσεων κατά 1,4%.

Αναμφισβήτητα, η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων επηρεάζει την επενδυτική συμπεριφορά τους, αφού επηρεάζει άμεσα το καθαρό κέρδος που αποκομίζουν οι επενδυτές. Εξετάζοντας τον τρόπο με τον οποίο οι επενδυτές παίρνουν τις αποφάσεις τους ως προς το ύψος των πραγματοποιούμενων επενδύσεων, έχουν αναπτυχθεί διάφορα υποδείγματα από μελετητές.

Σύμφωνα με το νεοκλασικό υπόδειγμα (Jorgenson, 1963 όπως αναφέρεται στον Rosen et al., 2009), βασική μεταβλητή επιλογής μιας συγκεκριμένης επένδυσης είναι το κόστος κεφαλαίου. Το κόστος κεφαλαίου περιλαμβάνει άμεσα κόστη όπως οι αποσβέσεις και οι φόροι, αλλά και το κόστος ευκαιρίας που συνδέεται με την απόρριψη άλλων επενδύσεων. Επομένως, το κόστος κεφαλαίου αποτελεί το ελάχιστο ποσοστό απόδοσης που πρέπει να έχει μία επένδυση προκειμένου αυτή να είναι επικερδής. Σύμφωνα με το υπόδειγμα, όσο υψηλότερο είναι το κόστος κεφαλαίου τόσο λιγότερο επικερδές θα είναι ένα επενδυτικό πρόγραμμα και έτσι οι εταιρείες θα στρέφονται εναλλακτικά σε τεχνολογίες μικρότερης έντασης κεφαλαίου. Επομένως, εφόσον η ασκούμενη φορολογική μπορεί να μειώσει το κόστος κεφαλαίου, για παράδειγμα μέσω μεθόδων επιταχυνόμενης απόσβεσης ή δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών, τότε μπορεί να αυξήσει τη ζήτηση κεφαλαίου και κατά συνέπεια τις επενδύσεις. Το ζητούμενο στην προκειμένη περίπτωση είναι να προσδιοριστεί πως το φορολογικό σύστημα επηρεάζει το κόστος κεφαλαίου και πως το κόστος κεφαλαίου με τη σειρά του επηρεάζει το ύψος των επενδύσεων.

Η εκτενής ανάλυση αυτών των θεμάτων και η ακριβής αλληλεπίδραση των παραπάνω παραμέτρων είναι εκτός των σκοπών της παρούσας εργασίας. Αξίζει όμως εδώ να αναφερθούμε στο γεγονός ότι οι προσδοκίες των επιχειρήσεων σχετικά με τη φορολογική πολιτική και τις διατάξεις που θα ισχύσουν στα επόμενα έτη έχουν κρίσιμο ρόλο στη λήψη αποφάσεων σχετικά με το ύψος αλλά και το είδος των πραγματοποιούμενων επενδύσεων, αφού αυτές σαφέστατα θα επηρεάσουν το κόστος κεφαλαίου στο μέλλον. Το πόσο οι επενδύσεις επηρεάζονται από τις μεταβολές που προκαλεί η φορολογία στο κόστος κεφαλαίου εξαρτάται από την ελαστικότητα των επενδύσεων σε σχέση με το κόστος κεφαλαίου. Αν και στη σχετική βιβλιογραφία δεν

³⁶ Είναι η πραγματική επιβάρυνση της επιχείρησης και προκύπτει ως ο πραγματικός φόρος εισοδήματος που πληρώνει ως ποσοστό επί των προ φόρων κερδών.

υπάρχει κάποιο ικανοποιητικό υπόδειγμα που να εξηγεί πως διαμορφώνονται οι προσδοκίες, έχει υποστηριχθεί (Engen και Skinner, 1996 όπως αναφέρεται στο Rosen et al, 2009) ότι ένα εύλογο εύρος για την ελαστικότητα των επενδύσεων σε σχέση με το κόστος κεφαλαίου είναι από 0,25 έως 1,0. Αυτό ενισχύει τη θέση του νεοκλασικού υποδείγματος, σύμφωνα με το οποίο οι επενδύσεις ανταποκρίνονται στις αλλαγές που συντελούνται στο φορολογικό σύστημα.

3.5. Φορολογικά κίνητρα

Όπως είδαμε και σε προηγούμενη ενότητα, η αυξανόμενη κινητικότητα του κεφαλαίου και η βαθμιαία κατάργηση των εμποδίων στη ελεύθερη διακίνησή του έχουν οδηγήσει σε έναν ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών για την προσέλκυση άμεσων ξένων επενδύσεων. Στην προσπάθεια αυτή των κυβερνήσεων για εισροή ξένων επενδυτικών κεφαλαίων, καθώς και τη παράπλευρη ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταφορά της τεχνολογίας, συχνά χρησιμοποιούνται φορολογικά κίνητρα.

Τα αποτελέσματα σχετικών ερευνών (Morisset, 2003) αναφορικά με το βαθμό στον οποίο τα φορολογικά κίνητρα επηρεάζουν τις αποφάσεις για τον τόπο εγκατάστασης των δραστηριοτήτων των πολυεθνικών εταιρειών είναι αντικρουόμενα. Κάποιες από αυτές τις έρευνες αναδεικνύουν τα φορολογικά κίνητρα ως λιγότερο αποτελεσματικά από παράγοντες όπως είναι οι βασικές υποδομές, η πολιτική σταθερότητα και το κόστος και η διαθεσιμότητα κατάλληλου εργατικού δυναμικού. Παράλληλα άλλες έρευνες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση φορολογικών κινήτρων επηρεάζει την επιλογή του τόπου εγκατάστασης, κυρίως εντός οικονομικών περιφερειών όπως είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ μπορούν να χρησιμοποιηθούν περισσότερο για να επηρεάσουν τη σύνθεση των άμεσων ξένων επενδύσεων παρά το ύψος τους. Θα μπορούσαμε λοιπόν να πούμε πως τα φορολογικά κίνητρα επηρεάζουν τις επενδυτικές αποφάσεις σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο υπό προϋποθέσεις.

Αναμφισβήτητα, μέσα σ' ένα κατάλληλο γενικό θεσμικό πλαίσιο, τα φορολογικά κίνητρα μπορούν να παίξουν το ρόλο τους ως παράγοντας ανάπτυξης. Όμως τα κίνητρα αυτά δεν πρέπει να περιορίζονται μόνο στην προσέλκυση των ξένων μεγάλων κεφαλαίων αλλά θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα και για τις μικρές εγχώριες επιχειρήσεις, που είναι και η πλειοψηφία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική οικονομία, δίνοντας όμως ιδιαίτερη έμφαση στη σωστή εφαρμογή τους. Επίσης, για να είναι ουσιαστική η συμβολή τους, απαιτείται έλεγχος του τρόπου χρησιμοποίησης των πρόσθετων εσόδων που οι φορολογικές αυτές ελαφρύνσεις επιφέρουν στις επιχειρήσεις, έτσι ώστε να κατευθύνονται πράγματι σε αναπτυξιακές δραστηριότητες.

3.6. Κόστος φορολογικής συμμόρφωσης

Ένα σημαντικό κόστος που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις ως άμεση συνέπεια των πολύπλοκων δομών του φορολογικού μας συστήματος είναι το κόστος συμμόρφωσης με την φορολογική νομοθεσία. Το κόστος αυτό συχνά δεν λαμβάνεται υπόψη κατά

την εκτίμηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, αν και αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα επιβάρυνσης.

Βέβαια το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί και να προσδιοριστεί με ακρίβεια αφού δεν είναι κάπου καταγεγραμμένο και προκύπτει μέσα από την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Είναι όμως ένα σημαντικό στοιχείο και επομένως θα πρέπει κατά τον υπολογισμό της τελικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, εκτός από το κόστος των άμεσων, έμμεσων και των λοιπών επιβαρύνσεων, να συνεκτιμάται και το κόστος της γενικότερης φορολογικής συμμόρφωσης της επιχειρηματικής μονάδας με τη νομοθεσία.

Οι παράγοντες που προσδιορίζουν το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης αφορούν κυρίως σε διαδικασίες όπως είναι το πλήθος των συναλλαγών της επιχείρησης με τις υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών κατά τη διάρκεια του έτους, ο απαιτούμενος χρόνος προετοιμασίας, σύνταξης και υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και των λοιπών καταστάσεων που τις συνοδεύουν και γενικότερα ό,τι έχει να κάνει με τη σχέση της επιχείρησης με τη φορολογική διοίκηση και την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι παράγοντες αυτοί λαμβάνονται υπόψη, όπως θα δούμε σε επόμενη ενότητα, από την Παγκόσμια Τράπεζα κατά τη βαθμολόγηση των 183 εξεταζόμενων οικονομιών ως προς το κριτήριο της «Πληρωμής φόρων» (Paying Taxes), το οποίο μαζί με 8 ακόμη κριτήρια συμβάλουν στην κατάταξη των οικονομιών ως προς την ευκολία άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, εκτός από το ύψος των διαφόρων φόρων που βαρύνουν τις επιχειρήσεις συνεκτιμάται και ο χρόνος που απαιτείται για την προετοιμασία, υποβολή των δηλώσεων και πληρωμή φόρων ετησίως καθώς και ο αριθμός των πληρωμών που πρέπει να πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια του έτους.

Η εκτίμηση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης απασχόλησε πολλούς ερευνητές. Ο Evans (2003), επιχείρησε μία επισκόπηση των σχετικών ερευνών που πραγματοποιήθηκαν από το 1980 έως και το 2003 συνοψίζοντας τα αποτελέσματά τους αλλά και τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε ανά γεωγραφική περιοχή. Η πλειονοψηφία αυτών των ερευνών αναφέρεται μόνο στο κόστος που επιβαρύνονται οι φορολογούμενοι, ενώ περίπου το 25% αυτών αντιμετωπίζει το λειτουργικό κόστος της φορολογίας ως το άθροισμα του διοικητικού κόστους για τη φορολογική διοίκηση και του κόστους συμμόρφωσης των φορολογούμενων με τη φορολογική νομοθεσία. Ένα από τα βασικά συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο Evans είναι ότι το κόστος συμμόρφωσης είναι σημαντικό στις βασικές φορολογίες όπως ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο φόρος εταιρειών και ο Φ.Π.Α. και σε γενικές γραμμές υπολογίζεται μεταξύ 2% και 10% των εσόδων από φόρους και συνολικά περίπου στο 2,5% του Α.Ε.Π.

Σε έρευνα που διεξήχθη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Mors et al., 2004) σχετικά με το κόστος που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις προκειμένου να εφαρμόσουν τις

διατάξεις σχετικά με τη φορολογία εταιρειών και το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης,³⁷ κατά μέσο όρο υπολογίστηκε για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (εταιρείες με προσωπικό κάτω των 250 ατόμων) σε 30,9% των φόρων που καταβάλλονται και σε 2,6% των πωλήσεων. Αντίστοιχα, το σχετικό κόστος για τις μεγαλύτερες εταιρείες είναι σημαντικά χαμηλότερο και εκτιμάται σε 1,9% των φόρων που καταβλήθηκαν και 0,02% των πωλήσεων.
- Το κόστος είναι μεγαλύτερο στις περιπτώσεις εταιρειών που έχουν τουλάχιστον μία θυγατρική σε άλλο κράτος μέλος και αυξάνεται όσο ο αριθμός των θυγατρικών εταιρειών μεγαλώνει.

Οι διαφορές που καταγράφονται στις διάφορες έρευνες είναι απόλυτα κατανοητές αφού κάθε μία από αυτές αφορά σε διαφορετικές χώρες και χρονικές περιόδους, ενώ τα φορολογικά συστήματα που εφαρμόζονται διαφοροποιούνται σημαντικά.

Στην Ελλάδα δεν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με το μέγεθος του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις. Η αστάθεια, η πολυπλοκότητα, η αδιαφάνεια, ο μεγάλος αριθμός φόρων και τελών, ο αναποτελεσματικός τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας των υφιστάμενων δημόσιων υπηρεσιών αυξάνουν σημαντικά το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης. Για παράδειγμα, οι προστριβές που προκύπτουν από τη διασταλτική ερμηνεία φορολογικών διατάξεων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, «αναγκάζουν» τις επιχειρήσεις να προσφεύγουν στη δικαιοσύνη για την επίλυση των φορολογικών τους διαφορών και τις εγκλωβίζει σε διαδικασίες χρονοβόρες και ιδιαίτερα δαπανηρές. Ένα άλλο παράδειγμα κατασπατάλησης χρόνου τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και τις οικονομικές υπηρεσίες είναι η δυνατότητα που υπήρξε για πρώτη φορά φέτος για ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.), όπου μόνο η πρώτη δόση του φόρου που προέκυπτε μπορούσε να καταβληθεί ηλεκτρονικά ενώ για την καταβολή των υπολοίπων δόσεων ο φορολογούμενος ήταν υποχρεωμένος να προσέλθει στην οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

³⁷ Το κόστος αυτό εκτιμήθηκε από 700 εταιρείες με έδρα σε 14 χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο και είναι μέλη του European Business Test Panel (EBTP). Οι συγγραφείς της παραπάνω έρευνας, εφιστούν την προσοχή των αναγνωστών στο γεγονός ότι τα παραπάνω αποτελέσματα προκύπτουν κυρίως από εκτιμήσεις των εταιρειών που συμμετείχαν στη έρευνα και για το λόγο αυτό τα αποτελέσματα είναι πιθανόν να είναι υπερεκτιμημένα. Διευκρινίζεται ότι το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης για τους σκοπούς της παραπάνω έρευνας περιλαμβάνει όλα τα κόστη που επιβαρύνονται οι εταιρείες προκειμένου να εκπληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις όπως το κόστος ενημέρωσης σχετικά με φορολογικά θέματα, η μισθοδοσία του λογιστηρίου και οι αμοιβές εξωτερικών ή μη φοροτεχνικών συμβούλων ή εξειδικευμένων σε φορολογικά θέματα νομικών, ενώ δεν περιλαμβάνει το κόστος απόκτησης ή συντήρησης λογιστικών εφαρμογών και λοιπού σχετικού λογισμικού.

Η μείωση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης είναι απαραίτητη όχι μόνο για τις επιχειρήσεις αλλά και για το κράτος αφού το υψηλό κόστος φορολογικής συμμόρφωσης που δημιουργείται από ένα πολύπλοκο και ασαφές φορολογικό σύστημα, επιβαρύνει το γενικότερο επιχειρηματικό κλίμα συμβάλλοντας ταυτόχρονα και στην αύξηση της φοροδιαφυγής και την απώλεια δημοσίων εσόδων. Η εισαγωγή απλών διαδικασιών εφαρμογής του φορολογικού νόμου, η επιτάχυνση της επίλυσης φορολογικών θεμάτων και διαφορών, ο περιορισμός των συναλλαγών των επιχειρήσεων με τις δημόσιες υπηρεσίες εκμεταλλευόμενοι τις τεράστιες δυνατότητες που μας προσφέρει η τεχνολογία, είναι ενέργειες που μπορούν να συμβάλουν προς αυτή την κατεύθυνση.

3.7. Φορολογικός ανταγωνισμός

Ο φορολογικός ανταγωνισμός (Καλύβα) είναι ένα φαινόμενο το οποίο συναντάται στην οικονομική βιβλιογραφία από τη δεκαετία του 1950 και έχει απασχολήσει τα τελευταία χρόνια ιδιαίτερα τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η παγκοσμιοποίηση και η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς συνετέλεσαν στην αύξηση της κινητικότητας της φορολογικής βάσης με αποτέλεσμα να περιορίζεται η δυνατότητα φορολόγησης των παραγωγικών συντελεστών που χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη κινητικότητα, όπως το κεφάλαιο. Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών-μελών κυρίως στην προσέλκυση επενδύσεων γίνεται όλο και πιο έντονος, ειδικά μετά τις τελευταίες διευρύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτό οφείλεται στην υιοθέτηση ιδιαίτερα χαμηλών συντελεστών φορολόγησης από κάποια νέα μέλη ως κίνητρο για την προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων.

Έτσι άρχισε ένας «πόλεμος» μείωσης των φορολογικών συντελεστών (race to bottom), ειδικότερα εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε μία προσπάθεια των κρατών-μελών να αυξήσουν ή τουλάχιστον να διατηρήσουν τα μερίδια συμμετοχής τους στη συνολική φορολογική βάση.

Σαφέστατα, η ύπαρξη χαμηλών συντελεστών φορολόγησης είναι ένας σημαντικός αλλά όχι ο μόνος παράγοντας προσέλκυσης ξένων επενδύσεων. Μια σειρά άλλων παραγόντων όπως το γενικότερο θεσμικό πλαίσιο, λοιπά οικονομικά στοιχεία, ύπαρξη κατάλληλων δικτύων διανομής, δυνατότητα πρόσβασης στις κατάλληλες αγορές και ευκαιρίες ανάπτυξης καινοτόμων επενδύσεων κ.λπ. είναι ιδιαίτερα σημαντικοί.

Μέσα σ' αυτό το περιβάλλον έντονου φορολογικού ανταγωνισμού που κυριαρχεί, ειδικότερα μεταξύ των νέων κρατών-μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη σχεδιασμού μιας μακροπρόθεσμης φορολογικής πολιτικής με αναπτυξιακό χαρακτήρα που θα καταστήσει τη χώρα ελκυστική για επενδύσεις.

3.8. Δράσεις της Ε.Ε. για αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα προσανατολισμένο στην ανάπτυξη

3.8.1. Προς ένα κοινό σύστημα για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ε.Ε.

Σε μία προσπάθεια άρσης των φορολογικών εμποδίων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις κατά τη δραστηριοποίησή τους σε άλλες χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε την δημιουργία μιας Κοινής Ενοποιημένης Βάσης για τη Φορολογία των Επιχειρήσεων (ΚΕΒΦΕ).³⁸

Η κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση θα είναι ένα σύνολο κανόνων βάσει των οποίων θα υπολογίζονται τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έτσι, οι εταιρείες αυτές θα είναι σε θέση να ενοποιούν τα κέρδη και τις ζημιές που πραγματοποιούν κατά τη λειτουργία τους εντός της Ε.Ε. και να φορολογούνται για το συνολικό καθαρό τους εισόδημα, χωρίς να απαιτείται η συμμόρφωσή τους με το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας χωριστά. Επιπλέον, οι όμιλοι επιχειρήσεων θα μπορούν να υποβάλλουν μία ενιαία φορολογική δήλωση³⁹ για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους στην Ε.Ε., ενώ παράλληλα τα κράτη μέλη θα διατηρήσουν το δικαίωμα να καθορίζουν τους δικούς τους συντελεστές φορολόγησης.

Βάσει αυτής της ενιαίας φορολογικής δήλωσης, η φορολογική βάση της εταιρείας θα κατανέμεται στη συνέχεια μεταξύ των κρατών μελών στα οποία αυτή δραστηριοποιείται, σύμφωνα με συγκεκριμένο μαθηματικό τύπο υπολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του ενεργητικού, την εργασία και τις πωλήσεις της. Αφού επιμεριστεί η φορολογική βάση, τα κράτη μέλη θα φορολογούν το μερίδιο που τους αναλογεί με το δικό τους συντελεστή φορολογίας.

Τα οφέλη που αναμένονται από αυτή τη διαδικασία είναι η σημαντική μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης, του κόστους συμμόρφωσης και της νομικής αβεβαιότητας που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις στην Ε.Ε., οι οποίες αναγκάζονται να συμμορφώνονται με έως και 27 διαφορετικά εθνικά συστήματα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους. Σύμφωνα με εκτιμήσεις της Επιτροπής, η υλοποίηση αυτής της πρότασης θα επιτρέψει στις επιχειρήσεις σε ολόκληρη την Ε.Ε. να εξοικονομήσουν 700 εκατομμύρια ευρώ λόγω μείωσης του κόστους συμμόρφωσης και 1,3 δις ευρώ μέσω της ενοποίησης. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να επεκτείνουν τις διασυνοριακές τους δραστηριότητες εκτιμάται ότι θα επωφεληθούν έως και 1 δισεκατομμύριο ευρώ.

Βέβαια η εφαρμογή της ΚΕΒΦΕ θα είναι προαιρετική, έτσι ώστε οι εταιρείες να μπορούν να επιλέξουν την υπαγωγή τους σ' αυτό το σύστημα αν κρίνουν ότι

³⁸ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

³⁹ Μέσω του συστήματος της «ενιαίας θυρίδας» ή «one-stop-shop»

ωφελούνται. Εκτιμάται όμως ότι αυτό θα καταστήσει την Ε.Ε. πιο ανταγωνιστική και πιο ελκυστική αγορά για τους ξένους επενδυτές.

Σύμφωνα με δηλώσεις του αρμόδιου επιτρόπου για τη φορολογία, τα τελωνεία, την καταπολέμηση της απάτης και τον έλεγχο, κ. Algirdas Šemeta, «Η ΚΕΒΦΕ θα καταστήσει ευκολότερη, φθηνότερη και πιο βολική την επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, διευκολύνοντας τις Μ.Μ.Ε. να αναπτυχθούν πέρα από την εγχώρια αγορά. Η πρόταση αυτή είναι καλή για τις επιχειρήσεις, όπως είναι καλή και για την παγκόσμια ανταγωνιστικότητα της Ε.Ε.».

Η πρόταση αυτή θα αποκτήσει ισχύ μόνο μετά τη σύμφωνη γνώμη των κρατών-μελών και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

3.9. Η ανταγωνιστικότητα της Ελληνικής Οικονομίας

3.9.1. Μετρήσεις της ανταγωνιστικότητας της Ελληνικής Οικονομίας

Στην ετήσια έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας «Doing Business» (World Bank, 2011) η Ελλάδα κατατάσσεται στην 109^η θέση μεταξύ των υπολοίπων 183 οικονομιών που εξετάζονται, ως προς την ευκολία άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας μιας αντιπροσωπευτικής⁴⁰ (μικρομεσαίας θα λέγαμε) επιχείρησης έναντι της 97^{ης} που είχε στην έκθεση του 2010.

