



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

της

ΑΘΑΝΑΣΙΑΣ ΣΚΗΠΗΤΑΡΗ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

Περίληψη

Ο επαναπροσδιορισμός της φορολόγησης του εισοδήματος των νομικών προσώπων στην Ελλάδα την τελευταία πενταετία σε συνδυασμό με την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης των μερισμάτων, είναι γεγονός. Αυτό όμως που είναι ακόμα ανεξερεύνητο είναι ο τρόπος που αυτό το νέο φορολογικό πλαίσιο επιδρά αφενός μεν στο κάθε νομικό πρόσωπο, αφετέρου δε στην οικονομία ως σύνολο και κατ' επέκταση στην ανάπτυξη της χώρας. Γενικότερα, οι μεταρρυθμίσεις στα φορολογικά συστήματα διεθνώς αντανακλούν, την άποψη ότι ο καλύτερος τρόπος για τη συγκέντρωση εσόδων με τις χαμηλότερες δυνατές στρεβλώσεις είναι η εφαρμογή χαμηλών συντελεστών σε μια ευρεία φορολογική βάση και η διατήρηση της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων για την ακεραιότητα των φορολογικού συστήματος, μέσω της επίτευξης δικαιοσύνης, απλότητας και διαφάνειας. Ωστόσο, στην Ελλάδα, αν και οι αλλαγές στην φορολογία είναι τα τελευταία χρόνια πολυάριθμες, η αποτελεσματικότητα των μεταρρυθμίσεων είναι υπό διαρκή αμφισβήτηση. Στην παρούσα εργασία, εστιάζουμε στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων στην Ελλάδα και ειδικότερα αναλύουμε τις επιδράσεις στην φορολογία των προσώπων αυτών του διαχωρισμού στον τρόπο τήρησης των βιβλίων (απλογραφικά και διπλογραφικά). Καθώς η τήρηση των βιβλίων εξαρτάται εκτός από τη νομική υπόσταση και από το μέγεθος της οικονομικής μονάδας, η παρούσα εργασία εστιάζει στη διαχρονική εξέλιξη του φόρου και στις δύο περιπτώσεις. Από την ανάλυση προκύπτει πως η πολιτική του διαχωρισμού με κριτήριο την τήρηση των βιβλίων που δημιουργούσε διαφορές στη φορολόγηση των νομικών προσώπων, τείνει να εγκαταλειφθεί.

Λέξεις κλειδιά: Φορολογία εισοδήματος, Νομικά Πρόσωπα, Κατηγορία Βιβλίων

Abstract

The redefinition of corporate income tax in Greece over the last five years, coupled with the change in the way dividends are taxed, is a fact. But what is still unexplored is the way that this new tax framework affects entities, the economy and the pursued country development. In general, taxation reforms worldwide reflect that the best way to raise revenue with the lowest possible distortions is to apply low tax rates on a broad tax base and maintain taxpayers' confidence in the integrity of the tax system, in order to achieve justice, simplicity and transparency. In Greece, even if the changes in taxation have been numerous in recent years, the effectiveness of the reforms is under constant question. In the present work we focus on the taxation of legal entities and in particular we analyze the effects on the taxation regarding the type of books (simplified and duplicate). As book keeping depends on the legal status and size of the entity, the present work focuses on the evolution of taxation in both cases. The analysis reveals that the policy of segregation based on the type of books, which created differences in the taxation of legal entities, tends to be abandoned.

Keywords: Keywords: Income Tax, Entities, Book - keeping

Περιεχόμενα

Περίληψη	ii
Abstract	iii
Κεφάλαιο 1 ^ο : Εισαγωγή	10
Σκοπός της εργασίας και ερευνητικά ερωτήματα.....	12
Δομή εργασίας	12
Κεφάλαιο 2 ^ο : Βιβλιογραφική Ανασκόπηση	14
2.1 Φορολόγηση και οικονομική ανάπτυξη.....	16
2.2 Φορολόγηση και οικονομική δραστηριότητα.....	25
2.3 Φορολογική συμμόρφωση και διαφάνεια.....	31
Κεφάλαιο 3 ^ο : Φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα	35
3.1 Βασικές έννοιες.....	35
Η έννοια του φόρου	35
Βασικές λειτουργίες φόρων	37
Ταξινόμηση φόρων	38
Φορολογική Βάση.....	40
Φορολογούμενη Μονάδα.....	43
Φορολογικό Σύστημα	44
Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα	44
3.2. Φορολογική Νομοθεσία.....	49
Γενικές συνταγματικές αρχές.....	49
Φορολογία εισοδήματος	49
Φυσικά πρόσωπα	50
Νομικά πρόσωπα	54
Συντελεστές φορολόγησης νομικών προσώπων.....	57
Προκαταβολή νομικών προσώπων	58
3.3. Νομικά πρόσωπα – οντότητες	59
Είδη Νομικών προσώπων – οντοτήτων	59
Κατηγορίες Νομικών προσώπων – οντοτήτων.....	62
Κεφάλαιο 4 ^ο Μελέτη Περιπτώσεων Φορολόγησης Νομικών Προσώπων	65

4.1 Βασικές υποθέσεις	65
4.2 Φορολόγηση νομικού προσώπου το οποίο τηρεί απλογραφικά βιβλία.....	66
4.3 Φορολόγηση νομικού προσώπου το οποίο τηρεί διπλογραφικά βιβλία	68
4.4 Διαχρονική σύγκριση.....	69
Κεφάλαιο 5 ^ο : Συμπεράσματα.....	72
Περιορισμοί έρευνας.....	73
Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	74
Βιβλιογραφία	75
Ελληνόγλωσση	75
Ξενόγλωσση.....	76
Παράρτημα	80

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας για ΝΠ με απλογραφικά	57
Πίνακας 2: Συντελεστές φορολογίας για ΝΠ με διπλογραφικά	57
Πίνακας 3: Συντελεστές υπολογισμού προκαταβολής	59
Πίνακας 4: Κριτήρια μεγέθους οντοτήτων (κάλυψη 2 εκ των 3)	64
Πίνακας 5: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - απλογραφικά....	66
Πίνακας 6: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - απλογραφικά....	67
Πίνακας 7: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - διπλογραφικά...	68
Πίνακας 8: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - απλογραφικά....	68

Λίστα Εικόνων

Εικόνα 1: Διαχρονική Εξέλιξη εσόδων ΦΕΝΠ 2000-2017	47
Εικόνα 2: Διαχρονική Εξέλιξη εσόδων ΦΕΝΠ 2000-2017	48
Εικόνα 3: Συγκριτική ανάλυση ανά είδος φορολογικών εσόδων	48
Εικόνα 4: Συμμετοχή επιμέρους στοιχείων στη συνολική επιβάρυνση απλογραφικά	67
Εικόνα 5: Συμμετοχή επιμέρους στοιχείων στη συνολική επιβάρυνση διπλογραφικά	69
Εικόνα 6: Διαχρονική σύγκριση κύριου φόρου	70
Εικόνα 7: Διαχρονική σύγκριση συνολικού ποσού προς βεβαίωση	71
Εικόνα 8: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2014	81
Εικόνα 9: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2015	82
Εικόνα 10: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2016	83
Εικόνα 11: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2017	84
Εικόνα 12: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2018	85
Εικόνα 13: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2014	86
Εικόνα 14: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2015	87
Εικόνα 15: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2016	88
Εικόνα 16: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2017	89
Εικόνα 17: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2018	90

Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η φύση της οικονομίας και τα διαρθρωτικά της χαρακτηριστικά επηρεάζουν την ικανότητα φορολόγησης και τα είδη φόρων που μπορούν να επιβληθούν. Η συνήθης οικονομική προσέγγιση της φορολογίας και της ανάπτυξης επικεντρώνεται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική αλλαγή επηρεάζει την εξέλιξη του φορολογικού συστήματος. Στην προσέγγιση αυτή, οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα αντικατοπτρίζουν τη διαρθρωτική αλλαγή. Για παράδειγμα, η συρρίκνωση των παράνομων εμπορικών συναλλαγών και η μείωση των άτυπων διαδικασιών διευρύνει το φορολογικό δίκτυο, η ανάπτυξη μεγαλύτερων επιχειρήσεων δημιουργεί ένα κλίμα συμμόρφωσης και η επέκταση του χρηματοπιστωτικού τομέα ενθαρρύνει διαφανείς διαδικασίες που διευκολύνουν τη φορολογία.

Σε αυτό το πλαίσιο και λαμβάνοντας υπόψη το πλήθος των οικονομικών και πολιτικών μεταρρυθμίσεων που έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα την τελευταία δεκαετία, και ειδικότερα στο φορολογικό πλαίσιο, ενδιαφέρον αποκτά η μελέτη του εάν και κατά πόσο οι μεταρρυθμίσεις αυτές επηρέασαν το φορολογικό σύστημα και δημιούργησαν αναπτυξιακές δυνάμεις.