Η παραπάνω βαθμολογία προκύπτει μέσα από τη βαθμολογία εννέα επιμέρους κριτηρίων, τα οποία συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 4: Doing Business 2011 – Συνολική βαθμολογία της Ελλάδας

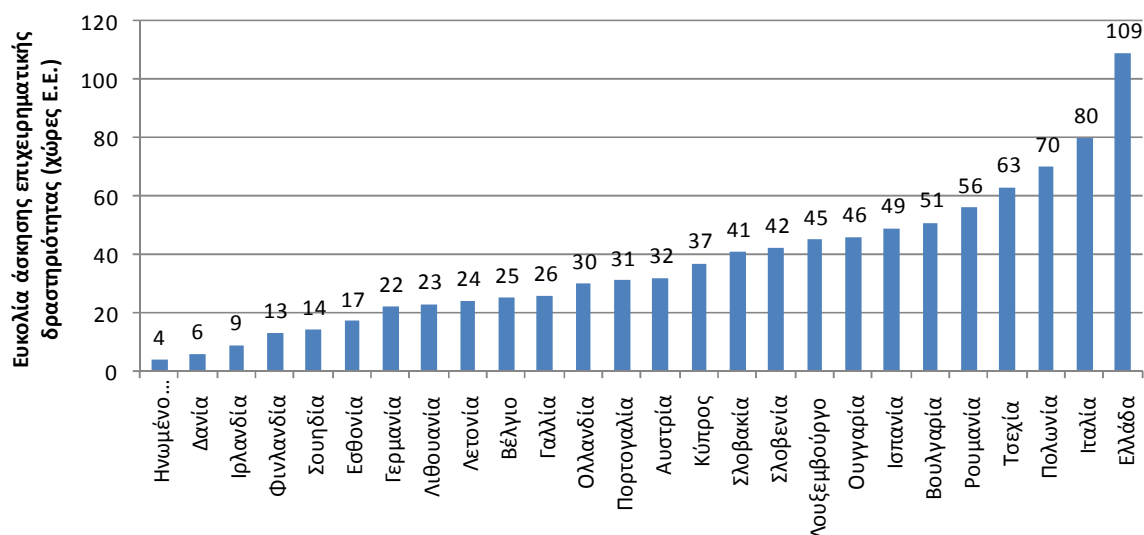
Επιμέρους κριτήρια κατάταξης	DB 2011	DB 2010	Μεταβολή
Σύσταση επιχείρησης	149	146	-3
Αδειοδότηση κατασκευών	51	51	0
Μεταβιβάσεις ακινήτων	153	107	-46
Χρηματοδότηση επιχειρήσεων	89	87	-2
Προστασία επενδυτών	154	153	-1
Πληρωμή φόρων	74	74	-
Διασυνοριακό εμπόριο	84	81	-3

⁴⁰ Η «αντιπροσωπευτική ελληνική επιχείρηση» λειτουργεί στην Αθήνα και δεν έχει υποκαταστήματα ή συναλλαγές με το εξωτερικό. Πληρώνει κανονικά φόρους, ασκεί βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες και οι πωλήσεις της δεν υπόκεινται σε ειδικό φορολογικό καθεστώς (π.χ. καπνός). Έχει στην κατοχή της δικό της κτίριο, μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό γραφείου, ένα ιδιόκτητο και ένα μισθωμένο φορτηγό και έχει τη δυνατότητα να εκπαιδεύει την ακίνητη περιουσία της με κέρδος. Καταγράφει μικτό κέρδος, έχει πέντε μετόχους φυσικά πρόσωπα και προβαίνει σε διανομή μέρους των κερδών της στους μετόχους. Η διαδικασία συλλογής δεδομένων βασίζεται σε έρευνα στην οποία συμμετείχαν πάνω από 5.000 ντόπιοι εμπειρογνώμονες, μεταξύ των οποίων δικηγόροι, σύμβουλοι επιχειρήσεων, λογιστές, κρατικοί λειτουργοί και άλλοι επαγγελματίες, οι οποίοι συνεργάζονται με την ομάδα έρευνας για τη συμπλήρωση ενός τυποποιημένου ερωτηματολογίου.

Επίλυση δικαστικών διαφορών	88	89	1
Διακοπή επιχειρηματικής δραστηριότητας	49	43	-6
Συνολική κατάταξη	109	97	-12

Τα παραπάνω κριτήρια εξετάζουν την έκταση της γραφειοκρατίας και του κόστους που απαιτείται κατά τη διαδικασία έναρξης μίας επιχείρησης, έκδοσης απαιτούμενων αδειών, δυνατότητες χρηματοδότησής της, μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας, εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων έως και τη διαδικασία διακοπής των εργασιών της. Εν συντομία, εξετάζει μία σειρά παραγόντων που συνθέτουν το θεσμικό πλαίσιο που επικρατεί σε μία χώρα αναφορικά με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Διάγραμμα 10: Κατάταξη 26 χωρών Ε.Ε. ως προς την ευκολία άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων



Πηγή: Doing Business 2011 - Η Μάλτα δεν περιλαμβάνεται

Κατά την εξέταση των εμποδίων που συναντώνται κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, παρατηρούμε ότι στην κατάταξη μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης η Ελλάδα καταλαμβάνει την τελευταία θέση με μεγάλη διαφορά από την Ιταλία, η οποία βρίσκεται στην προτελευταία θέση της ευρωπαϊκής κατάταξης (διάγραμμα 10). Την πρώτη θέση από πλευράς ευκολίας άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ευρωπαϊκή Ένωση καταλαμβάνει το Ηνωμένο Βασίλειο και ακολουθεί η Δανία, η Ιρλανδία και η Φινλανδία. Η Κύπρος βρίσκεται περίπου στη μέση της ευρωπαϊκής κατάταξης καταλαμβάνοντας την 15η θέση μεταξύ των κρατών- μελών της Ε.Ε.

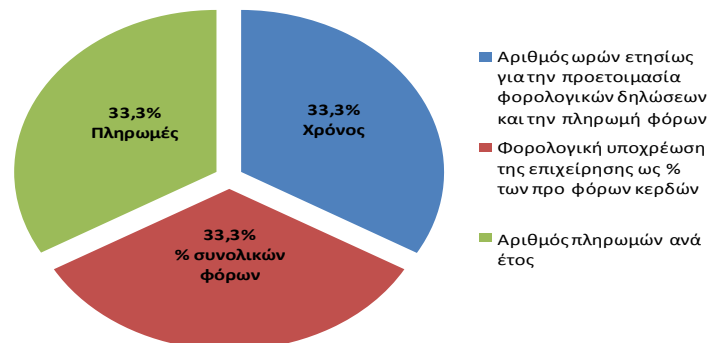
Μεταξύ των θεμάτων που εξετάζονται στη συγκεκριμένη έκθεση της Παγκόσμιας Τράπεζας, θα αναφερθούμε ιδιαίτερα σε αυτό της «Πληρωμής φόρων» (paying taxes) που σχετίζεται άμεσα με το θέμα της παρούσας εργασίας. Ο δείκτης αυτός καλύπτει το κόστος των φόρων που βαρύνει μία εγχώρια μικρομεσαία επιχείρηση

καθώς και το διοικητικό κόστος που απαιτείται για τη συμμόρφωση της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα:

Η κατάταξη της Ελλάδας στην 74^η θέση σύμφωνα με το κριτήριο της πληρωμής φόρων, προκύπτει από την εκτίμηση τριών επιμέρους δεικτών που αφορούν:

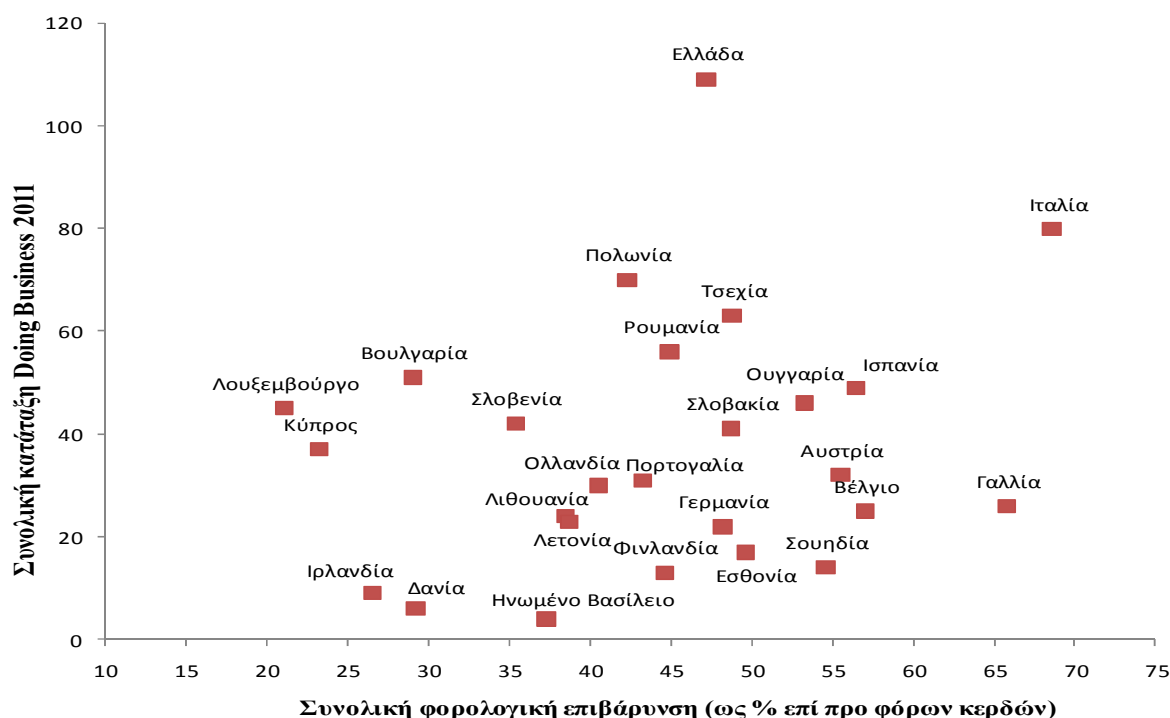
- τη συνολική φορολογική επιβάρυνση, που περιλαμβάνει το φόρο εισοδήματος των εταιρικών κερδών, τις εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές, τη φορολογία ακινήτων, φορολόγηση μερισμάτων, τέλη κυκλοφορίας και λοιπούς φόρους.
- το χρόνο (ώρες ανά έτος) που απαιτείται, κατά το δεύτερο χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης, για την προετοιμασία, υποβολή των δηλώσεων και πληρωμή φόρων, όπως φόροι εισοδήματος, ασφαλιστικές και λοιπές υποχρεωτικές εισφορές, καθώς και φόροι κατανάλωσης, συνυπολογίζοντας ταυτόχρονα και τη μέθοδο και τη συχνότητα των πληρωμών.
- τον αριθμό των πληρωμών ετησίως για φόρους και εισφορές λαμβάνοντας υπόψη και την ηλεκτρονική υποβολή και πληρωμή τους.

Ο κάθε δείκτης συμβάλλει ισόποσα στη διαμόρφωση της βαθμολογίας και έτσι η τελική κατάταξη των χωρών ως προς την ευκολία πληρωμής των φόρων από τις επιχειρήσεις προκύπτει ως ο μέσος όρος της βαθμολογίας των επιμέρους δεικτών:



Παραθέτοντας τη συνολική κατάταξη των χωρών ως προς τη φιλικότητα του επιχειρηματικού περιβάλλοντος σε σχέση με τον τελικό συντελεστή φορολογικής επιβάρυνσης, παρατηρούμε πως χώρες με την ίδια ή και μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με την Ελλάδα έχουν καλύτερη συνολική βαθμολογία του επιχειρηματικού κλίματος.

Διάγραμμα 11: Φιλικότητα ως προς το επιχειρείν των 26 χωρών της Ε.Ε. σε σχέση με το % συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης



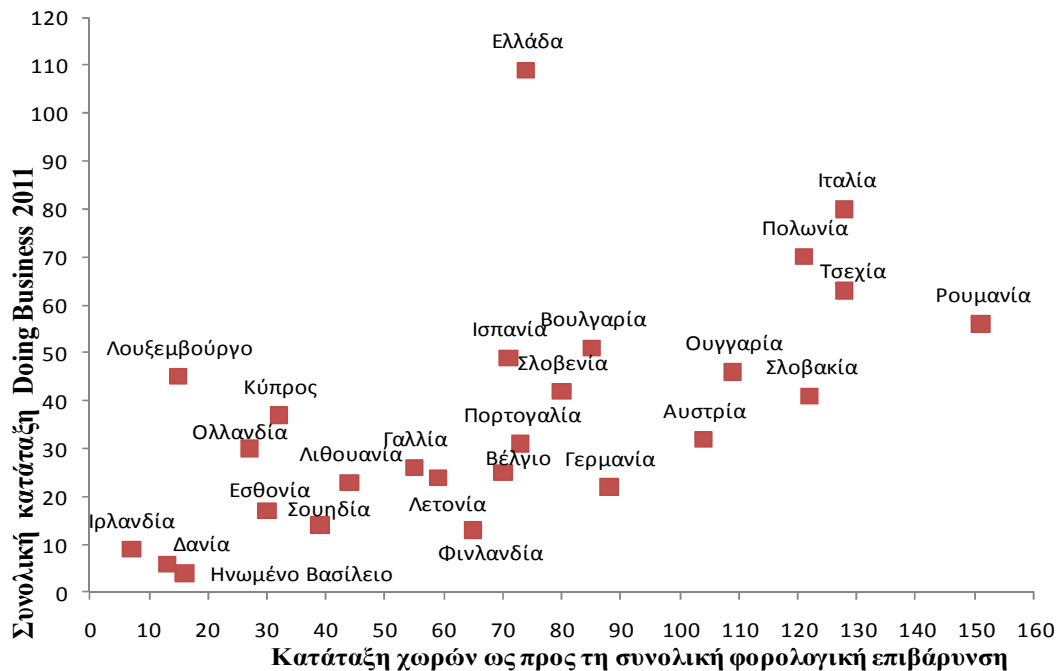
Πηγή: Doing Business 2011 - Η Μάλτα δεν περιλαμβάνεται

Στο παραπάνω διάγραμμα βλέπουμε ότι χώρες όπως η Σλοβακία (41^η), η Τσεχία (63^η), η Εσθονία (17^η) αλλά και άλλες αν και έχουν υψηλότερο συντελεστή φορολογικής επιβάρυνσης σε σχέση με την Ελλάδα, βρίσκονται σε ευνοϊκότερη γενική κατάταξη της οικονομίας τους. Αντίστοιχα και η Αυστρία (32^η), το Βέλγιο (25^η), η Σουηδία (14^η), η Γαλλία (26^η) που με πολύ μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση κατέχουν σημαντικά καλύτερες θέσεις στη φιλικότητα του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Από τα παραπάνω εύκολα συνάγεται το συμπέρασμα ότι εκτός από την φορολογική επιβάρυνση, μία σειρά άλλων παραγόντων που συνθέτουν ένα φιλικό προς το επιχειρείν περιβάλλον παίζουν σημαντικό ρόλο στη γενική βαθμολογία των οικονομιών. Παράγοντες όπως η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας και οι συχνότατες αλλαγές των νόμων, η γραφειοκρατία και η διαφθορά στο δημόσιο τομέα που ωθούν τις επιχειρήσεις στη διαπραγμάτευση, οι καθυστερήσεις στη δικαστική επίλυση των διαφορών, δημιουργούν ένα κλίμα αβεβαιότητας που αποτρέπει την επιχειρηματικότητα και συχνά ωθεί τις επιχειρήσεις να εγκατασταθούν σε άλλες χώρες.

Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε αν δούμε τη συνολική κατάταξη των χωρών σε σχέση με την κατάταξή τους ως προς την συνολική φορολογική επιβάρυνση (διάγραμμα 11). Οι χώρες που βρίσκονται δεξιά της Ελλάδας ενώ έχουν χειρότερη βαθμολογία από τη χώρα μας ως προς συνολική φορολογική επιβάρυνση παρουσιάζουν καλύτερη συνολική κατάταξη.

Διάγραμμα 12: Φιλικότητα ως προς το επιχειρείν των 26 χωρών της Ε.Ε. σε σχέση με την κατάταξή τους ως προς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση



Πηγή: Doing Business 2011 – Η Μάλτα δεν περιλαμβάνεται

Βέβαια, αξίζει να αναφερθεί ότι η μεθοδολογία που χρησιμοποιείται για την εξαγωγή των παραπάνω δεικτών υπόκειται σε σημαντικούς περιορισμούς, ενώ αλλαγές που έχουν γίνει κατά την εξεταζόμενη περίοδο αγνοήθηκαν. Για τη χώρα μας, τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν στην έκθεση του 2011 είναι τα ισχύοντα την 1.6.2010. Ειδικά το κριτήριο της «Πληρωμής φόρων» αναφέρεται στην περίοδο Ιανουαρίου – Δεκεμβρίου 2009.

Επομένως, υπάρχουν στοιχεία τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό των σχετικών δεικτών για τη χώρα μας. Ανεξάρτητα όμως από αυτό, η κατάταξη των χωρών που γίνεται από την παγκόσμια τράπεζα, αποτελεί πηγή διεξαγωγής συμπερασμάτων σχετικά με το οικονομικό κλίμα και την ανταγωνιστικότητα των χωρών που λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων και κατά συνέπεια επηρεάζουν την εισροή ξένων επενδυτικών κεφαλαίων στη χώρα μας.

Το Παγκόσμιο Οικονομικό Φόρουμ στην έκθεσή της για την Παγκόσμια Ανταγωνιστικότητα (WEF, 2011) κατατάσσει την ελληνική οικονομία από άποψη ανταγωνιστικότητας στην 83^η θέση ανάμεσα σε 139 χώρες που βαθμολογούνται από την 71^η θέση που κατείχε το 2010.

Σε μία έρευνα σχετικά με την ελκυστικότητα των φορολογικών καθεστώτων των χωρών της Ευρώπης (KPMG, 2007) η Ελλάδα κατατάσσεται μεταξύ των λιγότερο ελκυστικών για την προσέλκυση επενδύσεων φορολογικών καθεστώτων, όπως αξιολογήθηκαν από μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις. Αυτό αποδίδεται στην

πολυπλοκότητα αλλά και τις συχνές αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας. Τα χαρακτηριστικά του φορολογικού καθεστώτος που αξιολογήθηκαν στη σχετική έρευνα είναι:

- Συνέπεια
- Σταθερότητα κατά τη διάρκεια των ετών
- Όγκος της φορολογικής νομοθεσίας
- Σαφήνεια της ερμηνείας
- Πλεονέκτημα αξιοποίησης για σημαντικές αλλαγές
- Χαμηλή φορολογία
- Σχέσεις φορολογούμενου με τις οικονομικές υπηρεσίες

Από τα παραπάνω χαρακτηριστικά, πιο σημαντικά κρίθηκαν ο όγκος της φορολογικής νομοθεσίας και οι σχέσεις με τις οικονομικές υπηρεσίες. Σ' αυτούς τους τομείς οι χώρες με την καλύτερη βαθμολογία ήταν οι Ιρλανδία, Ελβετία, Εσθονία, Φινλανδία, Δανία, Σλοβενία και Λιθουανία ενώ την χαμηλότερη είχαν οι Γερμανία, Ισπανία, Ιταλία, Τσεχία και η Ελλάδα.

Επίσης τονίζεται ότι, η ύπαρξη ενός μη ελκυστικού φορολογικού καθεστώτος θέτει τις επιχειρήσεις σε μειονεκτική θέση, αφού αποτελεί σημαντικό εμπόδιο στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται διεθνώς. Ωστόσο επισημαίνεται ότι, ένα ελκυστικό φορολογικό σύστημα δεν είναι αρκετό για την προσέλκυση μακροπρόθεσμων επενδύσεων. Εξίσου σημαντικοί παράγοντες, όπως αναπτύχθηκε και σε προηγούμενη ενότητα, είναι και η ύπαρξη κατάλληλων υποδομών, υψηλής ποιότητας εργατικού δυναμικού, πρόσβαση σε αγορές κ.λπ.

Σύμφωνα με τα στελέχη της KPMG, «η έρευνα βοηθά να γίνει κατανοητό πως οι επιχειρήσεις σε ολόκληρη την Ευρώπη αντιπαθούν την αβεβαιότητα και την πολυπλοκότητα. Ο όγκος της φορολογικής νομοθεσίας είναι τεράστιος και η ερμηνεία της είναι συχνά αδιαφανής. Η απλοποίησή τους είναι πραγματική πρόκληση για τις ευρωπαϊκές οικονομικές εφορίες. Η άποψη των εταιρειών μελών της KPMG είναι, ότι είναι μόνο με τη συνεργασία και την οικοδόμηση της εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών εφοριών, των φορολογούμενων και των φορολογικών συμβούλων πολλά από τα προβλήματα με τα σημερινά σύνθετα φορολογικά καθεστώτα μπορούν να λυθούν».

3.9.2. Ενδεικτικές προτάσεις από φορείς της αγοράς

Στα πλαίσια του 1ου Επιστημονικού Συνεδρίου του Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών προτάθηκαν από τους ομιλητές διάφορα κίνητρα τα οποία θα μπορούσαν συμβάλουν στην τόνωση του επιχειρηματικού βίου της χώρας.

Πιο συγκεκριμένα, παρουσιάστηκαν εξειδικευμένα μέτρα για την τόνωση της οικονομίας στην παραμεθόριο και τα μικρά νησιά, έτσι ώστε να ενισχυθεί η ίδρυση και ανάπτυξη μικρομεσαίων επιχειρήσεων σ' αυτές τις περιοχές, αποκομίζοντας σημαντικά οφέλη από την αύξηση της απασχόλησης αλλά και τη μείωση της εσωτερικής μετανάστευσης που παρατηρείται προς τα μεγάλα αστικά κέντρα. Ενδεικτικά, προτάθηκαν τα ακόλουθα:

α) Μείωση του φορολογικού συντελεστή κατά 50% για τις νεοϊδρυόμενες επιχειρήσεις, για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους, εφ' όσον αυτές εντός του πρώτου έτους λειτουργίας προσλάβουν τουλάχιστον τρία άτομα προσωπικό, και

β) Μείωση κατά 50% των ασφαλιστικών εισφορών εργαζομένων και εργοδοτών, επίσης για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους.

γ) Πλήρη απαλλαγή από την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος για τα τρία πρώτα οικονομικά έτη της λειτουργίας τους.

Αν και παλαιότερα είχαν γίνει προσπάθειες ενίσχυσης της επιχειρηματικότητας σ' αυτές τις περιοχές, ένα σημαντικό λάθος ήταν ότι δεν υπήρξε έλεγχος και διασφάλιση συνέχισης της λειτουργίας των επιχειρήσεων και πέρα της περιόδου επιδότησης. Αποτέλεσμα ήταν με τη λήξη της επιδότησης πολλές από αυτές τις επιχειρήσεις να διακόψουν τις δραστηριότητές τους, με δυσμενείς συνέπειες για την τοπική οικονομία και την απασχόληση. Στοχεύοντας στην επίλυση αυτού του προβλήματος, κατά τη διεξαγωγή του παραπάνω συνεδρίου, προτάθηκε να προβλέπεται με ρητή διάταξη νόμου δέσμευση της νεοϊδρυόμενης επιχείρησης ότι θα συνεχίσει τη λειτουργία της, με την επιφύλαξη συγκεκριμένων λόγων ανωτέρας βίας (φυσικές καταστροφές, κοινωνικές αναταραχές, θάνατος κ.λπ.), για άλλα τρία τουλάχιστον χρόνια και ότι θα διατηρεί τις θέσεις εργασίας, για τις οποίες είχε τη δυνατότητα καταβολής των μειωμένων ασφαλιστικών εισφορών, για ίσο τουλάχιστον χρονικό διάστημα με το διάστημα για το οποίο κατέβαλλε μειωμένες εισφορές. Σε περίπτωση μη τήρησης των ανωτέρω προϋποθέσεων θα καταλογίζονται οι διαφορές φόρων και ασφαλιστικών εισφορών.

δ) Για τις ατομικές επιχειρήσεις οι οποίες θα ιδρυθούν και δεν θα απασχολούν προσωπικό, κατά συνέπεια δεν θα υπάγονται στα παραπάνω κίνητρα να δοθεί η δυνατότητα για τα τρία πρώτα έτη της λειτουργίας τους, να εκπίπτει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα, το ποσό των ετησίων καθαρών αποδοχών υπαλλήλου βάσει της Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. (ως αμοιβή του επιχειρηματία). Το κατ' έτος εκπιπτόμενο ποσό θα κοινοποιείται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η πρόταση αυτή σκοπό έχει αν ελαφρύνει φορολογικά, στα πρώτα έτη της λειτουργίας τους αυτές τις επιχειρήσεις (οικογενειακές) στις οποίες απασχολούνται σύζυγος ή/και τέκνα του επιχειρηματία και δεν έχει, τυπικά, δαπάνες μισθοδοσίας.

ε) Καθιέρωση, με ανάλογη τροποποίηση του αναπτυξιακού νόμου, ειδικού αποθεματικού επενδύσεων μικρομεσαίων επιχειρήσεων (εμπορικών, βιοτεχνικών, και επαγγελματιών). Το αποθεματικό αυτό να σχηματίζεται από τα αδιανέμητα κέρδη

των επιχειρήσεων αυτών σε ποσοστό 70% αυτών με την υποχρέωση πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Προκειμένου να αποφευχθούν προβλήματα με την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως με το Ν.3220/2004, να υφίσταται υποχρέωση κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού αυτού, εντός τριετίας από το σχηματισμό του, αφού φορολογηθεί με συντελεστή 5%.

Τα παραπάνω προτάθηκε να εφαρμοστούν και ως κίνητρα ίδρυσης και ανάπτυξης μικρομεσαίων επιχειρήσεων που θα εγκατασταθούν στην υπόλοιπη χώρα, περιορίζοντας όμως τις φοροελαφρύνσεις έτσι ώστε να διατηρηθεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των «λιγότερο ευνοούμενων» περιοχών της χώρας.

Το Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών στην έκθεσή του για την Επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα (IOBE, 2007) εντοπίζει τα βασικά εμπόδια της επιχειρηματικότητας:

- Στη γραφειοκρατία, ως σημαντικό ανασταλτικό παράγοντα για την εκδήλωση επιχειρηματικής δραστηριότητας από νεοσύστατες επιχειρήσεις
- Στην αναποτελεσματικότητα των διαδικασιών υλοποίησης των προγραμμάτων και δράσεων προώθησης της επιχειρηματικότητας
- Στην ανάγκη βελτίωσης της σχέσης του εκπαιδευτικού συστήματος με την επιχειρηματικότητα και την προώθηση της εξοικείωσης των φοιτητών με τον κόσμο των επιχειρήσεων
- Στην ανάγκη ύπαρξης ενός αποτελεσματικού κράτους που θα διαχειρίζεται αναπτυξιακά τους διαθέσιμους πόρους

Η Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου, στα πλαίσια της συμμετοχής της στις διαδικασίες διαβούλευσης για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, διατύπωσε, μεταξύ άλλων, και τις παρακάτω προτάσεις σχετικά με την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας (ΕΣΕΕ, 2011):

- Να δοθούν κίνητρα ανάπτυξης υφιστάμενων επιχειρήσεων με τη συγχώνευσή τους ή τη μετατροπή τους για τη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων, όπως μείωση των εφαρμοζόμενων φορολογικών συντελεστών κατά 25% έως 50%, ανάλογα με τον τύπο της νέας οικονομικής μονάδας, το αντικείμενο δραστηριότητας και τον τόπο εγκατάστασής τους.
- Παρόμοια κίνητρα να δοθούν και για την ανάπτυξη και ίδρυση νέων επιχειρήσεων σε παραμεθόριες περιοχές και μικρά νησιά. Για παράδειγμα θα μπορούσε να εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής μειωμένος στο ήμισυ, για τα τρία πρώτα έτη λειτουργίας των επιχειρήσεων αυτών.
- Να εξακολουθούν να δίδονται κίνητρα σε νέους μέχρι 35 ετών να ανοίγουν τις δικές τους επιχειρήσεις και για τα τρία πρώτα έτη λειτουργίας να απαλλάσσονται της φορολογίας κέρδη μέχρι ποσού 50.000,00€.

- Δημιουργία διαδικασιών διαμεσολάβησης και διαιτησίας για γρήγορη και δίκαιη επίλυση των διαφορών μεταξύ Διοίκησης και φορολογουμένων.
- Εύρεση τρόπου επικοινωνίας και διασύνδεσης του Υπουργείου Οικονομικών με τα λοιπά Υπουργεία και Οργανισμούς (Ασφαλιστικούς, Επιμελητήρια, Κτηματολογικά Γραφεία, Υποθηκοφυλακεία, Τράπεζες, κλπ Φορείς), μέσω διαδικτυακών υποδομών, προκειμένου να μειωθεί η γραφειοκρατία, η ταλαιπωρία των φορολογουμένων και το κόστος διαχείρισής τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το Δημόσιο.

3.10. Γενικά συμπεράσματα

Είναι γενικά αποδεκτό ότι οι αποφάσεις των επενδυτών αναφορικά με τον τόπο εγκατάστασης των δραστηριοτήτων τους, τη διατήρηση ή/και επέκτασή τους εντός των συνόρων ή τη μεταστέγασή τους σε άλλες χώρες εξαρτώνται σημαντικά και από το ισχύον φορολογικό καθεστώς. Επομένως, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη δημιουργίας ενός απλού, σταθερού, και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος που θα προάγει την κοινωνική δικαιοσύνη και θα αποκαταστήσει την εμπιστοσύνη των επενδυτών στην ελληνική οικονομία.

Η μείωση του κόστους φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που θα επιτευχθεί μέσα από αυτή την απλοποίηση και σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος θα βελτιώσει το επιχειρηματικό κλίμα της χώρας συμβάλλοντας στη γενικότερη ανάπτυξη της οικονομίας.

Όπως είδαμε παραπάνω στην έκθεση «Doing Business 2011», υπάρχουν χώρες οι οποίες αν και έχουν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από την Ελλάδα βαθμολογούνται ευνοϊκότερα ως προς τη φιλικότητα του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Αυτό αποδεικνύει ότι ανεξάρτητα από τη κρισιμότητα του φορολογικού πλαισίου ως παράγοντα προσέλκυσης επιχειρηματικών κεφαλαίων, η ανταγωνιστικότητα μιας οικονομίας σαφέστατα δεν εξαρτάται μόνο από το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης των εταιρικών κερδών και των προσωπικών εισοδημάτων αλλά από μία σειρά άλλων παραγόντων που συνθέτουν ένα φιλικό προς τις επιχειρήσεις περιβάλλον. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι Σκανδιναβικές χώρες οι οποίες έχουν από τα υψηλότερα επίπεδα φορολογικής επιβάρυνσης ενώ παράλληλα θεωρούνται από τις πιο κατάλληλες προς επένδυση οικονομίες.

Η δημιουργία συνθηκών που δεν θα λειτουργούν αποτρεπτικά στην ανάληψη επιχειρηματικής πρωτοβουλίας είναι καθοριστικής σημασίας για την αλλαγή του επιχειρηματικού κλίματος που επικρατεί στη χώρα μας. Λαμβάνοντας υπόψη το μεγάλο αριθμό μικρομεσαίων επιχειρήσεων και αυτοαπασχολούμενων στη χώρα μας, η αναπτυξιακή μας πολιτική θα πρέπει να δώσει έμφαση όχι μόνο στις μεγάλες επενδύσεις αλλά και στη στήριξη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων με την άρση της γραφειοκρατίας και των εμποδίων που αντιμετωπίζουν στην καθημερινή τους δραστηριότητα. Η εγχώρια μικρομεσαία μεταποιητική επιχείρηση πρέπει να γίνει ανταγωνιστική, να αποκτήσει εξαγωγικό χαρακτήρα και να επεκταθεί σε νέες αγορές

διατηρώντας όμως τη παραγωγική της λειτουργία και, τη δημιουργούμενη προστιθέμενη αξία, εντός της χώρας και όχι μεταφέροντας τις δραστηριότητές της σε άλλα κράτη με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς και γενικότερα πιο κατάλληλο επιχειρηματικό κλίμα. Αυτό που έχει ανάγκη η ελληνική οικονομία είναι η παραγωγή ποιοτικών προϊόντων, ικανών να ανταγωνιστούν τα παραγόμενα σε άλλες χώρες προϊόντα και να επιβιώσουν σε ένα έντονα ανταγωνιστικό διεθνές περιβάλλον.

Στα πλαίσια της δημιουργίας των κατάλληλων συνθηκών για την ανάπτυξη της οικονομίας απαιτούνται ριζικές αλλαγές στο γενικότερο θεσμικό πλαίσιο εξασφαλίζοντας ένα ελκυστικό οικονομικό περιβάλλον για την βελτίωση της επιχειρηματικότητας. Καθημερινά βλέπουμε παραδείγματα γύρω μας νέων ανθρώπων με καινοτόμες ιδέες και όρεξη για δημιουργία, που όχι μόνο δυσκολεύονται να βρουν κάποια στήριξη από τους αρμόδιους φορείς του κράτους αλλά επιπλέον βρίσκουν συνεχώς εμπόδια. Η έλλειψη ουσιαστικών κινήτρων για τη δημιουργία και την ανάπτυξη επιχειρήσεων ή, η λανθασμένη εφαρμογή τους όταν αυτά υπάρχουν, είναι ένα από τα προβλήματα που απαιτούν άμεση αντιμετώπιση στη χώρα μας.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι στη χώρας μας δεν υπήρξε ποτέ ένα μακροπρόθεσμο εθνικό στρατηγικό πλάνο για την ανάπτυξη, όπως επίσης και για το φορολογικό πλαίσιο. Πιστεύω όμως πως ήρθε ο καιρός αυτό να αλλάξει και μέσα από προγράμματα στήριξης της επιχειρηματικότητας να ενεργοποιηθεί το αξιόλογο ανθρώπινο κεφάλαιο της χώρας που είτε έχει συμβιβαστεί περιμένοντας πως τίποτε δεν αλλάζει είτε έχει κατευθυνθεί σε άλλες χώρες στερώντας τη χώρα μας από τις πολύτιμες υπηρεσίες του. Ενδεικτικά, τέτοια προγράμματα θα μπορούσαν να κατευθύνουν τους επιχειρηματίες σε νέες δραστηριότητες⁴¹ ή νέες αγορές όπου θα υπάρχει ζήτηση για τα προϊόντα τους, παρέχοντας πρόσβαση σε κατάλληλα δίκτυα διανομής, νέες καινοτόμες μεθόδους παραγωγής κ.λπ, πάντα με την προϋπόθεση η παραγωγική λειτουργία να παραμένει εντός των συνόρων της χώρας.

Παράλληλα, ένα κατάλληλο και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα μπορεί να αποτελέσει σημαντικό εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης της χώρας, η οποία θα συμβάλει στην αύξηση των εγχώριων αλλά και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων.

⁴¹ Η χώρα μας θα μπορούσε να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, για παράδειγμα, κατευθύνοντας τους νέους στην ανάπτυξη του αγροτικού τομέα της οικονομίας με νέες καλλιέργειες για τις οποίες υπάρχει ζήτηση στις διεθνείς αγορές αντί να τους αφήνει εγκλωβισμένους στην παγίδα των επιδοτήσεων. Η ελληνική οικονομία πρέπει να στραφεί προς την πραγματική οικονομία, αυξάνοντας στοχευμένα τις επενδύσεις στον πρωτογενή τομέα, που βρίσκεται σε απαράδεκτα χαμηλά επίπεδα για μία χώρα σαν την Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ Η ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

4.1. Φοροδιαφυγή

4.1.1. Έννοια της φοροδιαφυγής

Γενικά με τον όρο φοροδιαφυγή (tax evasion) εννοούμε κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη των φορολογούμενων με σκοπό τη μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή καταβολής φόρου.

Ο παραπάνω ορισμός είναι ένας από τους πολλούς που κατά καιρούς έχουν δοθεί, σε μία προσπάθεια ακριβέστερης και πληρέστερης απόδοσης του όρου. Ένας άλλος γενικά παραδεκτός ορισμός (Κανελλόπουλος, 1955 όπως αναφέρεται στον Τάτσο, 2001 σελ.16) είναι ότι η φοροδιαφυγή αφορά:

- ✓ Το τμήμα του φόρου εισοδήματος το οποίο σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία έπρεπε να δηλώνεται και να αποδίδεται οικειοθελώς από τους φορολογούμενους στις φορολογικές αρχές, αλλά για διάφορους λόγους δεν δηλώνεται και
- ✓ το ποσό των λοιπών άμεσων και των έμμεσων φόρων που θα έπρεπε να εισπράττεται και να αποδίδεται εθελοντικά στο δημόσιο ταμείο από τους φορολογούμενους, χωρίς όμως στην πραγματικότητα να αποδίδεται.

Ο παραπάνω ορισμός δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στο θέμα της «εθελοντικής» δήλωσης της φορολογητέας ύλης και απόδοσης των αναλογούντων φόρων, ως κύριο χαρακτηριστικό της έννοιας της φοροδιαφυγής.

4.1.2. Αίτια της φοροδιαφυγής

Η μελέτη των παραμέτρων που οδηγούν τους πολίτες μίας χώρας στην φοροδιαφυγή απασχόλησε πολλούς οικονομολόγους. Οι διάφορες μελέτες καταλήγουν σε γενικές γραμμές στους ίδιους παράγοντες, καταγράφοντας διαφορές στον τρόπο και το βαθμό που αυτοί προσδιορίζουν το μέγεθος και την έκταση της φοροδιαφυγής, σε διάφορες χώρες.

Οι σημαντικότεροι από τους παράγοντες που προβάλλονται ως προσδιοριστικοί της τάσης των πολιτών για φοροδιαφυγή, είναι οι εξής:

- ✓ Το μορφωτικό επίπεδο καθώς και η φορολογική αγωγή θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες διαμόρφωσης της τάσης του πολίτη για αποφυγή του φορολογικού βάρους. Η συμβολή της κατάλληλης εκπαίδευσης των πολιτών σχετικά με την αναγκαιότητα ύπαρξης των φόρων ως κύριο μέσο για την κάλυψη του κόστους παροχής κοινωνικών αγαθών και υπηρεσιών στην εμπέδωση της φορολογικής

συνείδησης είναι σημαντική. Η αδυναμία επίτευξης του παραπάνω στόχου, οδηγεί στην επικράτηση του προσωπικού έναντι του κοινωνικού συμφέροντος με αποτέλεσμα την προσπάθεια μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης με κάθε τρόπο.

- ✓ Βασικό αντικίνητρο στην προσπάθεια εμπέδωσης της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες, είναι ο τρόπος αξιοποίησης των φορολογικών εσόδων και η διάχυτη δυσπιστία ως προς τη χρηστή διαχείρισή τους. Ένας από τους κύριους στόχους της τρέχουσας οικονομικής πολιτικής στη χώρα μας είναι η μείωση της σπατάλης του δημοσίου χρήματος και η καταπολέμηση της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα. Τα αποτελέσματα της «Εθνικής Έρευνας για τη Διαφθορά στην Ελλάδα» που για τέταρτη χρονιά διεξάγεται από τη «Διεθνής Διαφάνεια-Ελλάς» και καταγράφει τις απόψεις των πολιτών για θέματα διαφθοράς στο δημόσιο τομέα, έφεραν τις εφορίες στη δεύτερη θέση διαφθοράς (*μετά τα δημόσια νοσοκομεία*), σε θέματα κλεισίματος και ελέγχου βιβλίων και ρύθμισης χρεών. Μέσα σε ένα κλίμα αδυναμίας πάταξης της διαφθοράς και ατιμωρησίας και παράλληλα γενικής μείωσης των εισοδημάτων των φορολογουμένων και αύξησης του κόστους διαβίωσης, η απαίτηση για «ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης» καθίσταται ιδιαίτερα δύσκολη.
- ✓ Μία ακόμη βασική παράμετρος είναι η πιθανότητα εντοπισμού αυτών που δεν συμμορφώνονται με τη φορολογική νομοθεσία. Η πιθανότητα αυτή εξαρτάται τόσο από την πιθανότητα που έχουν οι φορολογούμενοι να ελεγχθούν όσο και από την πιθανότητα να αποκαλύψει ο έλεγχος ότι υπάρχει φοροδιαφυγή. Σχετικές έρευνες⁴² κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι μία αύξηση της πιθανότητας ελέγχου και εντοπισμού της αποκρυβείσας ύλης από τις φορολογικές αρχές οδηγεί σε αύξηση του δηλωθέντος εισοδήματος. Άλλωστε όπως θα δούμε σε επόμενη ενότητα, η συμβολή του φοροελεγκτικού μηχανισμού στον περιορισμό της φοροδιαφυγής κρίνεται εξαιρετικά σημαντική.
- ✓ Το πολύπλοκο και ασταθές φορολογικό πλαίσιο της χώρας, δίνει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να εκμεταλλευτούν την πολυνομία και τα κενά που δημιουργούνται μέσα από αυτή για να φοροδιαφύγουν. Το «πλεονέκτημα» αυτό ανήκει περισσότερο στις υψηλές εισοδηματικές τάξεις, εφόσον αυτές έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν τις συμβουλές των ειδικών επιστημόνων για το «φορολογικό προγραμματισμό» των δραστηριοτήτων τους (*με την έννοια της φοροαποφυγής και όχι με την ορθή έννοια του όρου*). Επιπλέον, αυτή η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας, μεταφράζεται και σε υψηλά κόστη συναλλαγής και διοίκησης για το κράτος και τελικά δυσκίνητους ελεγκτικούς μηχανισμούς που διευκολύνουν ακόμη περισσότερο τη δράση των ασυνεπών φορολογουμένων.

⁴² Τάτσος, 2001, σελ. 346-348 όπου γίνεται αναφορά στις έρευνες των Allighman και Sandmo (1972), Srinivasan (1973) Singh (1973), McCaleb (1976), Koskela (1973a)

- ✓ Η αβεβαιότητα ως προς την τελική φορολογική επιβάρυνση που θα έχει ο φορολογούμενος μπορεί να τον οδηγήσει στην απόκρυψη εισοδημάτων, έχοντας στο νου του από τη μία πλευρά τις συχνές «περαιώσεις» των φορολογικών υποχρεώσεων που πάντα έρχονται για τελευταία φορά, και από την άλλη την επιβολή έκτακτων εισφορών σε ήδη φορολογηθέντα κέρδη που αυξάνουν την τελική φορολογική επιβάρυνση.
- ✓ Το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης σε σχέση με το εισόδημα του φορολογούμενου έχει άμεση σχέση με την τάση του για φοροδιαφυγή. Όσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική επιβάρυνση τόσο μειώνεται το διαθέσιμο εισόδημα και επομένως αυξάνεται το κίνητρο και η τάση για φοροδιαφυγή, η οποία γίνεται εντονότερη στα υψηλότερα εισοδηματικά κλιμάκια όπου το όφελος είναι μεγαλύτερο.

4.1.3. Συνέπειες της φοροδιαφυγής

Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής (Τάτσος, 2001 σελ.17) τόσο για το κοινωνικό σύνολο όσο και για την λειτουργία της οικονομίας και την άσκηση της οικονομικής πολιτικής είναι μόνο αρνητικές. Η μόνη θετική επίδραση που μπορεί να υπάρξει είναι στο προσωπικό όφελος του φοροδιαφεύγοντος και αυτό μόνο βραχυχρόνια αφού και αυτός επηρεάζεται αρνητικά μέσω των προβλημάτων που προκαλούνται από την ανεπάρκεια των απαραίτητων, για την άσκηση της κοινωνικής πολιτικής, οικονομικών πόρων. Αναλυτικότερα⁴³:

- ✓ Η κυριότερη συνέπεια είναι η άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών που προκαλείται από την δυνατότητα κάποιων να φοροδιαφεύγουν ευκολότερα από άλλους. Αυτό οδηγεί σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση οικονομικών μονάδων που ουσιαστικά έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα, που όμως δεν δηλώνεται από όλους με τον ίδιο τρόπο.
- ✓ Το αυξημένο επίπεδο της φοροδιαφυγής δημιουργεί στρεβλώσεις στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων αφού καθιστά πιο ανταγωνιστικές αυτές που φοροδιαφεύγουν μέσω μείωσης του συνολικού κόστους λειτουργίας αλλά και αύξησης της ρευστότητάς τους, έχοντας έτσι σημαντικό συγκριτικό πλεονέκτημα.
- ✓ Η επικράτηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής έναντι των προσπαθειών που γίνονται, τουλάχιστον σε θεωρητικό πλαίσιο, από την φορολογική νομοθεσία για την καταπολέμησή της, επηρεάζει αρνητικά τη φορολογική συνείδηση των λοιπών-συνεπών φορολογούμενων, ενισχύοντας το φαινόμενο.

⁴³ Τάτσος, 2001 σελ.19 όπου αναφέρεται και η άποψη του Myddelton (Institute of Economic Affairs, 1979) σύμφωνα με την οποία το ύψος των δημοσίων δαπανών προσδιορίζεται από το ύψος των φορολογικών εσόδων. Επομένως, η μείωση των εσόδων λόγω φοροδιαφυγής θα περιορίσει τις δημόσιες δαπάνες, οι οποίες εξ' ορισμού ωφελούν το κοινωνικό σύνολο λιγότερο από τις ιδιωτικές, με αποτέλεσμα αυτές να μεταφερθούν στον ιδιωτικό τομέα οδηγώντας στην αύξηση του κοινωνικού οφέλους.