Αναφορικά με τις μεταρρυθμίσεις στην Ελλάδα την τελευταία δεκαετία, αξιοσημείωτη είναι η ευρωπαϊκή ώθηση που δέχθηκε η χώρα για την εφαρμογή και την υλοποίηση τους. Στις 20 Ιουλίου 2011, μετά από διαβουλεύσεις με τον Πρωθυπουργό της Ελλάδας, ο Πρόεδρος Barroso συνέστησε την Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα, με σκοπό την παροχή τεχνικής βοήθειας προς την χώρα. Η πρωτοβουλία έτυχε ισχυρής στήριξης από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο, το οποίο δήλωσε την 21η Ιουλίου ότι *«...τα κράτη μέλη και η Επιτροπή θα κινητοποιήσουν άμεσα όλους τους απαιτούμενους πόρους για την παροχή έκτακτης τεχνικής βοήθειας προς την Ελλάδα για την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεών της...»*. Η αποστολή της ομάδας δράσης για την Ελλάδα είναι να εντοπίζει και να συντονίζει την τεχνική βοήθεια που χρειάζεται η Ελλάδα για να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις που έχει αναλάβει στο πλαίσιο του προγράμματος οικονομικής προσαρμογής. Επίσης, επιδιώκει να επιταχύνει την απορρόφηση κονδυλίων της ΕΕ με σκοπό την στήριξη της οικονομικής ανάπτυξης, της ανταγωνιστικότητας και της απασχόλησης. Για το λόγο αυτό, η Ομάδα Δράσης

έχει επικεντρωθεί σε 181 έργα προτεραιότητας που χρηματοδοτούνται από τα διαρθρωτικά ταμεία και τα οποία αναμένεται να δώσουν ώθηση στην ανάπτυξη.

Βασικός πυλώνας μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα είναι η «*ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΙΑΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ*» ο οποίος επικεντρώνεται στο φορολογικό πλαίσιο, έχοντας ως σκοπό τη βελτίωση της δικαιοσύνης και της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος.

Ειδικότερα, η κρίση χρέους της Ελλάδας οφειλόταν σε μεγάλο βαθμό στην ευπάθεια και την έλλειψη βιωσιμότητας των δημόσιων οικονομικών της. Το έλλειμμα έφθασε στο ανώτατο σημείο του 15,1% του ΑΕΠ το 2009 και η απόδοση των δεκαετών ομολόγων ανήλθε στο 36% στις αρχές του 2012. Ενώ χρειάζονται περαιτέρω βήματα για τη μείωση του δημόσιου χρέους, η Ελλάδα έχει τώρα πλεόνασμα του προϋπολογισμού (0,8% το 2017) σε σημαντικές προσπάθειες δημοσιονομικής εξυγίανσης. Αυτό οφείλεται σε μεγάλο βαθμό σε μεταρρυθμίσεις που έχουν αποκαταστήσει την υγιή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, ενώ ταυτόχρονα ενισχύουν τη δικαιοσύνη, την αποτελεσματικότητα και τη βιωσιμότητα του συστήματος κοινωνικής πρόνοιας.

Βασικές μεταρρυθμίσεις στο φορολογικό σύστημα μεταξύ άλλων είναι οι εξής (European commission, 2017):

- Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων αναθεωρήθηκε για να καταστήσει το σύστημα πιο προοδευτικό και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή. Η φορολογική βάση έχει διευρυνθεί, διασφαλίζοντας ότι περισσότεροι άνθρωποι συμβάλλουν στα δημόσια οικονομικά. Το αφορολόγητο κατώτατο όριο μειώθηκε κατά 10%, λαμβάνοντας υπόψη την οικογενειακή σύνθεση και τη μείωση των μισθών και των συντάξεων από το 2012.
- Ο φόρος ακίνητης περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) έχει γίνει πιο δίκαιος. Οι αρχές έχουν προσαρμόσει τα εύρη ζώνης ακίνητης περιουσίας, διευρύνοντας τη φορολογική βάση σε μη αστική γη και βρίσκονται τώρα στη διαδικασία της ευθυγράμμισης των αξιών των ακινήτων με τις τιμές της αγοράς.
- Οι ζώνες και τα ποσοστά έχουν εξομαλυνθεί στο σύστημα ΦΠΑ. Αυτό μειώνει το περιθώριο απάτης στον ΦΠΑ και καθιστά το σύστημα φτηνότερο για τη διαχείριση του.

Ποιά είναι ωστόσο η επίδραση όλων αυτών των μεταρρυθμίσεων στην καθημερινότητα των σύγχρονων ελληνικών επιχειρήσεων; Οδηγούν όλα αυτά τα

προγράμματα στην ιδεατή οικονομική ανάπτυξη και στον εξορθολογισμό; Αυτά είναι μόνο λίγα από τα ερωτήματα που θα απαντηθούν στο βάθος των επόμενων ετών

Σκοπός της εργασίας και ερευνητικά ερωτήματα

Η συνήθης οικονομική προσέγγιση της φορολογίας και της ανάπτυξης επικεντρώνεται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική αλλαγή επηρεάζει την εξέλιξη του φορολογικού συστήματος. Σε αυτό το πλαίσιο και λαμβάνοντας υπόψη το πλήθος των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα, η παρούσα εργασία στοχεύει να μελετήσει την εξέλιξη του φόρου εισοδήματος εστιάζοντας στα νομικά πρόσωπα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη της επίδρασης των φορολογικών μεταρρυθμίσεων και η διαχρονική ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

Ειδικότερα, τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας είναι τα ακόλουθα:

- Πως φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα την τελευταία πενταετία;
- Υπάρχουν αξιοσημείωτες διαχρονικές μεταβολές στην φορολόγηση;
- Πως οι μεταρρυθμίσεις στο φορολογικό σύστημα επηρεάζουν την φορολογική βάση;
- Οδηγούν οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις στην οικονομική ανάπτυξη;

Στα ανωτέρω ερευνητικά ερωτήματα η παρούσα εργασία επιχειρεί να απαντήσει καταγράφοντας το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τη διεθνή βιβλιογραφία και αναλύοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις συγκεκριμένων περιπτώσεων νομικών προσώπων.

Δομή εργασίας

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι και ο σκοπός της παρούσας εργασίας, δομήθηκαν τα παρακάτω κεφάλαια.

Στο **2ο Κεφάλαιο** καταγράφεται η διεθνής βιβλιογραφία, εξειδικεύοντας σε θέματα ανάλυσης των φορολογικών συστημάτων και της επίδρασης αυτών στην

λειτουργία των επιχειρήσεων, των επιδράσεων της μεταρρύθμισης των φορολογικών συστημάτων στα έσοδα του κράτους και την οικονομική ανάπτυξη.

Στο **3^ο Κεφάλαιο** παρουσιάζεται το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα, τα είδη και η διάκριση των φόρων, παρουσιάζεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ορισμοί, έννοιες και διαχρονικές τροποποιήσεις αυτού), τα είδη των νομικών προσώπων και η νομοθεσία φορολόγησης αυτών.

Στο **4^ο Κεφάλαιο** μελετάται η περίπτωση Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων για πέντε φορολογικές περιόδους (2014, 2015, 2016, 2017 και 2018) σε απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία, πραγματοποιείται διαχρονική σύγκριση και καταγράφονται οι βασικές διαφορές ανάμεσα στα διάφορα νομικά πρόσωπα.

Στο **5^ο Κεφάλαιο** καταγράφονται τα βασικά αποτελέσματα και τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας και γίνονται οι προτάσεις για περαιτέρω μελέτη.

Κεφάλαιο 2^ο: Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Στο παρόν κεφάλαιο καταγράφεται η διεθνής βιβλιογραφία, εξειδικεύοντας σε θέματα ανάλυσης των φορολογικών συστημάτων και της επίδρασης αυτών στην λειτουργία των επιχειρήσεων, των επιδράσεων της μεταρρύθμισης των φορολογικών συστημάτων στα έσοδα του κράτους και την οικονομική ανάπτυξη

Το γεγονός ότι τα δημόσια έσοδα αποτελούν ένας από τους κυριότερους μοχλούς ανάπτυξης είναι αδιαμφισβήτητο. Υπό αυτό το πρίσμα, οι φόροι αποτελούν την καρδιά της ανάπτυξης ενός κράτους ή μια οικονομίας. Από την ιστορία των σημερινών ανεπτυγμένων χωρών και την σημερινή κατάσταση των σημερινών αναπτυσσόμενων εθνών προκύπτει ότι η απόκτηση της εξουσίας δεν μπορεί να θεωρηθεί δεδομένη. Το κεντρικό ερώτημα στη φορολογία και την ανάπτυξη είναι: **«πώς περνάει η κυβέρνηση από την άνοδο 10% του ΑΕΠ σε φόρους σε αύξηση περίπου 40%;»**.

Στη διαδικασία ανάπτυξης, τα κράτη όχι μόνο αυξάνουν τα επίπεδα φορολογίας αλλά και υφίστανται έντονες αλλαγές στα φορολογικά μοντέλα, με αυξανόμενη έμφαση στις ευρύτερες φορολογικές βάσεις, δηλαδή με λιγότερες εξαιρέσεις. Και καθώς ορισμένοι φόροι - ιδίως εμπορικοί φόροι - τείνουν να μειώνονται, στον ανεπτυγμένο κυρίως κόσμο, οι φόροι επί του εισοδήματος και της προστιθέμενης αξίας παίρνουν το βάρος της αύξησης των εσόδων για την υποστήριξη των παραγωγικών και αναδιανεμητικών λειτουργιών του κράτους.

Η δύναμη άσκησης φορολογικής εξουσίας, θεωρείται δεδομένη στα περισσότερα από τα βασικά δημόσια οικονομικά. Η παραδοσιακή έρευνα επικεντρώνεται στα όρια που επιβάλλονται από τους περιορισμούς των κινήτρων που συνδέονται με τις ασύμμετρες πληροφορίες ή μερικές φορές με τα πολιτικά κίνητρα και όχι με τις διοικητικές ικανότητες του κράτους. Έτσι, τα δημόσια οικονομικά και η φορολογία παραμένουν ένα σχετικά ανεξερεύνητο πεδίο. Ωστόσο, αυτό αλλάζει στη σύγχρονη εποχή, με την καλύτερη κατανόηση των ζητημάτων σε μακροοικονομικό επίπεδο και με μια σειρά προσπαθειών για τη συλλογή μικρο-δεδομένων, μερικά από

τα οποία βασίζονται σε πειράματα πολιτικής. Εν μέρει, αυτό αντανακλά μια αυξανόμενη επίγνωση των πολιτικών αρχών αναφορικά με το γεγονός ότι ένα καλύτερο φορολογικό σύστημα βοηθά το κράτος και στηρίζει την οικονομική ανάπτυξη.

Οι κυβερνήσεις σε όλα τα μέρη του κόσμου και σε όλα τα σημεία της ιστορίας έχουν αντιμετωπίσει προκλήσεις όσον αφορά τη χρηματοδότηση των στρατηγικών τους στόχων. Και φυσικά., οι κυβερνήσεις στο παρελθόν ή στον σημερινό αναπτυσσόμενο κόσμο είναι λιγότερο λογικές ή προνομιούχες σε σύγκριση με εκείνες του σημερινού ανεπτυγμένου κόσμου. Μπορεί όμως να αντιμετωπίζουν κίνητρα και περιορισμούς που διαμορφώνονται από ασθενώς θεσμοθετημένα πολιτικά περιβάλλοντα. Μια βασική πρόκληση για τη μελέτη της φορολογίας και της ανάπτυξης είναι να κατανοήσουμε πώς λειτουργούν αυτά τα κίνητρα και οι περιορισμοί, και πώς η κατάσταση μπορεί να βελτιωθεί για τους πολίτες.

Η δημιουργία δημοσιονομικής ικανότητας μπορεί να θεωρηθεί ως το προϊόν της επένδυσης σε κρατικές δομές - συμπεριλαμβανομένης του ελέγχου, της διοίκησης και της συμμόρφωσης μέσω, π.χ., καλά εκπαιδευμένων φορολογικών επιθεωρητών και αποτελεσματικής υπηρεσίας εσόδων. Η προσέγγιση αυτή απομακρύνεται αφενός μεν από την ψευδή αντιπαράθεση μεταξύ των θετικών και των κανονιστικών αναλύσεων των βέλτιστων φόρων αφετέρου δε από τη μελέτη της φορολογικής διοίκησης σε συνδυασμό με την πολιτική οικονομία.

Οι οικονομολόγοι που μελέτησαν τη φορολογία και την ανάπτυξη τείνουν να βλέπουν την εξελισσόμενη οικονομία ως την κινητήρια δύναμη πίσω από την προσέγγιση της κυβέρνησης στη φορολογία. Ωστόσο, η αυτή η τυπική οικονομική άποψη πρέπει να ενισχυθεί με την κατανόηση του πώς τα πολιτικά κίνητρα διαμορφώνουν την εξέλιξη του φορολογικού συστήματος. Η ανάπτυξη του φορολογικού συστήματος είναι εγγενώς συνδεδεμένη με τη φύση του κράτους και της ιστορίας του.

Η σύγχρονη προσέγγιση της ανάπτυξης, θέτει τα πολιτικά κίνητρα (και τον ρόλο των θεσμών) στο επίκεντρο της κατανόησης της οικονομικής αλλαγής. Χωρίς να μελετηθούν τα πολιτικά κίνητρα όπως διαμορφώνονται από τα θεσμικά όργανα, είναι δύσκολο να εξηγηθεί γιατί ορισμένες χώρες είναι πλούσιες και άλλες είναι φτωχές.

2.1 Φορολόγηση και οικονομική ανάπτυξη

Αναφορικά με τη σημασία της φορολογίας στην ανάπτυξη των χωρών μία ιδιαίτερη παρατήρηση ξεχωρίζει: η ανάπτυξη ιδεών σχετικά με τη φορολογία δεν είναι απαραίτητως γραμμική. Αντίθετα, φαίνεται να υπάρχει ένα στοιχείο κυκλικότητας σε αυτό. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα στο «μακροοικονομικό επίπεδο», όπου, για παράδειγμα, οι ερωτήσεις σχετικά με τους αντίστοιχους ρόλους του κράτους και της αγοράς έχουν ταλαντευθεί ως αντίδραση στις οικονομικές κρίσεις.

Στις αρχές του 20ου αιώνα, η κυρίαρχη σκέψη γύρω από την οικονομία ήταν η λέξη *laissez-faire*, αλλά η Μεγάλη Ύφεση και ο δεύτερος παγκόσμιος πόλεμος είδαν έναν πιο ενεργό ρόλο για το κράτος. Η πετρελαϊκή κρίση της δεκαετίας του 1970 είδε την υποχώρηση του κράτους, ενώ η οικονομική κρίση του 2007-08 έθεσε και πάλι ερωτήματα σχετικά με το ρόλο του κράτους στην οικονομική διαχείριση. Ομοίως, οι ιδέες σχετικά με το ρόλο των διεθνών συμβούλων στη στήριξη της φορολογικής μεταρρύθμισης φαίνεται να επιστρέφουν και σε κάποιες κοινές ιδέες κατά την περίοδο αμέσως μετά τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο. Υπάρχει μια αυξανόμενη άποψη ότι οι σύμβουλοι δεν πρέπει απλώς να παρουσιάζουν ένα σταθερό σύνολο μεταρρυθμίσεων βέλτιστης πρακτικής, αλλά μάλλον θα πρέπει να ληφθούν υπόψη συγκεκριμένα πολιτικά και θεσμικά πλαίσια. Αυτό συμβαδίζει πάρα πολύ με την προσέγγιση της θεσμικής σχολής που ασχολείται με θέματα φορολογίας στα μέσα του 20ου αιώνα.

Ωστόσο, ο απώτερος στόχος της διεθνούς φορολογικής μεταρρύθμισης - η αύξηση των φόρων που εισπράττονται στις αναπτυσσόμενες χώρες - παρέμεινε κάπως αόριστος τα τελευταία 30-40 χρόνια. Παρόλο που υπήρξαν μεμονωμένες επιτυχίες, ο μέσος όρος σε ολόκληρο τον κόσμο συνέχισε να υπολείπεται των στόχων που έχει θέσει η διεθνής κοινότητα για τις αναπτυσσόμενες χώρες. Ποια διδάγματα μπορούν στη συνέχεια να μάθουν για λάθη του παρελθόντος που δεν πρέπει να επαναληφθούν; Δεδομένων των διαφορών στις συμβουλές που παρατηρούνται διαχρονικά, ποιες ιδέες μπορούν να έχουν οι σύμβουλοι με βεβαιότητα - και πού πρέπει να είναι λίγο πιο ταπεινοί στην παρουσίαση των γρήγορων λύσεων;

- Υπήρξε και εξακολουθεί να υπάρχει έντονη επιρροή από τις ιδέες του Παγκόσμιου Βορρά για τη μεταρρύθμιση των φορολογικών συστημάτων που ίσως να μην είναι κατ' ανάγκη κατάλληλα για τις ανάγκες των αναπτυσσόμενων χωρών.
- Θα μπορούσαν να γίνουν περισσότερα για να βοηθηθούν οι σύμβουλοι και οι κυβερνήσεις να κάνουν διάκριση μεταξύ της «προσαρμοσμένης» και της «κακής ιδέας».
- Η διεθνής τεχνική βοήθεια πρέπει να σχεδιαστεί με τρόπο που να επιτρέπει μακροπρόθεσμες προσεγγίσεις για την υποστήριξη μιας βιώσιμης και αποτελεσματικής φορολογικής μεταρρύθμισης.

Πώς πρέπει οι αναπτυσσόμενες χώρες να φορολογούν τα εισοδήματα των επιχειρήσεων Με την εργασία τους οι Bachas & Soto (2018) μελετούν πως οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές δημιουργούν μεγάλη ελαστικότητα των κερδών. Σε αυτό το πλαίσιο, καταλήγουν πως α) ο συντελεστής μεγιστοποίησης των εσόδων για τη φορολογία κερδών είναι κάτω από 25% (μελέτης περίπτωσης αποτέλεσε η Κόστα Ρίκα) και β) τα έσοδα για τις επιχειρήσεις μπορεί να αυξηθούν κατά 80% με τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και μείωση του ποσοστού φορολόγησης.

Στο ίδιο πλαίσιο κινήθηκε και η εργασία των Kanbur et al (2018). Η υπάρχουσα βιβλιογραφία σχετικά με τη βέλτιστη φορολογία προϋποθέτει συνήθως την ύπαρξη ικανότητας εφαρμογής σύνθετων φορολογικών καθεστώτων, πράγμα που δεν ισχύει αναγκαστικά για πολλές αναπτυσσόμενες χώρες. Οι Kanbur et al (2018) εξέτασαν τους καθοριστικούς παράγοντες που επηρεάζουν τις βέλτιστες πολιτικές αναδιανομής στο πλαίσιο μιας αναπτυσσόμενης χώρας που μπορεί να εφαρμόσει μόνο γραμμικές φορολογικές πολιτικές για διοικητικούς λόγους με απώτερο σκοπό τη μείωση της φτώχειας Με το μοντέλο του προσδιόρισαν τις βέλτιστες τιμές για τη γραμμική φορολογία εισοδήματος, τη φορολογία των βασικών εμπορευμάτων και τη δημόσια παροχή ιδιωτικών και δημόσιων αγαθών με την υπόθεση ελαχιστοποίησης της φτώχειας.