- ✓ Περιορίζει τη δυνατότητα άντλησης φορολογικών εσόδων από το κράτος με αποτέλεσμα την περιορισμένη δυνατότητα χρηματοδότησης των δαπανών του. Κατά συνέπεια, το κράτος στρέφεται σε εναλλακτικούς τρόπους είσπραξης εσόδων όπως αύξηση των φορολογικών συντελεστών ή γενικά της φορολογικής επιβάρυνσης (έμμεσης φορολογίας, επιβολή έκτακτης εισφοράς κ.λπ.), αύξηση του εξωτερικού ή εσωτερικού δανεισμού κ.λπ. με δυσμενείς επιδράσεις στην οικονομία. Επιπλέον, δίνεται στο κράτος και η δυνατότητα χρησιμοποίησης του φαινομένου ως «άλλοθι» για την ανεπαρκή άσκηση κοινωνικής πολιτικής καλύπτοντας έτσι και άλλες αδυναμίες του. Αναμφισβήτητα, η φοροδιαφυγή είναι ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες, δεν πρέπει όμως να υποβαθμίζονται και άλλα σημαντικά διαρθρωτικά προβλήματα της οικονομίας μας, που οδήγησαν στα τεράστια δημοσιονομικά προβλήματα της χώρας, περιορίζοντας την ελευθερία των οικονομικών και άλλων επιλογών και απειλώντας την εθνική μας κυριαρχία.

4.1.4. Μέθοδοι φοροδιαφυγής

Όπως είπαμε και παραπάνω, η φοροδιαφυγή αφορά στην παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο με σκοπό τη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης. Η φοροδιαφυγή εκδηλώνεται με διάφορους τρόπους από χώρα σε χώρα οι οποίοι εξαρτώνται από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και τη δομή της οικονομίας, αλλά και τον τρόπο οργάνωσης των επιχειρήσεων και των φορολογικών υπηρεσιών.

Σε γενικές γραμμές, η φοροδιαφυγή εμφανίζεται:

- ✓ είτε με την απόκρυψη εισοδήματος με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου,
- ✓ είτε με την εμφάνιση αυξημένων ή ανύπαρκτων (πλαστών) δαπανών για μείωση του φορολογητέου εισοδήματος ή αποκόμιση ωφέλειας από συγκεκριμένες εκπτώσεις.

Σε περίπτωση δραστηριοποίησης σε διεθνές επίπεδο, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αναπτύσσεται με την επιλογή κρατών με χαμηλή ή και μηδενική φορολογία για τη φορολόγηση του κύριου όγκου των εισοδημάτων. Η συνεχώς αυξανόμενη ευκολία μετακίνησης του κεφαλαίου μεταξύ των χωρών εντός ή εκτός της Ευρωπαϊκής ένωσης διευκολύνει σημαντικά τις δυνατότητες άσκησης τέτοιων πρακτικών.

Τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας, παρατηρείται όλο και περισσότερο η ίδρυση εταιρειών σε νέα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, στις οποίες μεταφέρεται το κύριο μέρος της παραγωγικής δραστηριότητας. Στη συνέχεια τα παραγόμενα προϊόντα διατίθενται στις ελληνικές (άμεσα συνδεδεμένες) επιχειρήσεις με αυξημένο κόστος, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών και κατά συνέπεια την ελαχιστοποίηση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Έτσι τα απαραίτητα, για την άσκηση της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του κράτους, φορολογικά έσοδα μειώνονται σημαντικά, ενώ

την αναπλήρωση των χαμένων εσόδων επιβαρύνονται επιχειρήσεις που δεν έχουν τη δυνατότητα ή δεν επιθυμούν να υιοθετήσουν αυτή τη πρακτική.

Υπάρχουν μία σειρά μέθοδοι φοροδιαφυγής που έχουν εντοπιστεί και καταγραφεί. Συζητήσεις και μελέτες για την αντιμετώπιση του φαινομένου έχουν γίνει πολλές. Η ερώτηση είναι αν οι προσπάθειες που γίνονται για την καταπολέμησή της είναι προς τη σωστή κατεύθυνση και αν στοχεύουν σε μόνιμα και διαρθρωτικά μέτρα ουσιαστικής αναμόρφωσης του φορολογικού συστήματος.

Το πρόβλημα πρέπει να αντιμετωπισθεί με ένα νέο σταθερό φορολογικό σύστημα που θα βασίζεται σε απλούς και λειτουργικούς κανόνες, που θα τηρούνται από όλους και θα κατανέμει τα φορολογικά βάρη σύμφωνα με τη πραγματική φοροδοτική ικανότητα κάθε πολίτη, όπως και το Σύνταγμα της χώρας επιβάλλει. Παράλληλα πρέπει να ληφθεί μέριμνα για τη σωστή αξιοποίηση των πόρων που εισπράττονται από τη φορολογία, έτσι ώστε και ο πολίτης οικειοθελώς να αποδίδει τους φόρους του έχοντας τη σιγουριά ότι αυτοί πιάνουν τόπο.

4.2. Η έννοια της φοροαποφυγής

Δεν υπάρχει ένας γενικά αποδεκτός ορισμός που να καλύπτει πλήρως την έννοια της φοροαποφυγής⁴⁴. Ένας ορισμός είναι⁴⁵ «η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου».

4.3. Διάκριση φοροδιαφυγής – φοροαποφυγής

Η έννοια της φοροαποφυγής διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νόμιμου. Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής υπάρχει καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του νόμου ενώ στην περίπτωση της φοροαποφυγής υπάρχει καταστρατήγηση μόνο του πνεύματος του νόμου (Καράγιωργας, 1981 όπως αναφέρεται στο Τάτσο, 2001 σελ.24).

Έτσι η φοροαποφυγή πραγματοποιείται μέσα από την εκμετάλλευση μέσων και διαδικασιών που δεν συνεπάγονται ποινές ούτε επιφέρουν νομικές συνέπειες.⁴⁶ Ο

⁴⁴ Στα αγγλικά ο όρος αποδίδεται ως tax avoidance ή tax mitigation

⁴⁵ Ο ορισμός παρατίθεται αυτούσιος από την ιστοσελίδα <http://el.wikipedia.org/>

⁴⁶ Συχνά η φοροαποφυγή αποδίδεται με τον όρο «νόμιμη φοροδιαφυγή»

ακριβής ορισμός της φοροαποφυγής και το κατά πόσο αυτή θεωρείται «νόμιμη» ή «νομότυπη» αλλάζει τόσο διαχρονικά όσο και από χώρα σε χώρα. Η ουσία είναι πως ανεξάρτητα του χαρακτήρα της, οι οικονομικές συνέπειες της φοροαποφυγής είναι ίδιες με αυτές της φοροδιαφυγής και ο περιορισμός της είναι κρίσιμης σημασίας για την οικονομική επιβίωση των κρατών.

4.4. Η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού – προγραμματισμού

Η αναφορά της έννοιας «φορολογικός σχεδιασμός» στον ορισμό της φοροαποφυγής, δημιουργεί την ανάγκη της αποσαφήνισης της έννοιας του φορολογικού σχεδιασμού.

Η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού αφορά στη μείωση της φορολογικής οφειλής με μέσα που η πολιτεία δεν είχε πρόθεση να καλύψει (International Fiscal Association, 1983 όπως αναφέρεται στον Τάτσο, 2001 σελ.25). Από τον παραπάνω ορισμό προκύπτει ότι κατά τη διαδικασία του φορολογικού σχεδιασμού ο φορολογούμενος εκμεταλλεύεται κίνητρα που ο ίδιος ο φορολογικός νομοθέτης παρέχει όπως φορολογικές απαλλαγές, φορολογικά κίνητρα κ.λπ. με σκοπό τη μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης. Αντίθετα, στην περίπτωση της φοροαποφυγής ο φορολογούμενος εκμεταλλεύεται τις αδυναμίες του φορολογικού συστήματος και τα νομοθετικά κενά που δημιουργούνται λόγω π.χ. ανεπαρκούς διατύπωσης των νόμων. Έτσι πετυχαίνει μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε επίπεδα χαμηλότερα από την πρόθεση του νομοθέτη.

4.5. Το φαινόμενο της παραοικονομίας

Η παραοικονομία όπως και οι παραπάνω έννοιες που αναφέρθηκαν είναι πολύπλοκη έννοια με πολλούς εννοιολογικούς προσδιορισμούς. Στην διεθνή βιβλιογραφία το φαινόμενο της παραοικονομίας αποδίδεται με διάφορα ονόματα⁴⁷.

Κατά τον Feige (1979 όπως αναφέρεται στο Τάτσο, 2001 σελ.27) ο όρος περιλαμβάνει «εκείνες τις οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες δεν δηλώνονται ή δεν μετριοούνται από τις υφιστάμενες τεχνικές μέτρησης της οικονομικής δραστηριότητας».

Σύμφωνα με τον Schneider(1986 όπως αναφέρεται στο Τάτσο, 2001 σελ.27), η παραοικονομία αποτελείται από τις «οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες συμβάλλουν στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας και γι' αυτό θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στο εθνικό εισόδημα, βάσει των υφιστάμενων εθνικών συμβατικοτήτων, αλλά επί του παρόντος δεν καταγράφονται από τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες μέτρησης».

⁴⁷ Άτυπη οικονομία (informal economy), ανεπίσημη (unofficial), κρυφή (hidden), σκιάδης (shadow), μαύρη (black), μη καταγεγραμμένη (unrecorded), υπόγεια (underground), παράλληλη (parallel)

4.6. Διάκριση παραοικονομίας - φοροδιαφυγής

Η διάκριση της έννοιας της παραοικονομίας από αυτή της φοροδιαφυγής είναι απαραίτητη, παρόλο που στη χώρα μας συχνά αντιμετωπίζουμε τις δύο έννοιες ως ταυτόσημες. Αυτή η αντιμετώπιση οδηγεί σε λανθασμένες εκτιμήσεις και κατά συνέπεια λήψη λανθασμένων αποφάσεων για την καταπολέμησή τους.

Τα δύο φαινόμενα είναι άμεσα συνδεδεμένα αλλά όχι ταυτόσημα και είναι δυνατόν να υπάρχει το ένα χωρίς το άλλο. Βέβαια η αποφυγή πληρωμής φόρου είναι ένας από τους βασικότερους λόγους ύπαρξης της παραοικονομίας, όχι όμως ο μόνος. Πολλές φορές η ύπαρξη της παραοικονομίας μπορεί να οφείλεται στην αποφυγή κρατικών περιορισμών ή νομοθετικών ρυθμίσεων (όπως μη πλήρωση προϋποθέσεων για έκδοση των απαραίτητων αδειών ή και παράνομες δραστηριότητες κ.λπ.). Όμως και σε αυτή την περίπτωση καταλήγει σε φοροδιαφυγή ώστε να αποφευχθεί η αποκάλυψη των μη δηλωθέντων δραστηριοτήτων. Επομένως, υπάρχει έντονη αλληλεξάρτηση μεταξύ τους όχι όμως ταύτιση. Η παραοικονομία έχει σχέση με την παραγωγή προϊόντος και τη δημιουργία εισοδημάτων ενώ η φοροδιαφυγή μπορεί να μην προέρχεται από την δημιουργία εισοδημάτων, όπως για παράδειγμα η φορολογία κληρονομιών ή ακίνητης περιουσίας.

4.7. Τα μεγέθη της παραοικονομίας – φοροδιαφυγής

Η αδυναμία ύπαρξης ενός γενικά αποδεκτού ορισμού για την φοροδιαφυγή και την παραοικονομία, οδηγεί τους ερευνητές στη επιλογή κάθε φορά του ορισμού που θεωρούν ότι ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες της διενεργούμενης έρευνας. Η χρήση διαφορετικού ορισμού των εννοιών καθώς και διαφορετικών τεχνικών μέτρησης, έχει σαν αποτέλεσμα διάφορες μελέτες που γίνονται για τη μέτρηση των δύο φαινομένων να καταλήγουν σε διαφορετικά αποτελέσματα.

Ο Friedrich Schneider⁴⁸ (2010) στην έρευνά του εκτιμά ότι το μέσο όρο της παραοικονομίας στις 27 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για το 2010 σε 21,1% του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος έναντι 20,9% το 2009.

Στη χώρα μας, σύμφωνα με την ίδια έρευνα, η παραοικονομία εκτιμάται σε 25,2 % του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος, 4 μονάδες υψηλότερα από το μέσο όρο των 27 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το 2009 και 2010 σημειώθηκε στις περισσότερες χώρες μία μικρή αύξηση στα μεγέθη της παραοικονομίας σε σχέση με το 2008 (πίνακας 5). Σύμφωνα με την έρευνα, αυτό αποδίδεται στο γεγονός ότι λόγω της παγκόσμιας κρίσης και της ύφεσης της οικονομίας, οι φορολογούμενοι προσπαθούν να καλύψουν την απώλεια των

⁴⁸ Η εκτίμηση του μεγέθους της παραοικονομίας έγινε με τη χρήση της μεθόδου MIMIC (Multiple Indicators And Multiple Courses) σε συνδυασμό με τη μέθοδο ζήτησης χρήματος, ενώ χρησιμοποιήθηκαν οι εκτιμήσεις της Eurostat για τα μεγέθη του Α.Ε.Π. (GDP)

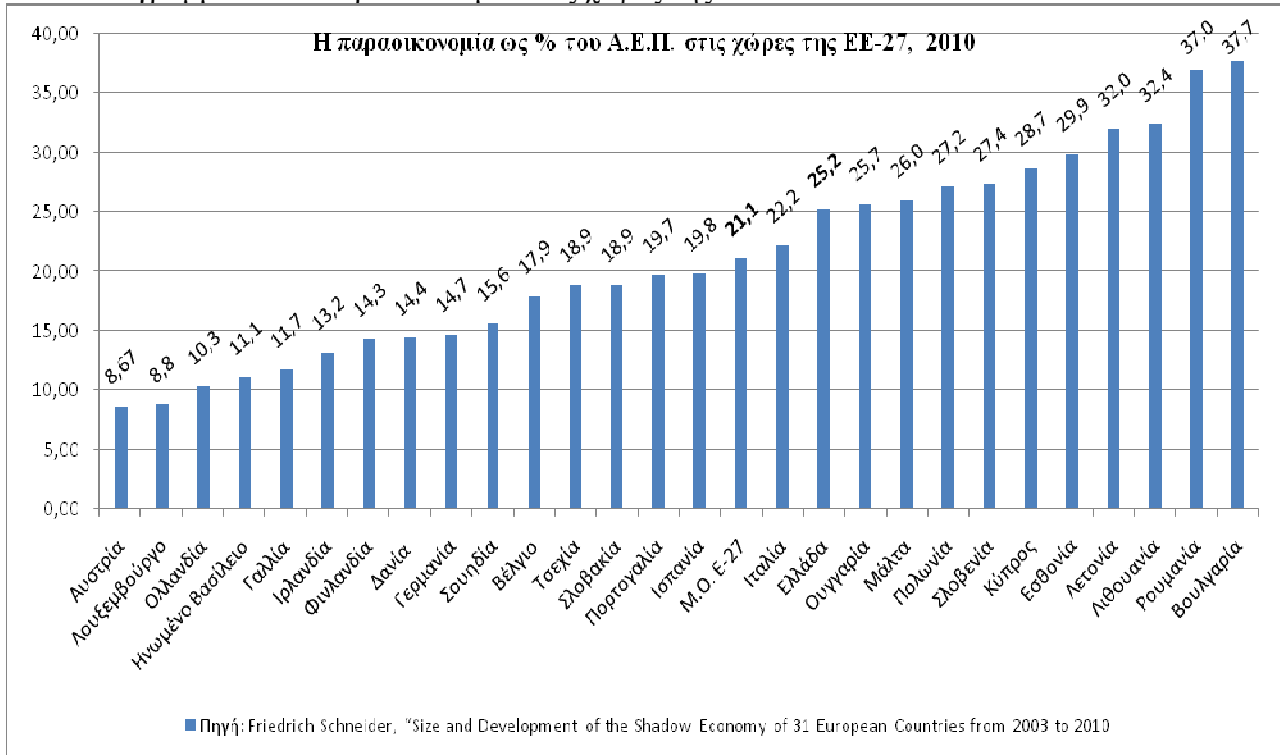
εσόδων τους μειώνοντας τη φορολογική τους επιβάρυνση, με αποτέλεσμα την αύξηση των ανεπίσημων οικονομικών συναλλαγών

Πίνακας 5: Η παραοικονομία στις χώρες της Ε.Ε. (F. Schneider, 2010)

Χώρες Ε.Ε.	Μ.Ο. 2003-2007	2008	2009	2010
Αυστρία	10,24	8,1	8,47	8,67
Βέλγιο	19,94	17,5	17,8	17,9
Βουλγαρία	39,12	37,1	37,5	37,7
Κύπρος	29,48	28,3	28,5	28,7
Τσεχία	20	18,6	18,8	18,9
Δανία	16,24	13,9	14,3	14,4
Εσθονία	30,8	29,6	29,8	29,9
Φινλανδία	16,24	13,8	14,2	14,3
Γαλλία	13,4	11,1	11,6	11,7
Γερμανία	15,66	14,2	14,6	14,7
Ελλάδα	27,04	24,3	25,0	25,2
Ουγγαρία	26,12	25,2	25,5	25,7
Ιρλανδία	14,3	12,2	13,1	13,2
Ιταλία	24,24	21,4	22,0	22,2
Λετονία	32,46	31,6	31,9	32,0
Λιθουανία	32,62	32,0	32,2	32,4
Λουξεμβούργο	9,78	8,5	8,8	8,8
Μάλτα	26,78	25,8	25,9	26,0
Ολλανδία	11,64	9,6	10,2	10,3
Πολωνία	28,02	27,0	27,1	27,2
Πορτογαλία	20,88	18,7	19,5	19,7
Ρουμανία	37,24	36,8	36,9	37,0
Σλοβενία	28,22	27,1	27,3	27,4
Ισπανία	20,98	18,7	19,5	19,8
Σλοβακία	19,88	18,6	18,8	18,9
Σουηδία	17,2	14,9	15,4	15,6
Ηνωμένο Βασίλειο	11,64	10,1	10,9	11,1
Μ.Ο. Ε.Ε.-27	22,2	20,5	20,9	21,1

Η θέση της Ελλάδας ανάμεσα στα 27 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως προς το ύψος της εκτιμώμενης παραοικονομίας το 2010, απεικονίζεται στο διάγραμμα που ακολουθεί:

Διάγραμμα 13: Η παραοικονομία στις χώρες της Ε.Ε.



Διάφοροι οικονομικοί φορείς έχουν εκτιμήσει το μέγεθος της παραοικονομίας στη Ελλάδα (Υπουργείο Οικονομικών, 2011 σελ.13-14):

Ο ΟΟΣΑ (2009), το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ελλάδα εκτιμάται μεταξύ 25% και 37% του Α.Ε.Π. στο υψηλότερο δηλαδή επίπεδο μεταξύ του συνόλου των 21 χωρών-μελών του ΟΟΣΑ που εξετάζονται. Οι εκτιμήσεις του ΟΟΣΑ στηρίχτηκαν τόσο σε δικά του δεδομένα και υπολογισμούς αλλά και σε μελέτες ξένων και Ελλήνων ερευνητών όπως Φλεβοτόμου και Ματσαγκάνη (2007), Τάτσου (2001), Friedrich Schneider (2009), ΚΕΠΕ «Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή-Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις», Καννελόπουλος, Κουσουλάκος, Ραπάνος, 1995. Η μελέτη των Φλεβοτόμου και Ματσαγκάνη (2007), ανέδειξε ότι ποσοστό 10% του εισοδήματος δεν δηλώνεται με αποτέλεσμα τα φορολογικά έσοδα να είναι μειωμένα κατά 26%.

Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Schneider, F. and Enste, D. 2002) εξετάζοντας την περίοδο 1999-2001 εκτίμησε την παραοικονομία στο 30% του Α.Ε.Π., κατατάσσοντας την Ελλάδα ως τη χώρα με τη μεγαλύτερη παραοικονομία μεταξύ 21 χωρών του ΟΟΣΑ, με την Ιταλία να προηγείται με 27% του Α.Ε.Π. Στο μέσο όρο βρίσκονται οι Σκανδιναβικές χώρες ενώ στη χαμηλότερη θέση βρίσκονται η Αυστρία και οι Η.Π.Α. με 10% και η Ελβετία με 9%.

Το Ι.Ο.Β.Ε. σε σχετική μελέτη (Τάτσος, 2001) υπολόγισε το μέγεθος της παραοικονομίας το 1997 στο 36,7% του Α.Ε.Π. ενώ το ύψος των μη

καταβαλλόμενων φόρων που αντιστοιχούν σε αυτό το μέγεθος της παραοικονομίας υπολογίστηκε στο 14,6% του Α.Ε.Π.

Το ΚΕΠΕ σε μελέτη του με τίτλο «Παραοικονομία και φοροδιαφυγή: Μετρήσεις και οικονομικές επιπτώσεις» (Κανελλόπουλος, Κουσουλάκος, Ράπανος – 1995), συγκρίνοντας τη φορολογική βάση (*ύψος και διάρθρωση της εγχώριας ιδιωτικής κατανάλωσης, όπως προκύπτει από την Έρευνα Οικογενειακών Προϋπολογισμών και τους Εθνικούς Λογαριασμούς*) με τα αντίστοιχα έσοδα από Φ.Π.Α. έκανε εκτίμηση της φοροδιαφυγής στον Φ.Π.Α. για το 1988, για το σύνολο των κλάδων στο 38% των πραγματικών φορολογικών εσόδων του αντίστοιχου έτους, διαπιστώνοντας και σημαντικές διαφορές ως προς τη φοροδιαφυγή μεταξύ των κλάδων.

Η Τράπεζα της Ελλάδος στην Ενδιάμεση Έκθεση για τη Νομισματική Πολιτική (2009) κάνει αναφορά στις μελέτες του IOBE (Τάτσος, 2001) και του ΚΕΠΕ (Κανελλόπουλος, Κουσουλάκος, Ράπανος – 1995). Επιπλέον, σημειώνει ότι, σύμφωνα με ενδείξεις από την πορεία των εσόδων, η φοροδιαφυγή σημείωσε μεγάλη έξαρση τους τελευταίους δέκα περίπου μήνες, παρά τα μέτρα που είχαν θεσπιστεί για τον περιορισμό της τον Αύγουστο του 2007 και στις αρχές του 2008.

Τέλος, η Ευρωπαϊκή Ένωση μελετώντας την περίοδο 2000-2006 εκτιμά ότι το ελληνικό κράτος δεν εισέπραξε το 30% του ποσού του Φ.Π.Α. που έπρεπε να μπει στο ταμείο του. Μόνο για το 2006 η φοροδιαφυγή από τον Φ.Π.Α. εκτιμήθηκε στα 6,5 δις ευρώ.