Ο Clausing (2007) μελέτησε τη διαφοροποίηση μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ στο μέγεθος των εσόδων από φόρους εισοδήματος εταιρειών σε σχέση με το ΑΕΠ κατά την περίοδο 1979-2002. Η αποσύνθεση εξηγεί αυτή τη διαφοροποίηση ως συνάρτηση του θεσμοθετημένου φορολογικού συντελεστή, του εύρους της φορολογικής βάσης, της εταιρικής κερδοφορίας και του μεριδίου του εταιρικού τομέα

στο ΑΕΠ. Τα εμπειρικά αποτελέσματα δείχνουν μια παραβολική σχέση ανάμεσα στους φορολογικούς συντελεστές και τα έσοδα, γεγονός που υποδηλώνει ένα ποσοστό φόρου εισοδήματος εταιρειών που μεγιστοποιεί το εισόδημα ίσο με 33% για το σύνολο του δείγματος. Αυτός ο ρυθμός μεγιστοποίησης των εσόδων μειώνεται καθώς οι οικονομίες είναι μικρότερες και πιο ολοκληρωμένες στην παγκόσμια οικονομία.

Σε αντίστοιχο πλαίσιο οι Kawano & Slemro (2016) κατασκεύασαν μια νέα βάση δεδομένων με εκτεταμένες αλλαγές περιθωρίου στις πολλαπλές πτυχές των φορολογικών βάσεων για τις χώρες του ΟΟΣΑ μεταξύ 1980 και 2004. Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα προσπάθησαν να τεκμηριώσουν τη συστηματική τάση των χωρών να εφαρμόσουν πολιτικές που μειώνουν τόσο το συντελεστή φορολογίας εταιρειών όσο και τη διεύρυνση του εταιρικού φόρου βάση. Αυτή η συσχέτιση παραπέμπει στην ερμηνεία προηγούμενων εκτιμήσεων της σχέσης μεταξύ των συντελεστών φορολογίας εταιρειών και των εσόδων από εταιρικά έσοδα, τα οποία συνήθως δεν περιλαμβάνουν συνοπτικά μέτρα του ορισμού της φορολογικής βάσης εταιρειών. Επίσης, επανεξέτασαν τη σχέση μεταξύ συντελεστών φορολογίας εταιρειών και εσόδων από εταιρικά έσοδα, διαπιστώνοντας πως ότι η λογιστική της μη ελεγχόμενης ετερογένειας περιορίζει τη σχέση μεταξύ συντελεστών φορολογίας εταιρειών και εσόδων από εταιρικά έσοδα και αυξάνει τον σιωπηρό φορολογικό συντελεστή που μεγιστοποιεί τα έσοδα. Τέλος σημείωσαν ότι ο έλεγχος για τα νέα μας μέτρα φορολογικής βάσης δεν επηρεάζει ουσιωδώς το μέγεθος αυτής της σχέσης.

Με την υιοθέτηση των Στόχων Αειφόρου Ανάπτυξης η φορολογία κατέχει και πάλι ένα κεντρικό σημείο στο διεθνές αναπτυξιακό πρόγραμμα. Για να χρηματοδοτηθούν αυτοί οι φιλόδοξοι στόχοι, η διεθνής κοινότητα όχι μόνο καλεί τα ιδιωτικά κεφάλαια να προχωρήσουν αλλά και στις κυβερνήσεις των αναπτυσσόμενων χωρών να αυξήσουν την εγχώρια κινητοποίησή τους και ειδικότερα τη φορολογία (ΟΗΕ, 2015). Η πρόσφατη φορολογική πρωτοβουλία ΑΤΙ¹ ανέλαβε τη δέσμευση από τους συμμετέχοντες παρόχους διεθνούς στήριξης να διπλασιάσουν συλλογικά την τεχνική συνεργασία τους για την κινητοποίηση των εγχώριων εσόδων μέχρι το 2020. Ωστόσο, παρά την δέσμευση αυτή δεν είναι σίγουρο ότι τα χρήματα που δαπανώνται

¹ Η Addis Tax Initiative (ATI) είναι μια εταιρική σχέση με πολλούς εταίρους που στοχεύει στην ενίσχυση της κινητοποίησης εγχώριων εσόδων (DRM) στις χώρες εταίρους. Η δέσμευση στην ATI ενθαρρύνει τις προσπάθειες των χωρών εταίρων να αυξήσουν την εξάρτηση από τα εγχώρια έσοδα για να χρηματοδοτήσουν το αναπτυξιακό τους πρόγραμμα και να επιτύχουν τους στόχους της αειφόρου ανάπτυξης μέχρι το 2030.

για την τεχνική συνεργασία θα μεταφραστούν σε βελτιωμένα φορολογικά συστήματα (Dom & Miller, 2018).

Στην εργασία τους οι Suarez Serrat & Zidar (2018) καταγράφουν στοιχεία σχετικά με τη δομή του εταιρικού φόρου εταιρειών - φορολογικούς συντελεστές, βασικούς κανόνες και πιστώσεις - και διερευνούν τις συνέπειές τους για φορολογικά έσοδα και οικονομική δραστηριότητα. Τα τρία βασικά ευρήματά της μελέτης τους είναι τα παρακάτω:

Πρώτον, οι κανόνες φορολογικής βάσης και οι πιστώσεις εξηγούν περισσότερο τη διακύμανση των κρατικών φορολογικών εσόδων από τα φορολογικά έσοδα.

Δεύτερον, αν και τα κράτη συνήθως δεν αντισταθμίζουν τις μεταβολές του φορολογικού συντελεστή με μεταβολές βάσης και πιστωτικού κινδύνου, οι επιπτώσεις των μεταβολών του φορολογικού συντελεστή στα φορολογικά έσοδα και στην οικονομική δραστηριότητα εξαρτώνται από το εύρος της βάσης.

Τρίτον, σε όσα κράτη έχει μειωθεί η φορολογική βάση, η σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και των φορολογικών εσόδων έχει μειωθεί.

Συνολικά, οι αλλαγές στις κρατικές φορολογικές βάσεις έχουν καταστήσει το κρατικό φορολογικό σύστημα πιο ευνοϊκό για τις επιχειρήσεις και μειώνουν το βαθμό στον οποίο οι αυξήσεις των φορολογικών συντελεστών αυξάνουν τα φορολογικά έσοδα των επιχειρήσεων.

Άλλες πρόσφατες εργασίες σχετικά με τους κρατικούς συντελεστές φορολογίας εταιρειών έχουν διερευνήσει τις επιπτώσεις τους στην αύξηση του εισοδήματος, την απασχόληση και την επιχειρηματική θέση. Ωστόσο, οι πολιτικοί φορείς του κράτους ανταγωνίζονται για την προσέλκυση επιχειρήσεων όχι μόνο με την αλλαγή των φορολογικών συντελεστών αλλά και με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης για την ενίσχυση αρκετών επενδυτικών κινήτρων, προβλέψεων ζημιών και μηχανισμών επιβολής. Υπάρχει έλλειψη βασικών στοιχείων σχετικά με τη δομή του εταιρικού φορολογικού συστήματος, την εξέλιξή του τα τελευταία χρόνια και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζει τα φορολογικά έσοδα και την οικονομική δραστηριότητα.

Οι Suarez Serrat & Zidar, 2018 καθιέρωσαν διάφορα στοιχεία που περιγράφουν λεπτομερώς τον κρατικό φόρο τα ποσοστά, οι βασικοί κανόνες και οι πιστώσεις καθορίζουν τη δομή του κρατικού φορολογικού συστήματος των επιχειρήσεων. Διαπιστώνουν ότι οι αλλαγές στους κανόνες φορολογικής βάσης και οι

πιστώσεις είναι συνηθέστερες από τις μεταβολές των φορολογικών. Περαιτέρω, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι αλλαγές στους βασικούς κανόνες και στις πιστώσεις διαδραματίζουν σημαντικότερο ρόλο στην εξήγηση των προτύπων στο μοντέλο εσόδων-προς-δείκτη ΑΕΠ ανά κράτος από ό,τι οι μεταβολές των φορολογικών συντελεστών.

Τα ευρήματα της εργασίας τους έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην πολιτική. Πρώτον, ενώ οι μεταβολές των φορολογικών συντελεστών λαμβάνουν υπόψη την προσοχή των πολιτών και των μέσων ενημέρωσης, οι μεταβολές των κρατικών φορολογικών βάσεων ενδέχεται να έχουν μεγαλύτερες επιπτώσεις στα έσοδα και μπορεί επίσης να τροποποιήσουν τις επιπτώσεις των κρατικών φορολογικών συντελεστών επί των εσόδων και της οικονομικής δραστηριότητας. Για το λόγο αυτό, ο δημόσιος διάλογος θα πρέπει να δώσει σχετικά μεγαλύτερη προσοχή στις αλλαγές πολιτικής που επηρεάζουν τη δομή της κρατικής φορολογίας εταιρειών, και όχι μόνο στον φορολογικό συντελεστή.