Επίσης, αξίζει να αναφερθεί και η πρόσφατη έρευνα (2010) του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος και του Τμήματος Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών με θέμα «Μέτρηση της Φορολογικής Συνείδησης», όπου διαπιστώθηκε ότι η αδυναμία σύλληψης των φοροφυγάδων και η έκταση της διαφθοράς αποτελούν κρίσιμους παράγοντες για τον καθορισμό της φορολογικής συμπεριφοράς των πολιτών. Συγκεκριμένα από την έρευνα προέκυψαν τα εξής:

- 8 στους 10 ερωτηθέντες εκτιμούν ότι οι φορολογούμενοι που φοροδιαφεύγουν το πραγματοποιούν επειδή «υπάρχει μικρή πιθανότητα εντοπισμού τους» από τις φοροελεγκτικές αρχές που είναι αρμόδιες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.
- 1 στους 5 είναι διατεθειμένος να πάρει το ρίσκο της απόκρυψης των εισοδημάτων του, έστω και αν γνωρίζει ότι είναι πολύ πιθανό να εντοπισθεί από τις φορολογικές αρχές
- Σχεδόν 1 στους 2 των ερωτηθέντων πιστεύει ότι «αν θελήσει να αποκρύψει τα εισοδήματά του από την εφορία, μπορεί να το πραγματοποιήσει».
- 1 στους 10 παραδέχεται ότι έχει επιχειρήσει να εξαπατήσει την εφορία αναφορικά με τα πραγματικά του εισοδήματα

- 8 στους 10 θεωρούν ότι είναι ηθική τους υποχρέωση να δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα
- 1 στους 2 πολίτες θεωρούν ότι σε ένα διεφθαρμένο κράτος η φοροδιαφυγή αποτελεί μια λογική αντίδραση.

4.8. Χαρακτηριστικά του φορολογικού μας συστήματος που ευνοούν τη φοροδιαφυγή

Η αντιμετώπιση της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής στη χώρα μας είναι κάτι που συζητείται εδώ και πολλά χρόνια. Αρκεί να δει κανείς τους τίτλους των άρθρων που καθημερινά δημοσιεύονται στις εφημερίδες και των μελετών διαφόρων οργανισμών.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του φορολογικού μας συστήματος, που επιτρέπουν την ανάπτυξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής, είναι:

- Πολυπλοκότητα, που δίνει τη δυνατότητα εκμετάλλευσης των νομοθετικών κενών για την αποφυγή φορολόγησης κάποιων εισοδημάτων
- Ασάφεια ως προς τη διατύπωση των διατάξεων των νόμων. Η ασάφεια αυτή οδηγεί στην ανάγκη έκδοσης μιας σειράς ερμηνευτικών εγκυκλίων των νόμων, ενισχύοντας έτσι την πολυπλοκότητα αλλά και επιτρέποντας τη διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων.
- Αστάθεια. Το φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο στη χώρα μας είναι ευμετάβλητο, με την ψήφιση κατά μέσο όρο 1-2 βασικών φορολογικών νόμων,⁴⁹ μη συμπεριλαμβανομένων και των διαφόρων διατάξεων που είναι διάσπαρτες σε άσχετα νομοσχέδια.
- Αδικία και αναποτελεσματικότητα ως προς τη συμβολή του στη ίση κατανομή των φορολογικών βαρών και την δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος.
- Αδιαφάνεια ως προς τη διαχείριση των φορολογικών εσόδων. Η σπατάλη του δημόσιου χρήματος και η διάχυτη διαφθορά στο δημόσιο τομέα οδηγεί τον φορολογούμενο στη φοροδιαφυγή και την παραβατική συμπεριφορά, αφού έχει πειστεί ότι τα χρήματά του αξιοποιούνται με λάθος τρόπο.
- Αναξιοπιστία, που αυξάνει την αβεβαιότητα των φορολογούμενων σχετικά με τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των εισοδημάτων τους και μπλοκάρει κάθε προσπάθεια για ανάπτυξη.
- Έλλειψη ανταποδοτικότητας και αδυναμία επαρκούς κάλυψης των κοινωνικών αναγκών των πολιτών.

⁴⁹ Τα τελευταία δύο χρόνια ο μέσος όρος τείνει να αυξηθεί σημαντικά

Όλα τα παραπάνω, αποτελούν στοιχεία του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος, τα οποία δίνουν στους πολίτες το «άλλοθι» για φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή μπορεί, αν όχι να εξαλειφθεί να περιοριστεί σημαντικά, εφαρμόζοντας μία συνεχή διαχρονικά πολιτική, σταθερά προσανατολισμένη στην καταπολέμηση όλων αυτών των παραγόντων που την ευνοούν. Η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων θα πρέπει να μεταφράζεται στη συνείδηση του πολίτη ως η συμμετοχή του σε ένα μηχανισμό χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών μέσω ενός απλού, δίκαιου και σταθερού φορολογικού συστήματος που θα προάγει την κοινωνική δικαιοσύνη. Ένα φορολογικό σύστημα, όπου ο κάθε φορολογούμενος πολίτης θα πληρώνει σύμφωνα με την φοροδοτική του ικανότητα, όπως και το Σύνταγμα της χώρας επιτάσσει.

4.9. Νομοθετικές ρυθμίσεις κατά της φοροδιαφυγής

Αν ανατρέξουμε στη νομοθεσία των τελευταίων ετών, θα δούμε ότι υπάρχει μία σειρά νόμων που βασικός τους στόχος είναι η αντιμετώπιση – καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Ας ξεκινήσουμε με τον Ν.3610/22.11.2007 με τίτλο «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», σύμφωνα με τον οποίο «συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Εθνικό Συμβούλιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής το οποίο θα αποτελεί συμβουλευτικό όργανο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για θέματα που σχετίζονται με τη λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση και περιορισμό του προβλήματος της φοροδιαφυγής».⁵⁰

Με τον Ν.3842/23.4.2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» αυξάνονται τα πρόστιμα για τις παραβάσεις εκείνες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που συνιστούν φοροδιαφυγή και επιβάλλονται αυστηρές κυρώσεις για όσους φοροδιαφεύγουν. Παράλληλα εισάγονται νέα άρθρα στη φορολογία εισοδήματος για την «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα ή με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα».

Στη συνέχεια, με το άρθρο 16 του Ν.3888/30.9.2010 έχουμε νέες «Διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής».

Ο τελευταίος νόμος Ν.3943/31.3.2011 με τίτλο «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» εισάγει την έννοια «Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής» το οποίο θα εκπονείται κάθε τρία χρόνια και περιλαμβάνει σχέδιο δράσεων για την αντιμετώπιση και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, εισηγήσεις για θεσμικές αλλαγές και μέτρα για την αποτελεσματική και συντονισμένη λειτουργία των φορολογικών, δικαστικών και διοικητικών αρχών. Παράλληλα, συνιστώνται δύο επιτροπές:

⁵⁰ Άρθρο 1 του Ν.3610/27.11.2007

- α) Επιτροπή για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής⁵¹ και,
- β) Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, η οποία θα ενημερώνει την πρώτη επιτροπή για την πορεία εφαρμογής του Προγράμματος.

Από τα παραπάνω είναι φανερό η εντατική προσπάθεια που γίνεται τα τελευταία χρόνια για την αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής και χωρίς να αναφερθούμε στις διατάξεις νόμων προηγούμενων ετών. Πέρα όμως από νομοθετικές ρυθμίσεις για επιβολή ποινών και εντατικοποίηση ελέγχων, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή και στους λοιπούς παράγοντες που αναφέρθηκαν παραπάνω προκειμένου να επιτευχθεί η πολυπόθητη εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης από τους πολίτες. Η εμπειρία στην Ελλάδα δείχνει ότι συχνά υιοθετούνται μέτρα τα οποία τελικά δεν μπορούν να υλοποιηθούν γεγονός που εμποδίζει τους φορολογούμενους να διατηρήσουν μία θετική στάση απέναντι στη φορολογική διοίκηση. Τέλος, χωρίς να θέλω να υποβαθμίσω το μέγεθος και την ειλικρίνεια των προθέσεων, ας μου επιτραπεί να αναφέρω κάτι που συχνά λέγεται στο χώρο της πολιτικής, πως «αν δεν θέλεις να κάνεις έργο, κάνε επιτροπές», ρήση η οποία όλοι ευχόμαστε να μην έχει εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Πρόσφατα, παρουσιάστηκε το πρώτο «Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής για το 2011-2013», όπου αναγνωρίζεται το μεγάλο πρόβλημα της μη καταβολής φόρου μέσω της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της παραοικονομίας. Συγκεκριμένα, το πρόβλημα αποδίδεται στη αδυναμία της φορολογικής διοίκησης να εισπράξει τους φόρους και σε «ένα φορολογικό ελεγκτικό μηχανισμό εξαρτώμενο από έναν απαρχαιωμένο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και προσηλωμένο σε ένα αυστηρό σύστημα επιβολής προστίμων με πολύ χαμηλή εισπραξιμότητα, ο οποίος αντικειμενικά δεν μπορούσε να επιτελέσει το έργο του ενώ ταυτόχρονα το πλαίσιο αυτό ήταν η γενεσιουργός αιτία της διαφθοράς και της αδιαφάνειας».

Συνεχίζοντας την περιγραφή του προβλήματος και τις αιτίες που οδήγησαν το Ελληνικό Δημόσιο στη σημερινή κατάσταση από άποψη φορολογικών εσόδων, η αρμόδια Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή αναφέρει τα εξής:

«Το σύστημα ουσιαστικά του ελέγχου βασιζόταν στον κατ' εκτίμηση υπολογισμό των «λογιστικών διαφορών» με την απειλή της απόρριψης των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Το αποτέλεσμα στην πράξη ήταν ένα πλήρες «θέατρο του παραλόγου» αφού οι επιχειρήσεις δεν έκαναν τις νόμιμες και επιβεβλημένες

⁵¹ Η «Επιτροπή για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» θα λειτουργεί ως συλλογικό κυβερνητικό όργανο, στην οποία μετέχουν ο Υπουργός Οικονομικών, ως Πρόεδρος, και οι Υπουργοί: α) Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, β) Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και γ) Προστασίας του Πολίτη. Αναρωτιέται κανείς τι απέγινε το «Εθνικό Συμβούλιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» που είχε συσταθεί με το Ν.3610/2007;

φορολογικές αναμορφώσεις προκειμένου να τις αφήσουν σαν «δήθεν» ανακάλυψη για τον έλεγχο». Επίσης, ιδιαίτερα προβληματική εμφανίζεται και η εξέλιξη των φορολογικών υποθέσεων στα δικαστήρια. Πολύ μεγάλες καθυστερήσεις (που συχνά ξεπερνούν την 5ετία), συχνές αναστολές καταβολής των προβλεπόμενων προκαταβολών και απορριπτικές για το δημόσιο αποφάσεις που στηρίζονται σε τυπικές ατέλειες διοικητικών πράξεων είναι αιτίες που ακυρώνουν την είσπραξη βεβαιωμένων φόρων και δημιουργούν κίνητρα για φοροδιαφυγή εφόσον στη χαμηλή πιθανότητα αποκάλυψης της φοροδιαφυγής προστίθεται η χαμηλή πιθανότητα έγκαιρης και αποτελεσματικής τιμωρίας».

Είναι προφανές ότι οι παραπάνω «ανακαλύψεις» αντανakλούν ένα σημαντικό κομμάτι της φορολογικής πραγματικότητας στη χώρας μας. Ας ελπίσουμε λοιπόν, ότι η καταγραφή τους στο συγκεκριμένο επιχειρησιακό πρόγραμμα θα είναι και η αρχή για την εξάλειψή τους και οι όποιες λύσεις προταθούν δεν θα ξεχαστούν σε κάποιες ανεφάρμοστες διατάξεις.

4.10. Η συμβολή ενός αποδοτικού φοροελεγκτικού μηχανισμού στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Η λειτουργία του φοροελεγκτικού μηχανισμού στην Ελλάδα συχνά λειτουργεί ως εργαλείο είσπραξης εσόδων για την κάλυψη βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών του κράτους, με αποτέλεσμα τον αποπροσανατολισμό του από τον πραγματικό σκοπό.

Ο σχεδιασμός αλλά και η υλοποίηση των φορολογικών ελέγχων πρέπει να γίνονται με γνώμονα την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και όχι την είσπραξη όσο το δυνατόν περισσότερων φόρων μέσω της επιβολής προστίμων για «τυπικούς και εισπρακτικούς» λόγους. Πρωταρχικός στόχος του φοροελεγκτικού μηχανισμού πρέπει να είναι η φορολογική συμμόρφωση και η πρόληψη φαινομένων φοροδιαφυγής και όχι η τιμωρία και η ποινική δίωξη. Για να γίνει αυτό απαιτείται ένα φορολογικό σύστημα χωρίς «γκρίζες ζώνες» που επιτρέπουν την ύπαρξη στρεβλώσεων, αλλά και αλλαγή της υφιστάμενης νοοτροπίας σύμφωνα με την οποία κάθε φορολογούμενος είναι ύποπτος για φοροδιαφυγή και γι' αυτό πρέπει να ελεγχθεί.

Είναι απαραίτητο ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικών ελέγχων το οποίο να συμβάλλει:

- στην αύξηση των Δημοσίων Εσόδων μέσω της σύλληψης της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και κατόπιν της τιμωρίας αυτών που καταστρατηγούν τη φορολογική νομοθεσία. Έτσι θα εξασφαλίσει τα απαραίτητα για την άσκηση της οικονομικής πολιτικής φορολογικά έσοδα σε μία συνεχή βάση κυρίως μέσα από την ορθή φορολόγηση των εισοδημάτων και όχι μέσω της επιβολής προστίμων. Επιπλέον θα συμβάλλει στην αποκατάσταση της κοινωνικής δικαιοσύνης αφού είναι γνωστό πως «ό,τι αποφεύγει να πληρώσει κάποιος σε φόρους το επιβαρύνεται κάποιος άλλος».

- στην επιτάχυνση του ρυθμού της οικονομικής ανάπτυξης. Οι φοροδιαφεύγοντες έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των συνεπών φορολογουμένων αφού έχουν μικρότερο κόστος με αποτέλεσμα να βρίσκονται σε σχετικά πλεονεκτική θέση για την αύξηση των επενδύσεών τους.
- στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών σύμφωνα με την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των πολιτών και όχι την ικανότητά τους στην απόκρυψη εισοδημάτων.
- στη συμμόρφωση των φορολογουμένων όχι μόνο λόγω της αύξησης της πιθανότητας εντοπισμού της παραβατικής συμπεριφοράς από τις φορολογικές αρχές αλλά κυρίως πείθοντας τους φορολογούμενους για την ορθή λειτουργία του συστήματος των φορολογικών ελέγχων και την αναγκαιότητα φορολογικής συμμόρφωσης
- στην εξάλειψη φαινομένων διαφθοράς στους χώρους του φοροελεγκτικού μηχανισμού, που αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια την δημιουργία φορολογικής συνείδησης.

Η καθιέρωση ενός συστήματος φορολογικών ελέγχων που βασίζεται σε συγκεκριμένα ποιοτικά κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο επιχειρήσεων και διαφανείς διαδικασίες, η στελέχωση των υπηρεσιών με έμπειρα στελέχη, η αξιοποίηση της τεχνολογίας καθώς και η κωδικοποίηση των σχετικών διατάξεων ελέγχου σε ενιαίο κείμενο είναι παράγοντες που μπορούν να οδηγήσουν σε ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα φορολογικών ελέγχων που θα συμβάλει και στη φορολογική συμμόρφωση των φορολογούμενων

4.10.1. Η αναδιάρθρωση του φοροελεγκτικού μηχανισμού

Όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, μας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι το πρόβλημα της φοροδιαφυγής συναρτάται άμεσα με την ποιότητα και την οργάνωση της φορολογικής διοίκησης, παράμετρος που πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής. Είναι γεγονός, ότι για να αποδώσουν τα μέτρα που προωθούνται για τη βελτίωση του φορολογικού συστήματος πρέπει να είναι προσαρμοσμένα στις συνθήκες και εναρμονισμένα με τις δυνατότητες της διοίκησης. Επομένως, απαιτείται να γίνει πρώτα η ενίσχυση του διοικητικού μηχανισμού που θα κληθεί να τα εφαρμόσει ώστε να επιτευχθεί η απρόσκοπτη υλοποίηση των φορολογικών μέτρων.

Σημαντικός παράγοντας για την ορθή και αποτελεσματική αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος αποτελεί ο φοροελεγκτικός μηχανισμός. Ο φορολογικός έλεγχος δεν είναι απρόσωπος και το μεγαλύτερο πρόβλημα εδώ είναι ο ανθρώπινος παράγοντας. Η ανεπάρκεια εξειδικευμένου προσωπικού, συχνά αποτέλεσμα προσλήψεων με μη αξιοκρατικά κριτήρια, η έλλειψη κινήτρων, η ανεπαρκής εκπαίδευση και επαγγελματική κατάρτιση, η υιοθέτηση μη ανταποδοτικών σε σχέση με την απόδοση συστημάτων αμοιβών, η ύπαρξη της μονιμότητας καθώς και η

έλλειψη αξιολόγησης ικανοτήτων αποτελούν κάποια από τα προβλήματα που οδηγούν στην αναποτελεσματική λειτουργία της διοίκησης. Η εξειδίκευση των φορολογικών ελεγκτών, η καλή γνώση των νόμων την εφαρμογή των οποίων καλούνται να ελέγξουν και το επίπεδο ηθικής τους είναι καθοριστικά στοιχεία για την επίτευξη ενός αποδοτικού φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να αναφερθώ σε ένα άρθρο (Τέλλογλου, 2011) σχετικά με «ιστορίες φορολογικής τρέλας και αυθαιρεσίας» όπως τις ονομάζει, οι οποίες συσσωρεύονται στο γραφείο του «συνηγόρου του φορολογούμενου» και δείχνουν μία άλλη πλευρά που θα πρέπει να εξετασθεί σοβαρά στα πλαίσια του αγώνα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Στο παραπάνω άρθρο αναφέρονται τα εξής παραδείγματα, τα οποία παρατίθενται αυτούσια όπως δημοσιεύτηκαν:

α) «Σε επιχείρηση παραγωγής κινουμένων σχεδίων, ο έλεγχος χαρακτήρισε εικονικά τα τιμολόγια που εξέδωσε αυτός που κατασκεύασε το λογισμικό για την κίνηση των cartoons μέσω υπολογιστή, επειδή διαπιστώθηκε ότι στην εργασία αυτή βοήθησε ο γιος του, καθηγητής πληροφορικής, ενώ ο πατέρας και εκδότης των στοιχείων δεν είχε επαρκείς γνώσεις για τόσο εξειδικευμένη δουλειά. Παρότι οι εκπρόσωποι της επιχείρησης αθώωθηκαν πανηγυρικά και αμετάκλητα για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, πράγμα που θα έπρεπε να οδηγήσει και σε αποδοχή από τα Διοικητικά Δικαστήρια των προσφυγών της επιχείρησης, αυτή αναγκάστηκε να περαιώσει όλες τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις προκειμένου να μην υποστεί στο σύνολό τους τα υπέρογκα πρόστιμα και τους φόρους που είχαν καταλογιστεί...»

β) Η περίπτωση ενός εφοριακού από την εφορία του Παλαιού Φαλήρου που αφού κατηγορήθηκε ότι υπεξαίρεσε 130 εκατ. δραχμές (350.000 ευρώ) σε πρόστιμα, ζήτησε στη συνέχεια να συμψηφιστεί το ποσό με το 10% της αμοιβής που έπρεπε να λαμβάνει επί των προστίμων που βεβαίωνε. Μία διάταξη του 1992 δίνει τη δυνατότητα στους εφοριακούς να εισπράττουν έκτακτη αμοιβή στα έσοδα εφόσον οι βεβαιωμένοι φόροι και τα πρόστιμα ξεπερνούν τις 150.000 ευρώ, ανεξάρτητα αν το ποσό εισπραχθεί ή όχι. Τουλάχιστον, με τον νόμο 3842/2010, στο άρθρο 77, δίνεται η δυνατότητα να εισπράττονται τα πριμ επί των «εισπραχθέντων» και όχι επί των «βεβαιωθέντων», αλλά η έκδοση της σχετικής υπουργικής απόφασης εκκρεμεί ακόμα.

Και το άρθρο συνεχίζει αναφέροντας ότι «πηγές ανέφεραν ότι το υπουργείο Οικονομικών σε αυτό το σημείο δεν κάνει άλλο από το να αντιγράφει τον αμερικανικό, βρετανικό και γερμανικό νόμο» και πως αξιωματούχος του υπουργείου, που ωστόσο θέλησε να παραμείνει ανώνυμος ανέφερε ότι «αν δεν τα πάρει από το πριμ, θα τα πάρει από τον παραβάτη, γράψτε το έτσι απλά».

Με αφορμή λοιπόν το παραπάνω άρθρο, είναι εύλογο να αναρωτιέται κανείς αν το να κάνει ένας υπάλληλος απλά τη δουλειά για την οποία προσλήφθηκε και αμείβεται, αντικειμενικά και στηριζόμενος μόνο σε αποδείξεις και πραγματικά γεγονότα, απλά

αποκλείεται. Πιστεύω πως, ανεξάρτητα αν τα «πριμ αποτελούν αντιγραφή από τον αμερικανικό, βρετανικό και γερμανικό νόμο», θα πρέπει να καταργηθούν ως «μέτρο επιβράβευσης της απόδοσης» των υπαλλήλων γιατί ενθαρρύνουν τέτοια φαινόμενα παραβατικής συμπεριφοράς από την πλευρά των φοροελεγκτικών οργάνων. Υπάρχουν και πιο κατάλληλα μέτρα επιβράβευσης της απόδοσης εργαζομένων χωρίς να επιφέρουν τέτοιες ανάρμοστες συμπεριφορές.

Βέβαια τα παραπάνω παραδείγματα σε καμία περίπτωση δεν χαρακτηρίζουν το σύνολο του φοροελεγκτικού μηχανισμού και αποτελούν «μεμονωμένα περιστατικά», όπως κατά καιρούς χαρακτηρίζονται. Θα πρέπει όμως να απομονωθούν, να τιμωρηθούν αυστηρά και να εκλείψουν στο σύνολό τους, για να μπορούν και οι διοικώντας να ανακτήσουν την αξιοπιστία τους και να απαιτούν φορολογική συνείδηση από τους πολίτες. Η ύπαρξη σαφώς καθορισμένου νομοθετικού πλαισίου, με συγκεκριμένες υποχρεώσεις και δικαιώματα, βάσει του οποίου οι υπάλληλοι θα ελέγχονται από μία ανεξάρτητη αρχή και θα λογοδοτούν για τις πράξεις τους ή τις παραλείψεις τους καθίσταται επιτακτική.

4.10.2. Η πληροφορική στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Η οργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών είναι κρίσιμης σημασίας για την περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής και τον εντοπισμό των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας. Η φορολογική διοίκηση πρέπει να επενδύσει στην τεχνολογία με πλήρη μηχανογράφηση των υπηρεσιών της εκπαιδεύοντας βέβαια ταυτόχρονα και τους υπαλλήλους της στις νέες τεχνολογίες.

Σημαντική συνεισφορά στον τομέα αυτό θα έχει η υιοθέτηση του συστήματος Elenxis. Το νέο «Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα των Ελεγκτικών Υπηρεσιών» (Elenxis) αποτελεί ένα «αξιόπιστο» εργαλείο μηχανογράφησης των Φορολογικών και Τελωνειακών Ελεγκτικών Υπηρεσιών στην προσπάθεια για μία πιο δίκαιη και αποτελεσματική φορολογική διοίκηση. Με τη χρήση αυτού του συστήματος επιτυγχάνεται η μέγιστη δυνατή αξιοποίηση όλων των διαθέσιμων πληροφοριών και δεδομένων, η επιτάχυνση των ελεγκτικών διαδικασιών και ο ευκολότερος εντοπισμός ενδεχόμενων φορολογικών παραβάσεων και υποθέσεων φοροδιαφυγής. Με την κατάλληλη επεξεργασία των διαθέσιμων πληροφοριών θα επιτυγχάνεται, η ανάδειξη των υποθέσεων με τον υψηλότερο βαθμό «επικινδυνότητας» για φοροδιαφυγή, με τη χρήση συγκεκριμένων ποιοτικών, οικονομικών και χωροταξικών κριτηρίων.

Το σύστημα αυτό, η εφαρμογή του οποίου προς το παρόν έχει παγώσει αν και είναι σχεδόν έτοιμο προς χρήση, θα συμβάλλει καθοριστικά στη βελτίωση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, στην καλύτερη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης, καθώς και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης.

4.11. Δράσεις της Ε.Ε. για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε διεθνές επίπεδο

4.11.1. Η φοροδιαφυγή σε διεθνές επίπεδο

Είναι γενικά αποδεκτό διεθνώς, ότι με τον όρο χρηστή διακυβέρνηση στον τομέα της φορολογίας εννοούμε διαφάνεια, ανταλλαγή πληροφοριών και θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, με ψήφισμά του (Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, 2010/C 341 E/07) αναφέρει ότι η χρηστή διακυβέρνηση σε φορολογικά θέματα μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση των πόρων που βρίσκονται στη διάθεση των κρατών μελών συμβάλλοντας σημαντικά και στην επίτευξη των αναπτυξιακών στόχων της χιλιετίας.

Η παγκοσμιοποίηση έχει κάνει ιδιαίτερα έντονο το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής διεθνώς, ένα πρόβλημα που στην Ευρωπαϊκή Ένωση εκτιμάται ότι ανέρχεται στο 2,5% του Α.Ε.Π. Η έλλειψη της χρηστής διακυβέρνησης σε φορολογικά θέματα ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή και έχει σοβαρές επιπτώσεις τόσο στα δημόσια έσοδα των κρατών μελών όσο και στους οικονομικούς πόρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ καθιστά τις φορολογικά συνεπείς επιχειρήσεις λιγότερο ανταγωνιστικές.

Τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα που εφαρμόζονται στα 27 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δίνουν την δυνατότητα στις μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες να επωφεληθούν φορολογικά, μεταφέροντας τα κέρδη τους ανάλογα, μέσω δραστηριοποίησής τους σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, εκμεταλλευόμενες τα νομικά κενά που υπάρχουν μεταξύ των κρατών σε φορολογικά θέματα. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο αναφέρεται ιδιαίτερα στο φαινόμενο της εκτεταμένης χρήσης των φορολογικών παραδείσων και των εξωχώριων κέντρων από αυτές τις εταιρείες στο πλαίσιο των στρατηγικών τους για φοροαποφυγή. Επιπλέον, έχουν παρατηρηθεί και περιπτώσεις όπου χρησιμοποιούν την ισχύ τους για να ασκήσουν πίεση στις κυβερνήσεις, ιδίως των αναπτυσσόμενων χωρών, για τη μείωση των εθνικών τους φορολογικών συντελεστών και την παροχή φορολογικών κινήτρων για την προσέλκυση επενδύσεων.

Η παραπάνω συμπεριφορά έχει σαν συνέπεια τη μετατόπιση του φορολογικού βάρους προς τους εργαζόμενους και τα νοικοκυριά χαμηλού εισοδήματος αλλά και τις μικρές επιχειρήσεις που η δραστηριότητά τους περιορίζεται εντός των εθνικών συνόρων. Επιπλέον, η έλλειψη επαρκών δημοσίων εσόδων οδηγεί σε βλαπτικές για το κοινωνικό σύνολο περικοπές των δημόσιων δαπανών.

Σύμφωνα με εκτιμήσεις του ΟΟΣΑ το ιδιωτικό κεφάλαιο που έχει συσσωρευτεί σε φορολογικούς παραδείσους ανέρχεται σχεδόν σε ένα τρισεκατομμύριο δολάρια (πενταπλάσιο συγκριτικά με αυτό πριν από δύο δεκαετίες) προερχόμενο από ένα

εκατομμύριο εταιρείες, ιδίως από Η.Π.Α. και τα κράτη μέλη της Ε.Ε., που έχουν εκεί την έδρα τους.

Ενδεικτικά αναφέρεται πως, σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιεύουν αρμόδιες υπηρεσίες, το ένα τρίτο των 700 μεγαλύτερων επιχειρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου δεν πλήρωσαν καθόλου φόρο το 2005 και το 2006,⁵² το 25 % των αμερικανικών εταιρειών με ενεργητικό άνω των 250 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ ή εισόδημα άνω των 50 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ ετησίως επίσης δεν πλήρωσαν κανένα φόρο μεταξύ 1998 και 2005⁵³, και ότι οι μεγαλύτερες εταιρείες της Γαλλίας αυτή τη στιγμή πληρώνουν φόρο μόνο 8% επί των πραγματικών κερδών τους ενώ ο επίσημος φορολογικός συντελεστής είναι 33%⁵⁴,

Η έγκριση γενικών αρχών κατά της φοροαποφυγής (General Anti-Avoidance Principles) παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εξετάζουν αν ο πρωταρχικός σκοπός μιας πράξης είναι η αποφυγή ή μείωση φορολογικής οφειλής και να επιβάλλουν πρόσθετο φόρο προς αντιστάθμιση αυτής της αποφυγής ή μείωσης, σε περίπτωση που αυτό ισχύει. Εξάλλου, το άρθρο 43 της Συνθήκης ΕΚ δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη ακόμη και τη θέσπιση νομοθεσίας που να περιορίζει το δικαίωμα εγκατάστασης ενός εταιρικού σχήματος που ιδρύεται αποκλειστικά και μόνο για φορολογικούς λόγους.⁵⁵

4.11.2. Μέτρα για την εφαρμογή μιας χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Στο πλαίσιο της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής σε διεθνές επίπεδο και της παράνομης φυγής κεφαλαίων σε φορολογικούς παραδείσους, το Συμβούλιο προωθεί μία σειρά προτάσεων για την εφαρμογή κανόνων χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, αναφορικά με:

- ✓ την έκδοση νέας οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του Φ.Π.Α., καθώς έχει άμεσο διασυννοριακό αντίκτυπο και αντιπροσωπεύει σημαντικά ποσά διαφυγόντων εσόδων πλήττοντας άμεσα τον προϋπολογισμό της Ε.Ε.

⁵² Σύμφωνα με την έκθεση της βρετανικής Εθνικής Ελεγκτικής Υπηρεσίας (2008)

⁵³ Σύμφωνα με την έκθεση της Υπηρεσίας Λογοδοσίας της κυβέρνησης των ΗΠΑ (2007)

⁵⁴ Σύμφωνα με την έκθεση του γαλλικού Συμβουλίου Υποχρεωτικών Εισφορών (2009)

⁵⁵ Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C-524/04 της 13ης Μαρτίου 2007 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation κατά Commissioners of Inland Revenue)

- ✓ την εφαρμογή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών⁵⁶ (σύμφωνα με την οδηγία 2003/48/EK) και την επέκτασή της και στη συνεργασία με τις τρίτες χώρες, προκειμένου να διευκολυνθεί η ανάκτηση των κεφαλαίων που μεταφέρθηκαν στο εξωτερικό μέσω παράνομων δραστηριοτήτων σε βάρος της εσωτερικής αγοράς.
- ✓ την ανάγκη επανεξέτασης των διμερών φορολογικών συμφωνιών με τρίτες χώρες και τη συμπερίληψη ρήτρας περί χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης στο πλαίσιο γενικών ή ειδικών συμφωνιών που θα συνάπτονται με αυτές καθώς και την εξασφάλιση μιας αποτελεσματικής διαδικασίας παρακολούθησης της εφαρμογής τους.
- ✓ την αντιμετώπιση του επιβλαβούς φορολογικού ανταγωνισμού με την εφαρμογή του Κώδικα Συμπεριφοράς για την Φορολόγηση των Επιχειρήσεων (Council Of European Union, Report SN4901/99, 1999) από τα κράτη μέλη στις σχέσεις τους με τις τρίτες χώρες
- ✓ τη συνεργασία του ΟΟΣΑ στον εντοπισμό των μη συνεργάσιμων περιοχών δικαιοδοσίας καθώς και την εξασφάλιση μιας διαδικασίας αξιολόγησης της συμμόρφωσής τους. Παράλληλα χαρακτηρίζει μη ικανοποιητικό το υπάρχον πλαίσιο αφού ο δείκτης για το χαρακτηρισμό ενός κράτους ως συνεργάσιμου απαιτεί τη σύναψη 12 μόνο συμφωνιών ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών ενώ επιπλέον η ανταλλαγή πληροφοριών θα έπρεπε να είναι υποχρεωτική και δεσμευτική απαίτηση και να μην πραγματοποιείται μόνο κατόπιν αιτήσεως. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το υφιστάμενο καθεστώς, δίνεται η δυνατότητα στις κυβερνήσεις να αποφεύγουν την εγγραφή τους στη μαύρη λίστα του ΟΟΣΑ, με την απλή και μόνο υπόσχεση ότι θα συμμορφωθούν προς τις αρχές της ανταλλαγής πληροφοριών, χωρίς όμως να εξασφαλίζεται η έμπρακτη εφαρμογή των αρχών αυτών.
- ✓ τη δημιουργία κατάλληλου συστήματος κινήτρων για την είσπραξη των διασυνοριακών φορολογικών απαιτήσεων, ώστε να αυξηθεί το χαμηλό (5% σήμερα) ποσοστό είσπραξης, με διανομή δίκαιου μεριδίου των εσόδων από την είσπραξη των μη καταβληθέντων φόρων τόσο στη διοίκηση η οποία εισπράττει

⁵⁶ Η υιοθέτηση της διαδικασίας αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών θα αποτρέψει και φαινόμενα όπως αυτό που συνέβη τον Ιανουάριο του 2010, όταν πρώην υπάλληλοι ελβετικών ιδιωτικών τραπεζών προσέφεραν στο γερμανικό υπουργείο Οικονομικών αντίγραφα CD που περιείχαν δεδομένα σχετικά με γερμανούς πολίτες που διατηρούν μυστικούς τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελβετία, προκειμένου να αποφύγουν την πληρωμή φόρων στη Γερμανία. Η γερμανική κυβέρνηση ανακοίνωσε την αγορά των στοιχείων, στην τιμή των \$ 2.700.000 ενώ εκτιμά ότι με τη χρήση των στοιχείων αυτών θα μπορέσει να συλλέξει περισσότερα από 400 εκατομμύρια ευρώ (543 εκατομμύρια δολάρια) σε πρόσθετους φόρους. Ως συνέπεια των παραπάνω, πάνω από 3.000 φορολογούμενοι υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος, προκειμένου να αποφύγουν δικαστικές έρευνες και τις πιθανές ποινές φυλάκισης, ενώ παρόμοιες περιπτώσεις έχουν αναφερθεί και στη Γαλλία και ακόμη και στην Ελβετία.

τις φορολογικές απαιτήσεις για λογαριασμό του αιτούντος κράτους μέλους όσο και στη διοίκηση του αιτούντος κράτους μέλους. Επίσης να εισάγει ποσοτικούς δείκτες για τη μέτρηση της προόδου που συντελείται ως προς αυτή την κατεύθυνση.

- ✓ έγκριση μέτρων που θα αποτρέπουν την κατάχρηση της «αρχής της διαμονής» που συντελείται μέσω τεχνητών συστημάτων διαμονής και ιδιοκτησίας και επιτρέπουν σε εταιρείες χαρτοφυλακίου χωρίς καμιά δραστηριότητα ή εταιρείες-κελύφη να προστατεύουν τους προνομιούχους ιδιοκτήτες από την πληρωμή φόρων στη χώρα διαμονής τους. Τα μέτρα αυτά θα είναι κοινά και θα εφαρμόζονται από όλα τα κράτη μέλη.
- ✓ αύξηση της διαφάνειας, μέσα από την αναθεώρηση των τωρινών διεθνών λογιστικών προτύπων, θεσπίζοντας την υποχρέωση δημοσίευσης στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις λογιστικών πληροφοριών σχετικά με τους φορολογικούς παραδείσους με ανάλυση ανά χώρα. Επίσης, προτείνει να δημιουργηθεί ένα δημόσιο μητρώο της Ε.Ε. που να αναφέρει τα ονόματα ατόμων και επιχειρήσεων που έχουν ιδρύσει εταιρείες και έχουν αποκτήσει λογαριασμούς σε φορολογικούς παραδείσους, με στόχο να αποκαλυφθούν οι πραγματικοί δικαιούχοι που προστατεύονται από τις εξωχώριες εταιρείες.
- ✓ καθιέρωση μιας κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες, που θα βοηθήσει στην αντιμετώπιση θεμάτων διπλής φορολογίας και μεταφοράς τιμών εντός ενοποιημένων ομίλων, εντός της Ε.Ε. Προτείνει, προκειμένου να εντοπίζονται αποτελεσματικότερα η ανακριβής τιμολόγηση συναλλαγών και οι συχνότερες μέθοδοι φοροδιαφυγής, να δώσει η Επιτροπή προτεραιότητα σε μια ευρύτερη εφαρμογή της μεθόδου των συγκριτικών κερδών, μετατοπίζοντας έτσι την επιτήρηση των μεταβιβαστικών τιμολογήσεων από το επίπεδο της συναλλαγής στο επίπεδο της εταιρείας. Επισημαίνεται ότι, η μέθοδος των συγκριτικών κερδών εστιάζεται στη σύγκριση των κερδών μεταξύ εταιρειών για κάθε βιομηχανικό κλάδο και ότι μια πτώση των κερδών της θυγατρικής μιας πολυεθνικής εταιρείας σε επίπεδο που υπολείπεται σημαντικά του κλαδικού μέσου όρου σε βάθος χρόνου ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη για μαζικές μεταβιβαστικές τιμολογήσεις
- ✓ παροτρύνει την Ε.Ε. να εξετάσει ένα φάσμα επιλογών για κυρώσεις και κίνητρα για την προώθηση της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης, όπως ειδική εισφορά στις κινήσεις προς ή από μη συνεργάσιμες περιοχές δικαιοδοσίας, τη μη αναγνώριση, εντός της Ε.Ε., του νομικού καθεστώτος εταιρειών που έχουν ιδρυθεί σε μη συνεργάσιμες περιοχές δικαιοδοσίας, καθώς και την απαγόρευση για όλους τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς της Ε.Ε. να ιδρύουν ή διατηρούν θυγατρικές και παραρτήματα σε μη συνεργάσιμες περιοχές δικαιοδοσίας.

Για να επιτευχθούν οι παραπάνω στόχοι, θα πρέπει τα κράτη μέλη να συνεργαστούν και να ακολουθήσουν μία συντονισμένη πολιτική, ώστε να καλυφθεί το νομικό κενό που υπάρχει μεταξύ των κρατών σε φορολογικά θέματα και επιτρέπει στις πολυεθνικές εταιρείες να χρησιμοποιούν επιθετικές στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού εις βάρος των συλλογικών συμφερόντων. Η αποτελεσματική φορολογική διακυβέρνηση θα προσελκύσει τελικά επενδύσεις, επειδή θα συμβάλλει σε ένα κλίμα δικαίου, φορολογικής ασφάλειας, διαφάνειας και σταθερότητας.

4.12. Ηλεκτρονική διακυβέρνηση, η λύση για τη μείωση της φοροδιαφυγής και των παραβατικών συμπεριφορών;

Ηλεκτρονική διακυβέρνηση είναι η χρήση των τεχνολογιών της πληροφορικής και των τηλεπικοινωνιών στη δημόσια διοίκηση σε συνδυασμό με οργανωτικές αλλαγές και νέες δεξιότητες του προσωπικού, με σκοπό τη βελτίωση της εξυπηρέτησης του κοινού, την ενδυνάμωση της δημοκρατίας και την υποστήριξη των δημόσιων πολιτικών.

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση δεν περιορίζεται στην αυτοματοποίηση των διαδικασιών, αλλά μπορεί να αποτελέσει σημαντικό εργαλείο όχι μόνο για μία αποτελεσματική φορολογική διοίκηση αλλά για μια ευρύτερη διοικητική μεταρρύθμιση στη δημόσια διοίκηση.

Με την έννοια αυτή, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση, πρέπει να προσανατολίζεται στην ικανοποίηση των αναγκών των πολιτών και των επιχειρήσεων σχετικά με:

- τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων από τις υπηρεσίες της δημόσιας διοίκησης, με όρους αποτελεσματικότητας και διαφάνειας.
- τις συνθήκες διαβίωσης, εργασίας και άσκησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τόσο εντός της χώρας αλλά και σε άλλες χώρες της Ευρώπης.
- Τη χρήση των φορολογικών υπηρεσιών ως φορολογούμενοι και ως πολίτες και την εκπλήρωση των διαφόρων φορολογικών υποχρεώσεων χωρίς να απαιτείται η αυτοπρόσωπη παρουσία του φορολογούμενου
- Την ασφάλεια των συναλλαγών μέσω της πιστοποίησης και επιβεβαίωσης της ταυτότητας των συμβαλλόμενων μερών κατά τη διενέργεια συναλλαγών με τις δημόσιες υπηρεσίες, χωρίς γραφειοκρατικές διαδικασίες, καθώς και την προστασία των προσωπικών τους δεδομένων.

Η ηλεκτρονική διεκπεραίωση υποθέσεων θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της γραφειοκρατίας, τον περιορισμό των φαινομένων διαφθοράς μέσω των απρόσωπων συναλλαγών μεταξύ φορολογούμενων και δημόσιας διοίκησης, καθώς και την αύξηση της αποδοτικότητας και τη μείωση του κόστους λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών.

Σύμφωνα με πρόσφατες μελέτες του Υπουργείου Εσωτερικών της Ε.Ε., η θεσμική κατοχύρωση του ηλεκτρονικού τρόπου επικοινωνίας με τις δημόσιες αρχές θα μειώσει το διοικητικό κόστος κατά 25%.

Για να γίνουν όλα τα παραπάνω απαιτείται ένα δυνατό ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα, ικανό να υποστηρίξει επαρκώς όλες τις ηλεκτρονικές διαδικασίες. Επιπλέον, είναι απαραίτητη η δημιουργία ενός σύγχρονου και ολοκληρωμένου νομοθετικού πλαισίου λειτουργίας της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, που θα καθιστά δικαίωμα και όχι υποχρέωση για τον πολίτη την επιλογή της ηλεκτρονικής επικοινωνίας με τους δημόσιους φορείς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1. Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, μπορούμε να πούμε ότι, το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει ανάγκη από μία ριζική αναμόρφωση έτσι ώστε να απαλλαγεί από βασικές αδυναμίες που το καταστούν αναποτελεσματικό τόσο ως την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής όσο και την εξασφάλιση ενός ευνοϊκού επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Η αστάθεια και πολυπλοκότητα του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου, η άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών και η έλλειψη διαφάνειας και ορθής αξιοποίησης των φορολογικών εσόδων είναι κάποιες από τις βασικές παραμέτρους που ευνοούν τη φοροδιαφυγή. Ο Βολταίρος χαρακτηριστικά αναφέρει ότι *«οι πολλοί νόμοι σε μια χώρα είναι, όπως οι πολλοί γιατροί, σημείο αδυναμίας κι αρρώστιας»* και δυστυχώς το ελληνικό φορολογικό σύστημα καταγράφει εξαιρετικές επιδόσεις στο άθλημα της πολυνομίας αλλά και της συνεχούς μεταβολής των φορολογικών νόμων.

Παράλληλα, ένα επιχειρηματικό περιβάλλον, το οποίο χαρακτηρίζεται από γραφειοκρατία, πολύπλοκο, ασαφές και συνεχώς μεταβαλλόμενο φορολογικό σύστημα, που θέτει εμπόδια σε κάθε προσπάθεια ανάπτυξης επιχειρηματικής νοοτροπίας και κουλτούρας δεν μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο για την προσέλκυση επενδύσεων. Απαιτείται η δημιουργία κατάλληλων συνθηκών που θα ενθαρρύνουν την ανάληψη πρωτοβουλίας για επένδυση και καινοτομία, στοιχεία απαραίτητα για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας και την ευημερία των κατοίκων της. Άλλωστε, αυτά ήταν σε γενικές γραμμές και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Η οικονομική ανάπτυξη της χώρας και η έξοδός της από την εξαιρετικά δύσκολη θέση στην οποία βρίσκεται, μπορεί να επιτευχθεί με την υιοθέτηση ενός νέου αναπτυξιακού μοντέλου με επίκεντρο την επιχειρηματικότητα, που θα συμβάλει στη δημιουργία πλούτου εντός της χώρας μέσα από τις επενδύσεις, την εξωστρέφεια των ελληνικών επιχειρήσεων και την καινοτομία.