Δεύτερον, δεδομένων των μεγάλων επιπτώσεων της δομής της φορολογικής βάσης σχετικά με τα έσοδα από εταιρικούς φόρους, οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής πρέπει να είναι προσεκτικοί για να χρησιμοποιήσουν αυτές τις πολιτικές για να επιτύχουν συγκεκριμένους στόχους. Τα κράτη που είναι σε θέση να προσελκύσουν επιχειρήσεις για μη φορολογικούς λόγους μπορεί να προτιμούν να έχουν χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή και ευρύτερη βάση, για παράδειγμα υιοθετώντας τη βάση του ομοσπονδιακού φόρου εισοδήματος ως δική τους. Τα κράτη που επιθυμούν να αυξήσουν τις επενδύσεις ενδέχεται να αποκλίνουν από αυτή τη στρατηγική χρησιμοποιώντας φορολογικές πιστώσεις ή γενναιόδωρες αποζημιώσεις για την ενθάρρυνση των επενδύσεων, αλλά ενδέχεται να παρατηρήσουν σημαντική πτώση των εσόδων. Τέλος, τα κράτη που επιθυμούν να προσελκύσουν ή να διατηρήσουν καινοτόμες επιχειρήσεις μπορούν να δημιουργήσουν μια μεταχείριση των προβλέψεων περί απώλειας που είναι πολύ ευνοϊκές για τις νέες επιχειρήσεις. Οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής θα ωφεληθούν πιθανότατα από την περαιτέρω έρευνα τη σχετική επιτυχία αυτών των στρατηγικών.

Τρίτον, καθώς τα κράτη διαρθρώνουν τη φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος για τις ιδιαίτερες ανάγκες και τους στόχους τους, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι οι αλλαγές στη δομή της κρατικής φορολογίας εταιρειών μπορεί να έχει αυξημένο κόστος στρέβλωσης του κρατικού προϋπολογισμού. Ειδικότερα, προκύπτει ότι όταν τα κράτη που περιορίζουν τη φορολογική βάση, μειώνουν επίσης τη σχέση

μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και του φόρου εταιρικών φόρων. Με το να καθίσταται δυσκολότερο να αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα από τις επιχειρήσεις, είναι επίσης πιθανό οι πολιτικοί φορείς να αναγκαστούν να αντλήσουν έσοδα από άλλες πηγές, συμπεριλαμβανομένων φόρων πωλήσεων, φόρων ιδιοκτησίας ή φόρων εισοδήματος φυσικών προσώπων ή να μειώσουν τις δαπάνες για δημόσια αγαθά.

Εκτός των άλλων, οι αλλαγές στη φορολογική πολιτική μπορούν να συμβάλουν στη μεταβολή της φορολογικής ανταγωνιστικότητας (Matthews, 2011) από:

- αύξηση των φορολογικών εσόδων κατά τρόπο που είναι γενικά αποδεκτός ως δίκαιος (πιθανότερο είναι να επιτευχθεί υψηλό επίπεδο εθελοντικής συμμόρφωσης)
- καλή διοίκηση που είναι αποτελεσματική στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής, ενισχύει την κοινωνική συνοχή και δεν παρέχει κανένα αδικαιολόγητο πλεονέκτημα
- αποτελεσματική φορολογική διοίκηση που δεν είναι ανοικτή στη διαφθορά
- χαμηλό κόστος συναλλαγών και φορολογική επιβάρυνση των φορολογουμένων με τη δημιουργία μιας διαφανούς φορολογικής πολιτικής

Πρέπει να επισημανθεί το γεγονός ότι τα κράτη προσπαθούν να διατηρήσουν τη φορολογική κυριαρχία τους, χρησιμοποιώντας ευκαιρίες για αύξηση της φορολογικής ανταγωνιστικότητας, ιδίως μέσω της μείωσης των φορολογικών συντελεστών. Όταν οι επιχειρήσεις αποφασίζουν για τον τόπο φορολόγησης, επηρεάζεται το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος στο κράτος και κατά συνέπεια το ποσό των κρατικών εσόδων. Στη διαδικασία επιλογής τόπου εγκατάστασης, οι επιχειρήσεις λαμβάνουν υπόψη παράγοντες όπως η φορολογική βάση και το εταιρικό περιβάλλον (Banociu & Tahloua, 2019).

Λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα των αναλύσεων που πραγματοποιήθηκαν καθώς και τα συμπεράσματα των αναλύσεων από την προηγούμενη εμπειρική βιβλιογραφία, ο φορολογικός ανταγωνισμός στην ΕΕ εξακολουθεί να υπάρχει μεταξύ των κρατών μελών και η ανάλυση δεν παρέχει πειστικά εμπειρικά στοιχεία για την φορολογική εναρμόνιση των εισοδημάτων.

Στο επιχειρησιακό περιβάλλον, η παγκοσμιοποίηση υποστηρίζει τις δυνατότητες μεταφοράς του τόπου φορολόγησης μεταξύ των κρατών και συνεπώς τις μεταβολές στο φορολογητέο εισόδημα. Οι διαφορές στα φορολογικά συστήματα καθώς και στο επίπεδο των εσόδων από τον φόρο εισοδήματος των εταιριών αξίζουν

προσοχής στο πλαίσιο του φορολογικού ανταγωνισμού. Οι εμπειρογνώμονες για τον φορολογικό ανταγωνισμό στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων μπορούν να χωριστούν σε εκείνους που το αντιλαμβάνονται θετικά, ιδίως λόγω των επιδράσεων του στην οικονομική ανάπτυξη του κράτους και εκείνων που το θεωρούν επιβλαβείς, ιδίως λόγω της δυνατότητας μεταβίβασης φορολογικής βάσης μεταξύ των κρατών, παράλληλα με την αδυναμία εξασφάλισης αποτελεσματικής κατανομής των φορολογικών πόρων.

Με την εργασία τους οι Banociova & Tahlova, 2019 προσπάθησαν να αποτυπώσουν τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ για μια δεκαετία και να αξιολογήσουν εάν τα κράτη είναι ανταγωνιστικά στον τομέα της φορολογίας εταιρειών. Η φορολογική ανταγωνιστικότητα μεταξύ των κρατών γίνεται αντιληπτή με βάση το ύψος των εσόδων από φόρους εισοδήματος εταιρειών σε σχέση με το ΑΕΠ. Με βάση την εξέταση των καθοριστικών παραγόντων των εσόδων, προσδιόρισαν ένα σχέδιο του οικονομετρικού μοντέλου παλινδρόμησης (σταθερό μοντέλο με επιμέρους αποτελέσματα) και ερεύνησαν τους κύριους φορολογικούς και μακροοικονομικούς παράγοντες που επηρεάζουν τη φορολογική ανταγωνιστικότητα στον τομέα της εταιρικής φορολογίας. Το συμπέρασμα επιβεβαιώνει ότι υπάρχει φορολογικός ανταγωνισμός στον τομέα του εταιρικού φόρου μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της ανάπτυξης των εσόδων από φόρους εισοδήματος και των καθοριστικών παραγόντων της φορολογικής ανταγωνιστικότητας που επηρεάζονται στο πλαίσιο της φορολογικής υποχρέωσης των επιχειρήσεων.

Σε γενικές γραμμές, τα κράτη μέλη διαθέτουν περίπου την ίδια διάρθρωση των άμεσων φόρων στα φορολογικά τους συστήματα και επομένως διατηρούν την ίδια θέση όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιρειών. Παρ'όλα αυτά, υπάρχουν πολλές διαφορές μεταξύ των κρατών όσον αφορά τη φορολογία των εταιρειών, για παράδειγμα με τη μορφή φορολογικών συντελεστών, τη θέσπιση φορολογικών βάσεων και την εφαρμογή άλλων νομοθετικών κανονισμών (Auerbach, 2006). Ανάλογα με τα προηγούμενα χρόνια, επίσης το έτος 2017, τα περισσότερα κράτη στον κόσμο μείωσαν το επίπεδο των φορολογικών συντελεστών για τη φορολογία εταιρειών. Η βιβλιογραφία αναφέρει ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών είναι ένας από τους λόγους της μείωσης των φορολογικών συντελεστών (Remeur, 2015).

Τα επιστημονικά πεδία σχετικά με τον φορολογικό ανταγωνισμό μπορούν να χωριστούν σε όσους το αντιλαμβάνονται θετικά, ιδίως επειδή επηρεάζουν την οικονομική ανάπτυξη του κράτους και αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των δημόσιων δαπανών (Winner, 2005) και όσοι το θεωρούν επιβλαβές, ιδίως λόγω της πιθανότητας μεταβολής της φορολογικής βάσης μεταξύ των κρατών και της αδυναμίας εξασφάλισης αποτελεσματικής κατανομής των φορολογικών πόρων (Griffith & Klemm, 2004, · Stiglitz & Rosengard, 2015, · Bazel et al., 2018).

Ο φόρος εισοδήματος του εταιρειών δεν ρυθμίζεται άμεσα από την ευρωπαϊκή νομοθεσία. Η διαδικασία εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας στην ΕΕ δεν είναι εντατική, ιδίως λόγω της ομόφωνης συμφωνίας όλων των κρατών μελών. Η δραστηριότητα της ΕΕ επικεντρώνεται στις αρχές της ενιαίας αγοράς, στην εναρμόνιση των προτύπων για τη φορολογία των εταιρειών και στην εξειδίκευση των στόχων, π.χ. στο μορφή της πρόληψης της φοροδιαφυγής ή της κατάργησης της διπλής φορολογίας. Ο Streif (2015) δηλώνει ότι η γενική μείωση των φορολογικών συντελεστών στα κράτη μέλη της ΕΕ είναι αποτέλεσμα του υφιστάμενου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ αυτών των κρατών και δεν είναι αποτέλεσμα του υφιστάμενου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών της ΕΕ και άλλων παγκόσμιων δυνάμεων.

Το άνοιγμα των οικονομιών και η οικονομική ολοκλήρωση μεταξύ των κρατών αποτελεί την βασική αρχή της παγκοσμιοποίησης (Kalaš et al., 2017). Η φορολογική εναρμόνιση δεν θα σταματήσει σε επίπεδο ΕΕ σε έναν παγκοσμιοποιημένο κόσμο. Η πιθανή φορολογική εναρμόνιση θα μπορούσε να μειώσει τις πιέσεις του φορολογικού ανταγωνισμού στα κράτη μέλη της ΕΕ, αλλά η εξωτερική πίεση θα είχε ως αποτέλεσμα να χάσουν τα κράτη αυτά το φορολογικό τους πλεονέκτημα σε σύγκριση με άλλες παγκόσμιες δυνάμεις στο πλαίσιο μιας γρήγορης αντίδρασης στις αναδυόμενες μεταβολές (Schön, 2003). Επίσης, οι Davies & Voget (2008) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η διεύρυνση της ΕΕ έχει εντείνει έναν ενδοπεριφερειακό φορολογικό ανταγωνισμό.

Η περιφερειακή δημοσιονομική αυτονομία ποικίλλει σημαντικά μεταξύ των χωρών. Σε ορισμένες χώρες, όπως η Γαλλία, η Ιαπωνία και το Ηνωμένο Βασίλειο, οι περιφερειακές κυβερνήσεις δεν θέτουν φορολογική πολιτική. Σε άλλες, όπως Τη Γερμανία, την Ιταλία και την Ισπανία, οι περιφερειακές κυβερνήσεις έχουν διαφορετικό βαθμό αυτονομίας για να καθορίσουν τους φορολογικούς συντελεστές, να χορηγήσουν φοροαπαλλαγές και να εισαγάγουν ή να καταργήσουν τους φόρους.

Ως αποτέλεσμα, οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να διαφέρουν σημαντικά σε όλες τις περιοχές. Με την πάροδο του χρόνου, αρκετές χώρες έχουν προσαρμόσει την εξάρτησή τους από περιφερειακές φορολογικές πολιτικές. για παράδειγμα, ο Καναδάς, η Αυστραλία και η Ινδία προχώρησαν σε μεγαλύτερη περιφερειακή φορολογική εναρμόνιση τις τελευταίες δεκαετίες.

Η συλλογιστική από πρόσφατες έρευνες που μελετούν τη διασπορά στις στρεβλώσεις στις επιχειρήσεις, όπως στην περίπτωση των Restuccia & Rogerson (2008) και Hsieh & Klempow (2009), ή στις πόλεις, όπως Desmet & Rossi-Hansberg (2013) καταλήγει στο συμπέρασμα πως οι αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές έχει αρνητικό συνολικά αποτελέσματα στη μελέτη της χωρικής κατανομής των πόρων. Οι πρώτες μελέτες των τοπικών δημόσιων οικονομικών ενισχύουν αυτή τη λογική δείχνοντας ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η αποδοτικότητα της κατανομής απαιτεί ίσες φορολογικές πληρωμές ανά τόπο (Flatters et al., 1974, Helpman and Pines, 1980).

Ωστόσο, δεν υπάρχουν ποσοτικά στοιχεία σχετικά με τις γενικές εξισορροπημένες συναλλαγές μεταξύ κεντρικών και αποκεντρωμένων φορολογικών συστημάτων.

Αναπτύσσοντας ένα μοντέλο χωρικής γενικής ισορροπίας που ενσωματώνει τα κυριότερα χαρακτηριστικά του φορολογικού κώδικα των ΗΠΑ οι Fajgelbaum et al (2018) ποσοτικοποίησαν τα συνολικά αποτελέσματα από τη διασπορά των φορολογικών συντελεστών σε όλες τις αμερικανικές πολιτείες. Οι ΗΠΑ είναι ένα τυπικό παράδειγμα χώρας με αποκεντρωμένη φορολογική διάρθρωση, τόσο ως προς το μερίδιο των συνολικών φορολογικών εσόδων που εισπράττονται από τις περιφερειακές κυβερνήσεις όσο και ως προς το βαθμό χωρικής διασποράς στους φορολογικούς συντελεστές.

Οι Fajgelbaum et al (2018) μελέτησαν τους κρατικούς φόρους ως δυναμική πηγή χωρικής αναντιστοιχίας. Χτίζοντας ένα χωρικό πλαίσιο γενικής ισορροπίας που ενσωματώνει τα κυριότερα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος των ΗΠΑ και χρησιμοποιώντας αλλαγές στους κρατικούς φορολογικούς συντελεστές μεταξύ 1980 και 2010 εκτίμησαν τις παραμέτρους που καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο ο εργαζόμενος και η σταθερή θέση ανταποκρίνονται στις αλλαγές των κρατικών φόρων. Διαπίστωσαν ότι η ανομοιογένεια των κρατικών φορολογικών συντελεστών οδηγεί σε συνολικά απώλειες ευημερίας. Όσον αφορά τις μονάδες ισοδύναμης κατανάλωσης, η εναρμόνιση των κρατικών φόρων αυξάνει την ευημερία των

εργαζομένων κατά 0,6%, αν οι δημόσιες δαπάνες παραμείνουν σταθερές και κατά 1,2% εάν οι δημόσιες δαπάνες ανταποκριθούν ενδογενώς. Η εναρμόνιση των κρατικών φόρων στις περιοχές απογραφής επιτυγχάνει τα περισσότερα από αυτά τα κέρδη. Χρησιμοποίησαν επίσης το μοντέλο μας για να μελετήσουν τα αποτελέσματα γενικής ισορροπίας των πρόσφατα εφαρμοζόμενων και προτεινόμενων φορολογικών μεταρρυθμίσεων.

2.2 Φορολόγηση και οικονομική δραστηριότητα

Μέσα στη βιβλιογραφία, υπάρχει ένα πολύ μεγάλο εμπειρικό έργο σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι κρατικοί φόροι επηρεάζουν την οικονομική δραστηριότητα. Οι αναλύσεις επικεντρώθηκαν τόσο στους προσωπικούς φόρους, ξεκινώντας από τις προηγούμενες μελέτες των Helms (1985) και Mofidi and Stone (1990) Rogers (2004), Reed (2008), και Gale, Krupkin, και Rueben (2015) όσο και σε εταιρικούς.

Δύο ιδιαίτερα σημαντικές πρόσφατες μελέτες που επικεντρώνονται σε κρατικούς εταιρικούς φόρους είναι οι Suarez, Serrato και Zidar (2016) και οι Giroud και Rauh (2017). Οι πρώτοι βασίζονται σε μεταβολές των εταιρικών φόρων σε κρατικό επίπεδο υπολόγισαν δομικά το μοντέλο της χωρικής ισορροπίας των επιλογών θέσης των επιχειρήσεων και των εργαζομένων, διαπιστώνοντας ότι περίπου το ένα τρίτο της επίπτωσης των εταιρικών φόρων βαρύνει τους εργαζόμενους.

Οι Giroud και Rauh (2017) μελέτησαν την αντίδραση μεγάλων πολυκρατικών επιχειρήσεων (εκείνων με τουλάχιστον 100 υπαλλήλους) στις αλλαγές των κρατικών εταιρικών φόρων, εκτιμώντας ότι η απασχόληση και η καταμέτρηση των εγκαταστάσεων έχουν ελαστικότητα εταιρικού φόρου -0,4.

Οι αυξήσεις των εταιρικών φόρων καταστρέφουν τις εργασίες; Και οι περικοπές των εταιρικών φόρων ενισχύουν την απασχόληση; Η απάντηση σε αυτές τις ερωτήσεις αποδείχθηκε εμπειρικά δύσκολη. Στην εργασία τους οι Fajgelbaum et al (2019) προτείνουν μια στρατηγική ταυτοποίησης που εκμεταλλεύεται τη διακύμανση των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος εταιρειών σε όλες τις ΗΠΑ. Συγκρίνοντας τις γειτονικές συνοικίες που διασχίζουν τα κρατικά σύνορα κατά την

περίοδο 1970 έως 2010, διαπιστώνουν ότι οι αυξήσεις των συντελεστών φορολογίας εταιρειών οδηγούν σε σημαντική μείωση της απασχόλησης και των μισθών, ενώ οι περικοπές φόρου εταιρειών ενισχύουν μόνο την οικονομική δραστηριότητα εάν υλοποιηθούν κατά τη διάρκεια της ύφεσης. Η προσέγγισή τους στη χωρική ασυνέχεια επιτρέπει μια αιτιακή ερμηνεία αυτών των ευρημάτων και με την καθιέρωση μιας εύλογης αντίφασης και με την υπέρβαση των προκαταλήψεων που προκύπτουν από το γεγονός ότι οι φορολογικές αλλαγές συχνά προκαλούνται από αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες.

Χρησιμοποιώντας απογραφικά μικροδεδομένα στις πολυκρατικές επιχειρήσεις και τις οργανωτικές τους μορφές στην έρευνά του οι Giroud & Rauh (2019), εκτίμησαν τον αντίκτυπο των κρατικών φόρων στην επιχειρηματική δραστηριότητα. Για τις εταιρείες, η απασχόληση και ο αριθμός των εγκαταστάσεων που διαθέτουν έχουν βραχυχρόνιες ελαστικότητες φόρου εταιρειών από -0,4 έως -0,5 και δεν διαφέρουν ανάλογα με τις μεταβολές των προσωπικών φορολογικών συντελεστών. Ομοίως, οι καθημερινές δραστηριότητες των οντοτήτων εμφανίζουν ελαστικότητα από -0,2 έως -0,4 σε σχέση με τους φορολογικούς συντελεστές και είναι αμετάβλητες όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές εταιρειών. Σύμφωνα με τα συμπεράσματά τους, η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων σε άλλα κράτη οδηγεί περίπου στο μισό αποτέλεσμα.