Η δημιουργία ενός νέου θεσμικού πλαισίου, το οποίο θα λειτουργήσει ως ένα άτυπο συμβόλαιο μακροχρόνιας συνεργασίας μεταξύ κράτους και επενδυτή-φορολογούμενου με στόχο την ανάπτυξη και τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας μας, κρίνεται αναγκαία. Έτσι, οι παραγωγικές δυνάμεις θα ενεργοποιηθούν οδηγώντας τη χώρα στην ανάπτυξη, με τη δημιουργία νέων βιώσιμων επιχειρήσεων και θέσεων εργασίας που θα συμβάλλουν στην αύξηση του εθνικού εισοδήματος και τον περιορισμό του δημοσιονομικών προβλημάτων της χώρας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

1. Ταυτότητα της έρευνας

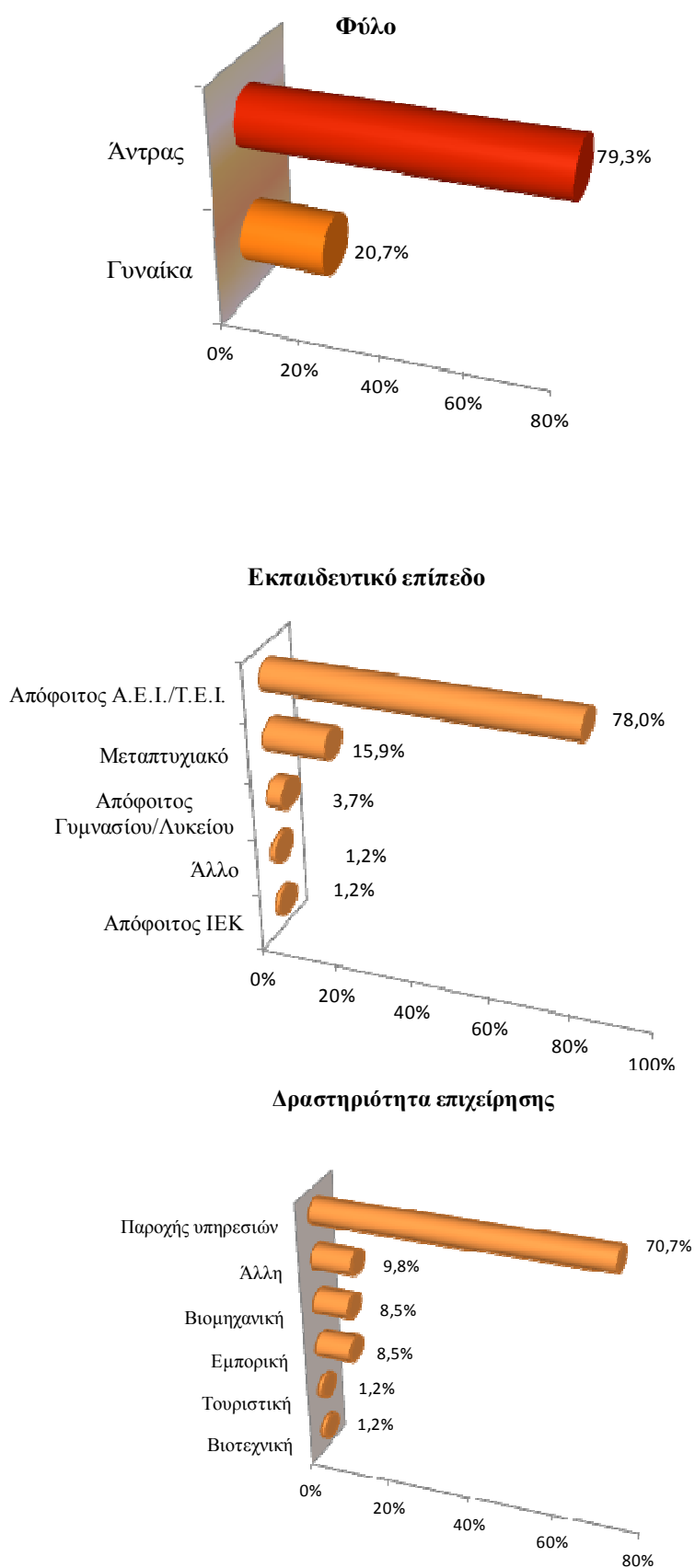
Σκοπός Έρευνας	Καταγραφή των απόψεων των επαγγελματιών του οικονομικού και φορολογιστικού χώρου αναφορικά με τη συμβολή του φορολογικού συστήματος στη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής
Περίοδος Έρευνας	Απρίλιος – Μάιος 2011
Μέγεθος δείγματος	82 επαγγελματίες του οικονομικού – φορολογιστικού χώρου
Μέθοδος συλλογής δεδομένων	Αποστολή δομημένου ερωτηματολογίου ηλεκτρονικά (μέσω e-mail)

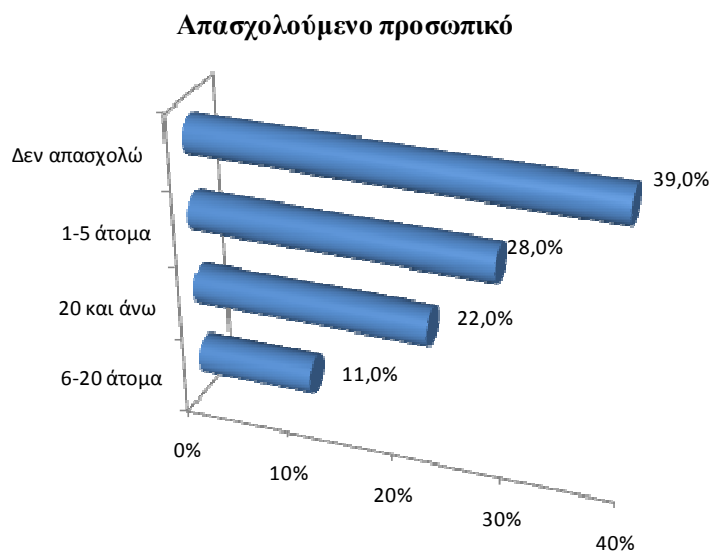
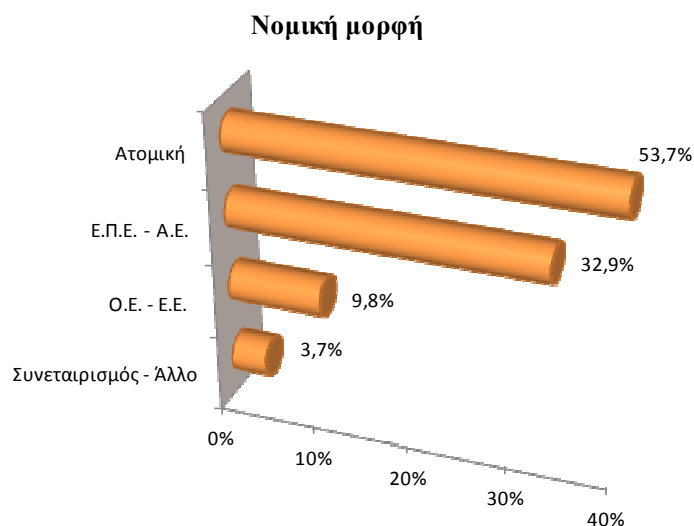
2. Σκοπός της έρευνας

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να αναζητηθούν οι απόψεις των επαγγελματιών του οικονομικού και φορολογιστικού χώρου αναφορικά με τα παρακάτω θέματα:

- ✓ Το επίπεδο φορολόγησης των επιχειρήσεων στη χώρα μας και στη σχέση του με το μέσο συντελεστή φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση
- ✓ Το βαθμό στον οποίο μία σειρά παραμέτρων επηρεάζουν τις επενδυτικές τους αποφάσεις
- ✓ Την αξιολόγηση μιας σειράς προτάσεων σχετικών με τη βελτίωση του επιχειρηματικού κλίματος
- ✓ Τους λόγους που προβάλλονται ως «άλλοθι» για τη διάπραξη φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
- ✓ Τη συμβολή των μέτρων που έχουν ληφθεί με τον Ν.3943/2011 στον τομέα της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής

3. Προφίλ του δείγματος

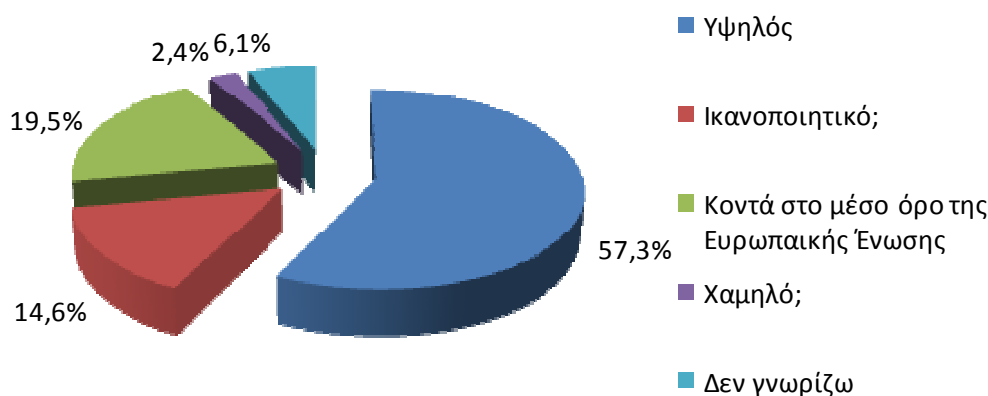




4. Αποτελέσματα της έρευνας

Στα διαγράμματα και τους πίνακες που ακολουθούν παρατίθενται τα συμπεράσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια αυτής της εργασίας, όπως προέκυψαν από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου.

4.1. Πιστεύετε ότι ο συντελεστής φορολόγησης των επιχειρήσεων στη χώρα μας σε σχέση με αυτό των λοιπών κρατών-μελών της Ε.Ε. είναι:

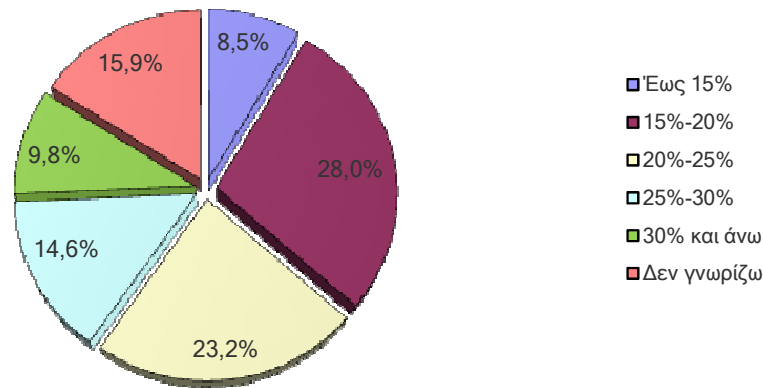


Το 57,3% των ερωτηθέντων θεωρούν ότι ο συντελεστής φορολόγησης των επιχειρήσεων στην Ελλάδα είναι υψηλός συγκριτικά με αυτόν που ισχύει στα λοιπά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από αυτούς το 31,9% πιστεύουν ότι ο μέσος όρος του συντελεστή φορολόγησης εταιρικών κερδών (2^η ερώτηση) κυμαίνεται μεταξύ 15% και 20%, ενώ μόνο το 23,4% εκτιμά ότι βρίσκεται μεταξύ του 20% και 25%.

Αναλυτικά οι απαντήσεις που δόθηκαν σε σχέση και με το εκπαιδευτικό επίπεδο των ερωτηθέντων έχουν ως εξής:

Απαντήσεις	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Υψηλός	67%	0%	59,4%	46,2%	100,0%	57,3%
Ικανοποιητικός	33,3%	0%	12,5%	23,1%	0,0%	14,6%
Κοντά στο μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης	0%	100%	17,2%	30,8%	0,0%	19,5%
Χαμηλός	0%	0%	3,1%	0%	0,0%	2,4%
Δεν γνωρίζω	0%	0%	7,8%	0%	0,0%	6,1%

4.2. Ποιος πιστεύετε ότι είναι ο μέσος συντελεστής φορολόγησης εταιρικών κερδών στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 27;

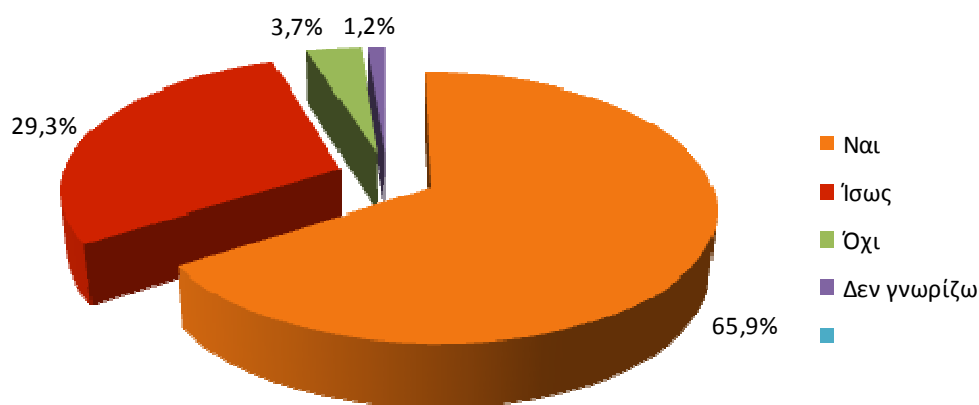


Σχεδόν 3 στους 10 πιστεύουν ότι ο μέσος συντελεστής φορολόγησης εταιρικών κερδών στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης κυμαίνεται μεταξύ 15% και 20%. Σύμφωνα με στοιχεία από την έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, “Taxation Trends in European Union 2010”, ο μέσος όρος του συντελεστή φορολόγησης των εταιρικών κερδών στις 27 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το 2010 είναι 23,2% ενώ αν εξαιρέσουμε τις νεοεισερχόμενες χώρες ο μέσος όρος ανεβαίνει στο 25,7%.

Αναλυτικά οι απαντήσεις δόθηκαν σε σχέση και με το εκπαιδευτικό επίπεδο των ερωτηθέντων έχουν ως εξής:

Απαντήσεις	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Έως 15%	33,3%	0,0%	6,3%	7,7%	100,0%	8,5%
15%-20%	0,0%	0,0%	31,3%	23,1%	0,0%	28,0%
20%-25%	33,3%	0,0%	21,9%	30,8%	0,0%	23,2%
25%-30%	33,3%	0,0%	12,5%	23,1%	0,0%	14,6%
30% και άνω	0,0%	100,0%	9,4%	7,7%	0,0%	9,8%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	18,8%	7,7%	0,0%	15,9%

4.3. Θεωρείτε ότι μία γενική μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης μπορεί να συμβάλει στην προσέλκυση επενδύσεων;

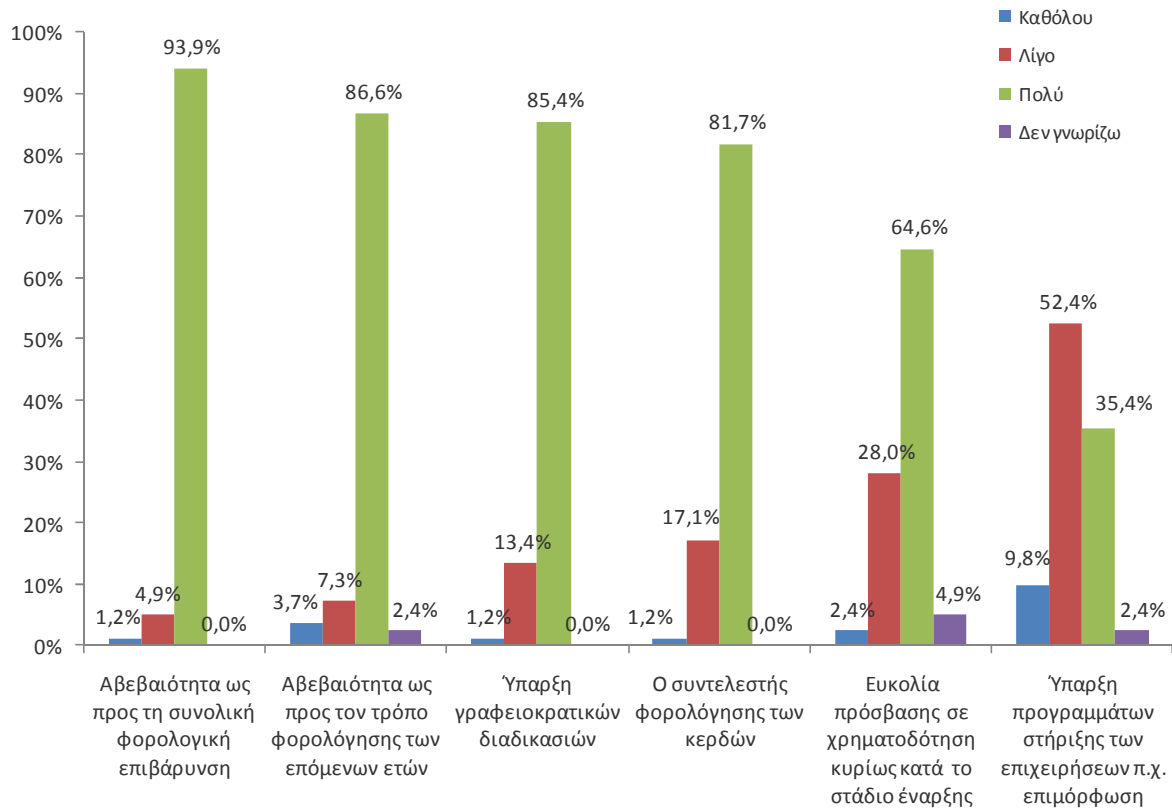


Η άποψη των 82 ερωτηθέντων εδώ είναι ξεκάθαρη, αφού το 65,9% πιστεύει ότι η μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων μπορεί να συμβάλει στην προσέλκυση επενδύσεων. Η άποψη αυτή εκφράστηκε ανεξάρτητα από το εκπαιδευτικό επίπεδο των ερωτηθέντων.

Αναλυτικότερα, δόθηκαν οι παρακάτω απαντήσεις:

Απαντήσεις	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Ναι	66,7%	0,0%	65,6%	69,2%	100,0%	65,9%
Ίσως	33,3%	100,0%	28,1%	30,8%	0,0%	29,3%
Όχι	0,0%	0,0%	4,7%	0,0%	0,0%	3,7%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%

4.4. Σε ποιο βαθμό οι παρακάτω παράγοντες επηρεάζουν τις επενδυτικές σας αποφάσεις;

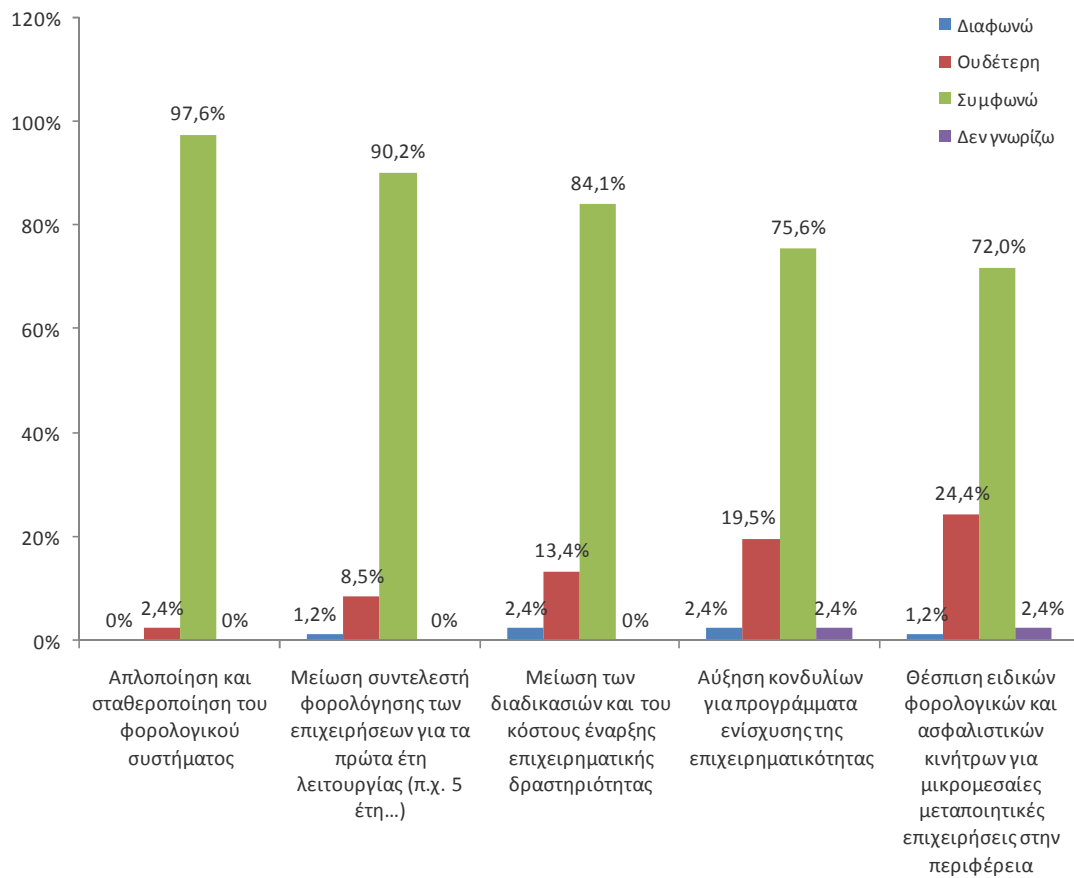


Η αβεβαιότητα ως προς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων αλλά και ως προς τον τρόπο φορολόγησής τους τα επόμενα έτη αναδεικνύονται ως οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν τις επενδυτικές αποφάσεις. Με μικρή διαφορά ακολουθεί η ύπαρξη γραφειοκρατικών διαδικασιών και στη συνέχεια το ύψος του συντελεστή φορολόγησης των κερδών.

Επομένως, η έρευνα ανέδειξε την αστάθεια αλλά και τη πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος ως σημαντικότερο εμπόδιο στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας σε σχέση με το ύψος του συντελεστή φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών.