Στο πλαίσιο της συνεχιζόμενης διαμάχης σχετικά με τα οφέλη της μεταρρύθμισης του εταιρικού φόρου, οι Ljungqvist & Smolyansky (2018) ασχολήθηκαν με το πώς οι εταιρικοί φόροι επηρεάζουν την απασχόληση και τα εισοδήματα από μισθούς. Η απάντηση σε αυτή την ερώτηση είναι εμπειρική πρόκληση. Για το λόγο αυτό πρότειναν μια στρατηγική ταυτοποίησης που συνδυάζει κλιμακωτές αλλαγές στους συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιρειών σε όλα τα κράτη της Αμερικής με επίκεντρο τις γειτονικές κομητείες που διασχίζουν τα κρατικά σύνορα.

Η προκύπτουσα σχεδίαση χωρικής ασυνέχειας επιτρέπει την αιτιακή ερμηνεία των αποτελεσμάτων τους με τη θέσπιση ενός αντισταθμιστικού μέτρου εναντίον του οποίου μετρήθηκε η επίδραση των αλλαγών των εταιρικών φόρων και η μείωση των παραλειπόμενων μεταβλητών που προκύπτουν από την συγκεχυμένη επιρροή της μη παρατηρούμενης μεταβολής στις τοπικές οικονομικές συνθήκες. Στην πραγματικότητα, η εμπειρική τους προσέγγιση εκμεταλλεύεται το γεγονός ότι η κρατική φορολογική πολιτική καταλήγει στα κρατικά σύνορα.

Οι εκτιμήσεις (Ljungqvist & Smolyansky, 2018) τους υποδηλώνουν ότι η αύξηση του εταιρικού φόρου (μειωμένη) κατά 1 ποσοστιαία μονάδα οδηγεί στην άνοδο της απασχόλησης στην πληγείσα κομητεία κατά 0,2% περίπου και του συνολικού εισοδήματος (που αυξάνεται) κατά 0,3% περίπου (όπως μετράτε σε σχέση με το γειτονικό νομό). Εντοπίστηκαν επίσης ενδείξεις ασύμμετρων επιπτώσεων: οι αυξήσεις των φόρων είναι ομοιόμορφα επιβλαβείς, ενώ οι φορολογικές περικοπές φαίνεται να είναι αποτελεσματικές μόνο στην ενίσχυση της οικονομικής δραστηριότητας, εάν εφαρμοστούν κατά τη διάρκεια της ύφεσης.

Η δύναμη του ερευνητικού τους σχεδίου τους επιτρέπει να διεξάγουν ένα «καθαρό πείραμα». Ωστόσο σημειώνουν πως οι φορολογικές αλλαγές σε ομοσπονδιακό επίπεδο θα οδηγήσουν σε γενικές επιδράσεις ισορροπίας που δεν μπορούν να υπολογίσουν στην τοπική σύγκριση των παραμεθόριων περιοχών. Στην ουσία, το βασικό τους συμπέρασμα είναι ότι οι εταιρείες φαίνεται να ανταποκρίνονται ιδιαίτερα στις αλλαγές των εταιρικών φόρων.

Αναφορικά με την απασχόληση οι Suárez Serrato και Zidar (2016) με σχετική έρευνά τους εκτιμούν την επίπτωση των κρατικών εταιρικών φόρων στην ευημερία των εργαζομένων, των ιδιοκτητών γης και των ιδιοκτητών των επιχειρήσεων χρησιμοποιώντας τη διακύμανση των κρατικών φορολογικών συντελεστών και των κανόνων κατανομής. Από τα αποτελέσματα τους προκύπτει ότι, σε αντίθεση με τα τυπικά μοντέλα ανοικτής οικονομίας, οι ιδιοκτήτες επιχειρήσεων φέρουν περίπου το 40% της επίπτωσης, ενώ οι εργαζόμενοι και οι ιδιοκτήτες γης φέρουν το 30-35 τοις εκατό και το 25-30 τοις εκατό, αντίστοιχα.

Οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις συνήθως αλλάζουν τόσο τους φορολογικούς συντελεστές όσο και τις φορολογικές βάσεις. Χρησιμοποιώντας μια σειρά φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος που καλύπτουν τις δύο σημαντικές φορολογικές μεταρρυθμίσεις των ΗΠΑ της δεκαετίας του 1980, στην έρευνά του ο Korczuk (2005) καταλήγει ότι η ελαστικότητα του εισοδήματος που αναφέρεται στις φορολογικές δηλώσεις των φυσικών προσώπων εξαρτάται από τη φορολογική βάση και ως εκ τούτου δεν αποτελεί διαρθρωτική παράμετρο. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η διεύρυνση της βάσης μειώνει το κόστος της φορολογικής αποτελεσματικότητας και ότι η παραβίαση των μη φορολογικών μέσων μπορεί να οδηγήσει σε παραπλανητικά συμπεράσματα σχετικά με την βέλτιστη κατεύθυνση της φορολογικής μεταρρύθμισης. Οι εκτιμήσεις του δείχνουν ότι ο μεταρρυθμιστικός νόμος του 1986 μείωσε το οριακό κόστος της είσπραξης ενός δολαρίου των

φορολογικών εσόδων κατά 2%, με περίπου το ήμισυ αυτής της μείωσης να οφείλεται στη διεύρυνση της βάσης και του άλλου μισού στη μείωση του φορολογικού συντελεστή. Ως παραπροϊόν, η ανάλυση σε αυτή την εργασία προσφέρει μια συμφιλίωση των διαφορετικών εκτιμήσεων που προέκυψαν από προηγούμενες μελέτες σχετικά με τη φορολογική ανταπόκριση του εισοδήματος. Σε παλαιότερη μελέτη του ο Korczuk (2003) παρουσίαζε μια λεπτομερή συζήτηση σχετικά με τη σημασία του ελέγχου τόσο των μεταβατικών όσο και των εισοδηματικών συνιστωσών της ανισότητας.

Χρησιμοποιώντας τις κλιμακούμενες αλλαγές φόρου εισοδήματος εταιρειών σε όλα τα κράτη της Αμερικής, στην έρευνά του οι Heider & Ljungqvist (2015) δείχνουν ότι οι φόροι έχουν αποτέλεσμα πρώτης τάξης στην κεφαλαιακή διάρθρωση. Οι επιχειρήσεις αυξάνουν τη μόχλευση κατά περίπου 40 μονάδες βάσης για κάθε αύξηση του ποσοστού φόρου. Σύμφωνα με τη δυναμική θεωρία των συναλλαγών, το αποτέλεσμα είναι ασύμμετρο: η μόχλευση δεν ανταποκρίνεται στις φορολογικές περικοπές. Αυτό ισχύει ακόμη και στο εσωτερικό της επιχείρησης: οι αυξήσεις φόρων που αργότερα αντιστρέφονται οδηγούν σε μόνιμες αυξήσεις μόχλευσης. Τα αποτελέσματα είναι ετερογενή και επιβεβαιώνουν τον φορολογικό διάυλο: η φορολογική ευαισθησία είναι μεγαλύτερη μεταξύ των επικερδών και των επενδυτικών επιχειρήσεων, οι οποίες αντίστοιχα έχουν μεγαλύτερο οριακό φορολογικό όφελος και χαμηλότερο οριακό κόστος έκδοσης χρεών.

Πρόσφατες έρευνες δείχνουν ότι ορισμένες επιχειρήσεις κατάφεραν να μειώσουν τους πραγματικούς τους φορολογικούς συντελεστές μέσω στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού (Dyreg et al., 2017). Οι μεγάλες διεθνείς εταιρείες φημολογείται ότι χρησιμοποιούν αδιαφανή συστήματα φορολογικού σχεδιασμού καθώς και σύνθετες επιχειρηματικές δομές, για να αποφύγουν τους φόρους. Έχει υποστηριχθεί ότι αυτό αντιπροσωπεύει μια αυξανόμενη τάση. Οι Klassen & Laplante (2012), για παράδειγμα, υπολογίζουν ότι για ένα δείγμα 380 αμερικανικών πολυεθνικών εταιρειών, περίπου 10 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ περισσότερα έσοδα μετατοπίστηκαν από τις ΗΠΑ σε κάθε ένα από τα έτη μεταξύ 2005-2009 σε σχέση με το 1988-1999. Πιο πρόσφατη έρευνα που έγινε από τους Dyreg et al. (2017) δείχνει περαιτέρω ότι αυτή η τάση δεν υπάρχει μόνο σε πολυεθνικές εταιρείες. Από τα συμπεράσματα τους προκύπτει μια σαφή μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών με την πάροδο του χρόνου σε ένα ευρύ δείγμα

αμερικανικών εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων τόσο των πολυεθνικών όσο και των εγχώριων επιχειρήσεων.

Αυτό είχε συνέπειες για τη φορολογική πολιτική, καθώς επιδιώκεται αυστηρότερη επιβολή της φορολογίας σε μια προσπάθεια μείωσης της διάβρωσης της βάσης και της μετατόπισης των κερδών και της καλύτερης διασφάλισης των εγχώριων εσόδων. Τις τελευταίες δεκαετίες, σύμφωνα με τις συμβουλές των πολυμερών οργανισμών, πολλοί φορολογικοί διαχειριστές έχουν δημιουργήσει ειδικές μονάδες γνωστές ως Μεγάλες Μονάδες Φορολογικού Δυναμικού (LTU). Αυτά έχουν καθιερωθεί για να παρακολουθούν και να παρέχουν βελτιωμένες υπηρεσίες σε μεγάλες εταιρείες και πλούσιους ανθρώπους για να βελτιώσουν τη συμμόρφωσή τους (Akhand, 2015). Οι μεγάλες επιχειρήσεις αποτελούν αντικείμενο ενδιαφέροντος λόγω του σημαντικού ποσοστού των εγχώριων φορολογικών εσόδων που καταβάλλουν, που κυμαίνονται από 50% έως 90% των συνολικών φορολογικών εσόδων (Silvani & Baer 1997). Ενώ πολλές χώρες έχουν επιδιώξει πολιτικές φορολόγησης μεγάλου πλούτου, ελάχιστες έρευνες έχουν διεξαχθεί για να διερευνηθεί κατά πόσον η συμμόρφωση έχει βελτιωθεί στο πλαίσιο του νέου μοντέλου φορολογικής διοίκησης.