	Εκπαιδευτικό επίπεδο					
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	Σύνολο Απαντήσεων
Ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%
Λίγο	33,3%	100,0%	15,6%	15,4%	0,0%	17,1%
Πολύ	66,7%	0,0%	82,8%	84,6%	100,0%	81,7%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Αβεβαιότητα ως προς τη συνολική φορολογική επιβάρυνση						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%
Λίγο	0,0%	0,0%	6,3%	0,0%	0,0%	4,9%
Πολύ	100,0%	100,0%	92,2%	100,0%	100,0%	93,9%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Αβεβαιότητα ως προς τον τρόπο φορολόγησης των επόμενων ετών						
Καθόλου	0,0%	0,0%	4,7%	0,0%	0,0%	3,7%
Λίγο	0,0%	0,0%	7,8%	7,7%	0,0%	7,3%
Πολύ	100,0%	100,0%	84,4%	92,3%	100,0%	86,6%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	3,1%	0,0%	0,0%	2,4%
Ύπαρξη γραφειοκρατικών διαδικασιών						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%
Λίγο	0,0%	0,0%	15,6%	7,7%	0,0%	13,4%
Πολύ	100,0%	100,0%	82,8%	92,3%	100,0%	85,4%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Ύπαρξη προγραμμάτων στήριξης των επιχειρήσεων π.χ. επιμόρφωση						
Καθόλου	0,0%	0,0%	9,4%	15,4%	0,0%	9,8%
Λίγο	66,7%	100,0%	50,0%	61,5%	0,0%	52,4%
Πολύ	33,3%	0,0%	37,5%	23,1%	100,0%	35,4%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	3,1%	0,0%	0,0%	2,4%
Ευκολία πρόσβασης σε χρηματοδότηση κυρίως κατά το στάδιο έναρξης						
Καθόλου	0,0%	0,0%	0,0%	15,4%	0,0%	2,4%
Λίγο	66,7%	0,0%	29,7%	15,4%	0,0%	28,0%
Πολύ	33,3%	100,0%	65,6%	61,5%	100,0%	64,6%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	4,7%	100,0%	0,0%	4,9%

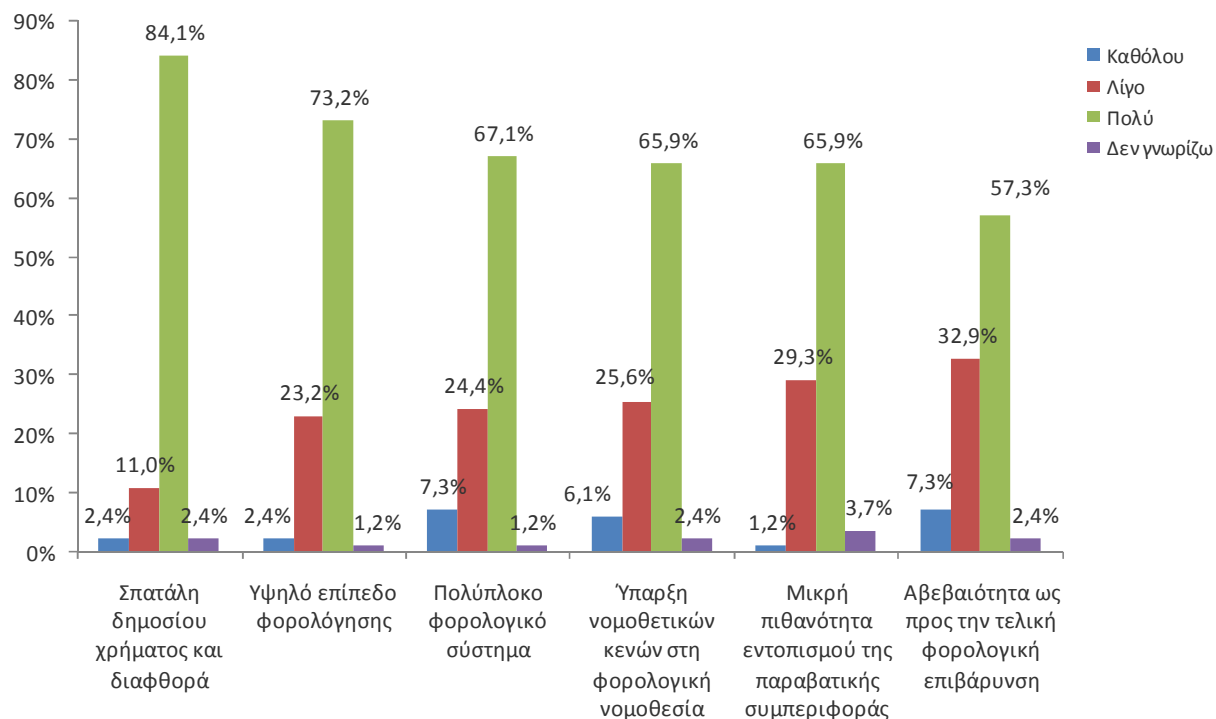
4.5. Συμφωνείτε με τις παρακάτω προτάσεις;



Σε ερώτηση για την αξιολόγηση συγκεκριμένων προτάσεων, όπως αναλυτικά φαίνεται τόσο στο παραπάνω διάγραμμα όσο και στον πίνακα που ακολουθεί, σχεδόν το σύνολο των ερωτηθέντων (97,6%) συμφώνησε με την ανάγκη ύπαρξης ενός απλού και σταθερού φορολογικού συστήματος. Το 90,2% συμφωνεί με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολόγησης των κερδών κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας των επιχειρήσεων, ενώ το 84,1% θεωρεί σημαντική τη μείωση των διαδικασιών και του κόστους έναρξης μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε γενικές γραμμές υπήρξε μία θετική αξιολόγηση των προτάσεων από τους ερωτηθέντες, ενώ το ποσοστό διαφωνίας ήταν ανύπαρκτο.

		Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο απαντήσεων
		Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Μείωση συντελεστή φορολόγησης των επιχειρήσεων για τα πρώτα έτη λειτουργίας (π.χ. 5 έτη...)							
	Διαφωνώ	0,0%	0,0%	0,0%	7,7%	0,0%	1,2%
	Ουδέτερη	0,0%	0,0%	9,4%	7,7%	0,0%	8,5%
	Συμφωνώ	100,0%	100,0%	90,6%	84,6%	100,0%	90,2%
	Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Μείωση των διαδικασιών και του κόστους έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας							
	Διαφωνώ	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
	Ουδέτερη	0,0%	0,0%	17,2%	0,0%	0,0%	13,4%
	Συμφωνώ	100,0%	100,0%	81,3%	92,3%	100,0%	84,1%
	Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Αύξηση κονδυλίων για προγράμματα ενίσχυσης της επιχειρηματικότητας							
	Διαφωνώ	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
	Ουδέτερη	33,3%	0,0%	17,2%	30,8%	0,0%	19,5%
	Συμφωνώ	66,7%	100,0%	78,1%	61,5%	100,0%	75,6%
	Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	3,1%	0,0%	0,0%	2,4%
Θέσπιση ειδικών φορολογικών και ασφαλιστικών κινήτρων για μικρομεσαίες μεταποιητικές επιχειρήσεις στην περιφέρεια							
	Διαφωνώ	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%
	Ουδέτερη	33,3%	100,0%	21,9%	30,8%	0,0%	24,4%
	Συμφωνώ	66,7%	0,0%	73,4%	69,2%	100,0%	72,0%
	Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	3,1%	0,0%	0,0%	2,4%
Απλοποίηση και σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος							
	Διαφωνώ	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	Ουδέτερη	0,0%	100,0%	3,1%	0,0%	0,0%	2,4%
	Συμφωνώ	100,0%	0,0%	96,9%	100,0%	100,0%	97,6%
	Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

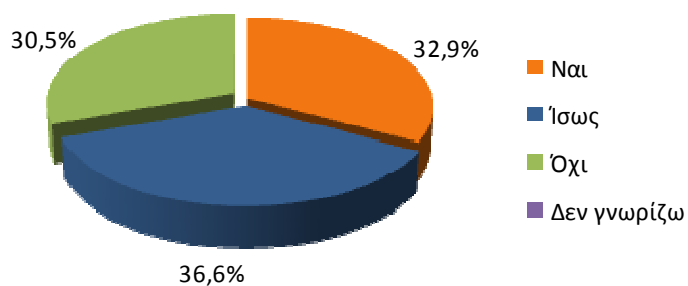
4.6. Η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή χρειάζονται πάντα ένα «άλλοθι». Πόσο σημαντικό θεωρείτε κάθε ένα από τα ακόλουθα;



Περισσότεροι από 8 στους 10 ερωτηθέντες πιστεύουν ότι η σπατάλη του δημοσίου χρήματος και η διαφθορά είναι το «άλλοθι» που περισσότερο προβάλλεται ως λόγος φοροδιαφυγής. Ακολουθεί το υψηλό επίπεδο φορολόγησης με 73,2% ενώ το πολύπλοκο φορολογικό σύστημα προκρίθηκε τρίτο σε σειρά ως πιθανός λόγος διάπραξης φοροδιαφυγής. Θα μπορούσε λοιπόν κανείς να πει ότι το κράτος πρώτο από άλλους δίνει το «άλλοθι» και την «αφορμή» στους πολίτες να φοροδιαφεύγουν διατηρώντας ένα σπάταλο και αδιαφανές κρατικό μηχανισμό, αλλά και τη δυνατότητα να «φοροαποφεύγουν» εκμεταλλευόμενοι τα «κενά» μιας πολύπλοκης φορολογικής νομοθεσίας.

	Εκπαιδευτικό επίπεδο					
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	Σύνολο απαντήσεων
Πολύπλοκο φορολογικό σύστημα						
Καθόλου	0,0%	100,0%	6,3%	7,7%	0,0%	7,3%
Λίγο	33,3%	0,0%	28,1%	7,7%	0,0%	24,4%
Πολύ	66,7%	0,0%	65,6%	76,9%	100,0%	67,1%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	7,7%	0,0%	1,2%
Ύπαρξη νομοθετικών κενών στη φορολογική νομοθεσία						
Καθόλου	0,0%	0,0%	7,8%	0,0%	0,0%	6,1%
Λίγο	33,3%	0,0%	26,6%	23,1%	0,0%	25,6%
Πολύ	66,7%	100,0%	64,1%	69,2%	100,0%	65,9%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
Υψηλό επίπεδο φορολόγησης						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
Λίγο	66,7%	0,0%	18,8%	38,5%	0,0%	23,2%
Πολύ	33,3%	100,0%	79,7%	46,2%	100,0%	73,2%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	7,7%	0,0%	1,2%
Αβεβαιότητα ως προς την τελική φορολογική επιβάρυνση						
Καθόλου	33,3%	0,0%	4,7%	15,4%	0,0%	7,3%
Λίγο	0,0%	100,0%	32,8%	38,5%	0,0%	32,9%
Πολύ	66,7%	0,0%	60,9%	38,5%	100,0%	57,3%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
Μικρή πιθανότητα εντοπισμού της παραβατικής συμπεριφοράς						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	0,0%	0,0%	1,2%
Λίγο	0,0%	0,0%	31,3%	30,8%	0,0%	29,3%
Πολύ	100,0%	100,0%	64,1%	61,5%	100,0%	65,9%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	3,1%	7,7%	0,0%	3,7%
Σπατάλη δημοσίου χρήματος και διαφθορά						
Καθόλου	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%
Λίγο	0,0%	0,0%	12,5%	7,7%	0,0%	11,0%
Πολύ	100,0%	100,0%	84,4%	76,9%	100,0%	84,1%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	1,6%	7,7%	0,0%	2,4%

4.7. Θεωρείτε ότι μία πιθανή μείωση των συντελεστών φορολόγησης των επιχειρήσεων θα μπορούσε να μειώσει τη φοροδιαφυγή;



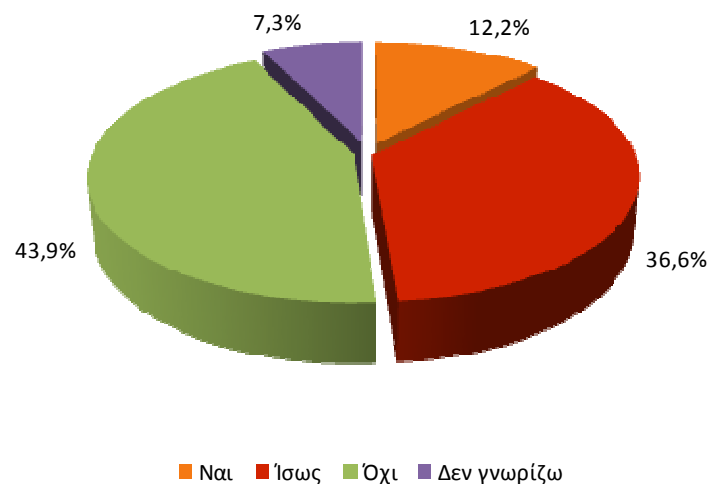
Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (36,6%) δηλώνει ότι μία πιθανή μείωση των συντελεστών φορολόγησης των επιχειρήσεων ίσως να οδηγούσε σε μείωση της φοροδιαφυγής, εκφράζοντας έτσι μία στάση επιφυλακτικότητας σχετικά με την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα των μέτρων στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Η άποψη αυτή διαμορφώνεται κυρίως από τους αποφοίτους Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι. που αντιπροσωπεύουν τις 27 από τις 30 απαντήσεις.

Βέβαια υπάρχει ένα 32,9% που δηλώνει πως η μείωση της φορολόγησης των επιχειρήσεων θα συμβάλλει στη μείωση της φοροδιαφυγής.

Ταυτόχρονα, εξίσου σημαντική είναι και η παρουσία του 30,5% που εκφράζει κατηγορηματικά αρνητική άποψη, η οποία διαμορφώνεται από το 46,2% των κατόχων μεταπτυχιακού/διδακτορικού τίτλου και το 28,1% των αποφοίτων Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι.

	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο απαντήσεων
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Ναι	66,7%	100,0%	29,7%	38,5%	0,0%	32,9%
Ίσως	0,0%	0,0%	42,2%	15,4%	100,0%	36,6%
Όχι	33,3%	0,0%	28,1%	46,2%	0,0%	30,5%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

4.8. Πιστεύετε πως τα μέτρα που έχουν ληφθεί με τον τελευταίο φορολογικό νόμο (Ν.3943/2011) θα συμβάλλουν αποτελεσματικά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;

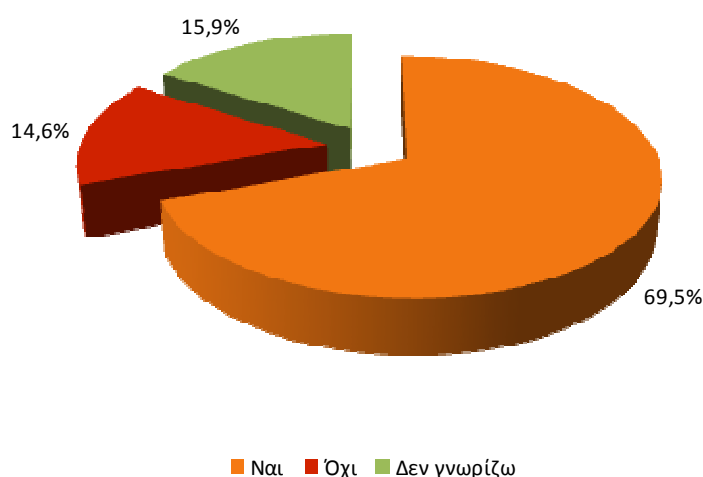


Το 43,9% δεν πιστεύουν στην αποτελεσματικότητα των μέτρων που έχουν ληφθεί με τον τελευταίο φορολογικό νόμο (Ν.3943/2011) όσον αφορά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και η πλειοψηφία αυτή προέρχεται από όλα τα επίπεδα εκπαίδευσης.

Ένα σημαντικό ποσοστό (36,6%) θεωρούν ότι ίσως και να συμβάλλουν σε ένα βαθμό στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ενώ μόνο το 12,2% πιστεύει στην αποτελεσματικότητα των μέτρων.

	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο απαντήσεων
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Ναι	0,0%	0,0%	9,4%	30,8%	0	12,2%
Ίσως	33,3%	0,0%	39,1%	23,1%	100	36,6%
Όχι	66,7%	100,0%	43,8%	38,5%	0	43,9%
Δεν γνωρίζω	0,0%	0,0%	7,8%	7,7%	0	7,3%

4.9. Συμφωνείτε με την άποψη ότι η φορολογία των διανεμόμενων κερδών που εισήχθη με το Ν. 3943/2011 στοχοποιεί φορολογικά το κέρδος και λειτουργεί αποτρεπτικά στην προσέλκυση επενδύσεων;



Οι απαντήσεις των ερωτηθέντων δεν αφήνουν περιθώρια αμφιβολίας σχετικά με την επίδραση της φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών στις αποφάσεις των επενδυτών. Επτά στους δέκα (69,5%) ερωτηθέντες συμφωνούν με την άποψη ότι η φορολογία των διανεμόμενων κερδών που εισήχθη με το Ν. 3943/2011 στοχοποιεί φορολογικά το κέρδος και λειτουργεί αποτρεπτικά στην προσέλκυση επενδύσεων. Η

άποψη αυτή διαμορφώνεται από το 76,9% των κατόχων μεταπτυχιακού/διδακτορικού τίτλου και το 68,8% των αποφοίτων Α.Ε.Ι./Τ.Ε.Ι. αλλά και το 66,7% των αποφοίτων Λυκείου.

Όπως αναλυτικά αναφερθήκαμε και στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, παρά τη μείωση του φορολογικού συντελεστή σε 24% και 20% για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, η φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών αυξάνει σημαντικά την τελική φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, σε 39,96% και 40% αντίστοιχα. Η θεώρηση αυτού του τρόπου φορολόγησης των επιχειρήσεων ως κίνητρο διακράτησης και επανεπένδυσης των κερδών (όπως έχει παρουσιαστεί) δεν έχει καθολική εφαρμογή, αφού σκοπός των επενδυτών δεν είναι μόνο η πραγματοποίηση αλλά και η ανάληψη αυτού του κέρδους.

	Εκπαιδευτικό επίπεδο					Σύνολο απαντήσεων
	Απόφοιτος/η Γυμνασίου/Λυκείου	Απόφοιτος/η ΙΕΚ	Απόφοιτος/η Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	Μεταπτυχιακό / Διδακτορικό	Άλλο	
Ναι	66,7%	100,0%	68,8%	76,9%	0,0%	69,5%
Όχι	0,0%	0,0%	15,6%	7,7%	100,0%	14,6%
Δεν γνωρίζω	33,3%	0,0%	15,6%	15,4%	0,0%	15,9%

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Council Of European Union, 1999. *Code of Conduct Group (Business Taxation)* Report SN4901/99 Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#code_conduct
- Djankov, S. Ganser, T. McLiesh, C. Ramalho, R. Shleifer, A. 2008. The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship NBER Working Paper 13756 Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.nber.org/papers/w13756>
- Evans, C. 2003 Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs" eJITaxR 4; (2003) 1(1) eJournal of Tax Research 64 <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2003/4.html>
- Johansson, A. Heady, C. Arnold, J. Brys, B. and Vartia, L. 2008. Taxation and Economic Growth", *OECD Economics Department Working Papers*, No. 620, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/241216205486>
- KPMG, 2007. Attractiveness of European Tax Regimes
- KPMG, 2010 *Corporate and Indirect Tax Survey* Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Corp-and-Indirect-Tax-Oct12-2010.pdf>
- Morisset, J. 2003. Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment, Public policy Journal World Bank Group, No 253. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://rru.worldbank.org/documents/publicpolicyjournal/253Moris-020603.pdf>
- Mors, M. Bucher, A. Kosonen, K. Cattoir, P. Koevoets, W. and Vanborren, W. 2004. European Tax Survey. Taxation Papers from Directorate General Taxation and Customs Union, No 3, European Commission Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf
- OECD Tax Database, Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.htmI#C_CorporateCapital
- Rosen, H. Gayer, T. Ραπάνος, Β. και Καπλάνογλου, Γ. 2009. *Δημόσια Οικονομική – Σύγχρονη θεωρία και ελληνική πραγματικότητα*. Β' τόμος Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική
- Schneider, F. and Enste, D. 2002. Hiding in the Shadows The Growth of the Underground Economy. Economic Issues No. 30, International Monetary Fund Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/index.htm>

Schneider, F. 2010. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries from 2003 to 2010 Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα
http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/ShadEcEurope31_October2010_RevisedVersion.pdf

Taxation Trends in European Union, 2010 edition Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα
<http://bookshop.europa.eu/en/taxation-trends-in-the-european-union-pbKSDU10001/>

Taxation Trends in European Union, 2011 edition Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα
<http://bookshop.europa.eu/en/taxation-trends-in-the-european-union-pbKSDU11001/>

World Economic Forum, 2010. The global competitiveness report 2010/2011.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf

World Bank, 2011. Doing Business 2011 – Greece Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα
<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/greece>

Ανακοίνωση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων COM 810/ 2003 της 19 Δεκεμβρίου 2003 , Φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην Εσωτερική Αγορά (COM 810/ 2003) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0810:FIN:EL:PDF>

Ανακοίνωση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων COM 823/2006 της 19 Δεκεμβρίου 2006 Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:EL:PDF>

Ελεγκτικό Συνέδριο, 2010. Έκθεση επί του απολογισμού και ισολογισμού του κράτους για το έτος 2009 Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα
<http://www.elsyn.gr/elsyn/files/diadiilosidiadiilosidi2009.pdf>

ΕΣΕΕ, 2011. 40 προτάσεις για ένα Νέο Εθνικό Φορολογικό Σύστημα [Δελτίο τύπου] 4 Αυγούστου 2011 Διαθέσιμο <http://www.esee.gr/page.asp?id=3706>

Ι.Ο.Φο.Μ., (Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών), 2009. 1ο Επιστημονικό Συνέδριο: Η σταθερότητα του φορολογικού συστήματος κυρίαρχος παράγοντας οικονομικής ανάπτυξης και ευημερίας. Αθήνα, 24-26 Σεπτεμβρίου 2009

IOBE, 2007. Η επιχειρηματικότητα στην Ελλάδα 2006-2007 [Δελτίο τύπου] 29 Νοεμβρίου 2007 Διαθέσιμο <http://www.iobe.gr/media/delttyp/dtep.pdf>

Καλύβα Α., Φορολογικός Ανταγωνισμός και επιπτώσεις στη φορολογική πολιτική στην Ε.Ε., *Φορολογική Επιθεώρηση*

Κορομηλάς, Γ. Τσιαουσίδου, Μ. 2009. *Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης*. Αθήνα: Εκδόσεις Tax Advisors

Κορομηλάς, Γ. 2010. *Φορολογικές Σημειώσεις*. 10^η έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Tax Advisors

Κορομηλάς, Γ. 2011, Φορολογικές αλλαγές 2010-2011, *Σημειώσεις σεμιναρίων*

Κοψιάυτης, Α. 2008. *Κωδικοποίηση και ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων*. Α' Τόμος. Αθήνα: Ιδιωτική Έκδοση

ΣΕΒ, 2010. Επιχειρηματικότητα χωρίς εμπόδια - 30 πεδία δράσης για τη δημιουργία φιλικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.sev.org.gr/Uploads/pdf/30embodia_big_2_12_2010.pdf

Τάτσος, Ν. 2001. *Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Τέλλογλου, Τ. 2011. Ιστορίες φορολογικής τρέλας και αυθαιρεσίας. *Καθημερινή* 13.2.2011, σελ. 5

Υπουργείο Οικονομικών, 2011. Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής για το 2011-2013, Αθήνα, Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/62/2d/85/622d857f0b04180892440ea2d5b9514d9ec27f9f/application/pdf/TRIETES_2011_05_02_FINAL.pdf

Ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 10ης Φεβρουαρίου 2010 σχετικά με την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στον φορολογικό τομέα (2009/2174(INI), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 341 E/07), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:341E:0029:0035:EL:PDF>