Στην εργασία τους οι Tennant & Tracey (2019) εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο οι μεγάλες επιχειρήσεις αντιδρούν στη επιβολή φόρων. Υπάρχουν δυο αντίθετες επιπτώσεις. Πρώτον, η μεγαλύτερη προσπάθεια παρακολούθησης μπορεί να βελτιώσει τις προσπάθειες υποβολής εκθέσεων και συμμόρφωσης, καθώς αυξάνει την πιθανότητα ανίχνευσης διαχειριστικών εξορύξεων και συνεπώς αυξάνει το αναμενόμενο κόστος της εκτροπής (Desai et al., 2007). Δεύτερον, θα μπορούσε να ενισχύσει τις προσπάθειες για τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων με την ανεπαρκή αναφορά των κερδών. Τα μοντέλα Baumann και Friehe (2013) για τη μετατόπιση των κερδών αναδεικνύουν αυτή την ιδέα. Δείχνουν ότι μια επαρκώς αυστηρότερη επιβολή του φόρου συνεπάγεται μια πραγματική διαφορά φορολογικού συντελεστή, την οποία οι επιχειρήσεις μπορούν να εκμεταλλευτούν χρησιμοποιώντας τις τιμές μεταβίβασης ως μέσο για τη μετατόπιση των κερδών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε κράτη με ασθενέστερη επιβολή. Οι Baumann et al. (2017) υποστηρίζουν εμπειρικά την πρόβλεψη αυτού του μοντέλου. Επομένως, δεν είναι σαφές ποια από τις δύο αυτές απαντήσεις είναι πιο πιθανή, ή ποιες περιστάσεις θα αυξήσουν την πιθανότητα οποιουδήποτε τύπου αντίδρασης. Χρησιμοποιώντας δεδομένα σταθερής κλίμακας από την Ισπανία, οι Almunia & Lopez-Rodrigues

(2018) είναι οι πρώτοι που παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία που υποστηρίζουν την εποπτεία από ειδικές φορολογικές μονάδες ως αποτελεσματικό εργαλείο για τη διεύρυνση των αναφερόμενων φορολογικών βάσεων.

Οι απώλειες απόδοσης από τη φορολογία ποικίλλουν άμεσα ανάλογα με την ανταπόκριση των φορολογικών βάσεων της κυβέρνησης στις φορολογικές αυξήσεις. Στην εργασία τους οι Dahlby & Ferede (2012), εκτίμησαν τις δυναμικές αντιδράσεις των φορολογικών βάσεων στις μεταβολές των φορολογικών συντελεστών, χρησιμοποιώντας συγκεντρωτικά στοιχεία από τις канаδικές επαρχίες κατά την περίοδο 1972 έως 2006. Τα εμπειρικά αποτελέσματα δείχνουν ότι η αύξηση του εισοδήματος των επιχειρήσεων, του εισοδήματος φυσικών προσώπων και των φόρων επί των πωλήσεων σχετίζονται με μείωση 3,67%, 0,76% και 1,17% στις αντίστοιχες φορολογικές τους βάσεις σε βραχυπρόθεσμη βάση. Οι αντίστοιχες μακροπρόθεσμες εκτιμήσεις ημιελαστικότητας φορολογικής βάσης είναι υψηλότερες: -13,60, -3,63 και -3,18. Χρησιμοποιώντας τις εκτιμήσεις ελαστικότητας της φορολογικής βάσης για τον υπολογισμό του οριακού κόστους των δημόσιων κεφαλαίων για τους τρεις μεγάλους φόρους των επαρχιών, οι υπολογισμοί δείχνουν ότι το εταιρικό εισόδημα είχε το υψηλότερο οριακό κόστος και ότι ο φόρος επί των πωλήσεων το χαμηλότερο σε όλες τις επαρχίες το 2006. Το οριακό κόστος για τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κυμάνθηκε από 1,44 στην Αλμπέρτα έως 3,81 στο Κεμπέκ. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι το 2006 θα υπήρχαν σημαντικά οφέλη ευημερίας από τη μείωση των συντελεστών φορολογίας εισοδήματος των επαρχιακών επιχειρήσεων και οι υπολογισμοί υποδεικνύουν επίσης ότι ο τύπος επιχορήγησης εξισορρόπησης μπορεί να μειώσει το οριακό κόστος των επαρχιών που λαμβάνουν αυτές τις επιχορηγήσεις και οι αυξήσεις των εταιρικών και προσωπικών φόρων εισοδήματος μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές μειώσεις στα ομοσπονδιακά φορολογικά έσοδα.

Η επιβολή φόρου που εκτελείται από τη φορολογική αρχή αποτελεί καθοριστική και πολύτιμη λειτουργία εταιρικής διακυβέρνησης. Προηγούμενες μελέτες έχουν αναδείξει την λειτουργικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης στην επιβολή φορολογίας κυρίως μέσω της επιβολής υποβολής αναφορών μη αναγνωρισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων (Brushwood, 2018), την ανίχνευση φοροαποφυγής (Bozanic, 2017), την προώθηση της καλής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Hanlon, et al, 2014), την ανίχνευση των αποφάσεων των πολυεθνικών εταιρειών για τη μεταβολή του εισοδήματος (Beuselinck, et al. 2014), τη

μείωση του κόστους της χρηματοδότησης του χρέους (Guedhami & Pittman, 2008), την αποτροπή της σύγκρουσης συμφερόντων καθώς και την αύξηση της αγοραίας αξίας των μετοχών των επιχειρήσεων (Desai, et. 2007). Τα αποτελέσματα από τις έρευνες αυτές αποδεικνύουν ότι η επιβολή φόρου ενισχύει την εταιρική διακυβέρνηση και, συνεπώς, προσελκύει μεγάλη προσοχή από τους φορολογούμενους, τις κυβερνήσεις, τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής και ακόμη και από τους φορολογικούς ερευνητές.

2.3 Φορολογική συμμόρφωση και διαφάνεια

Η διαφάνεια συσχετίζεται με τη χρηστή διακυβέρνηση για τα τελευταία είκοσι ή περισσότερα χρόνια (Hansen et al., 2015) και με ενισχυμένη δημοκρατία (Neyland, 2007). Δεν υπάρχει όριο στον αριθμό των προσκλήσεων για περισσότερη διαφάνεια και υπάρχει μια απaráμιλλη απαίτηση για περισσότερες πληροφορίες, από γενικούς ισχυρισμούς έως συγκεκριμένα αιτήματα για την ελευθερία παροχής πληροφοριών, στην προσπάθεια μεγαλύτερης διαφάνειας. Η διαφάνεια έχει ένα κάπως μυθικό καθεστώς στη σύγχρονη κοινωνία (Christensen & Cornelissen 2015), ένα καθεστώς που «την απομονώνει από τη θεμελιώδη κριτική» (Hansen et al., 2015). Ο Hood (2007) υποδηλώνει ότι είναι μία από αυτές τις «πανανθρώπινες» έννοιες που είναι διαδεδομένες αλλά δεν έχουν εξεταστεί. Βεβαίως υπάρχουν θεμελιώδη ερωτήματα σχετικά με το τι σημαίνει διαφάνεια και τι είναι ικανό να επιτύχει. Σε ένα επίπεδο, η διαφάνεια από τις εταιρείες συνεπάγεται την παροχή πληροφοριών που επιτρέπουν στην κοινωνία να αξιολογεί τις δραστηριότητές της και συχνά κινητοποιείται ως μέσο για κάποιο άλλο σκοπό και όχι ως στόχο (Nielson & Madsen 2009)

Η άποψη ότι υπάρχει σχέση μεταξύ της φορολογικής διάρθρωσης και της χρηστής διακυβέρνησης ξεκινάει από δύο υποθέσεις: την αμοιβαιότητα και την ενδυνάμωση. Από τη μία πλευρά, οι πολίτες θα έχουν μεγαλύτερη προθυμία να πληρώσουν φόρους εάν η αντίληψη τους για την ποιότητα της κυβέρνησης είναι καλή. Από την άλλη πλευρά, όταν οι πολίτες συμβάλλουν περισσότερο στο δημόσιο ταμείο, παράγονται κίνητρα για να συμμετέχουν στον έλεγχο των αρχών, με αποτέλεσμα την καλύτερη ποιότητα της διαχείρισης. Η ιθαγένεια είναι μια έννοια συμπληρωματική της κοινωνικής σύμβασης στην οποία ένας πολίτης εκφράζει τη

σχέση μεταξύ ατόμου και κράτους με συμβατική έννοια των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων (Waris & Kohonen 2009).

Ο εθελοντικός χαρακτήρας της φορολογικής συμμόρφωσης αντικατοπτρίζει τη συμπεριφορά της "καλής" ιθαγένειας. Ωστόσο, η θεσμική ποιότητα και η εμπιστοσύνη των πολιτών στη λειτουργία των θεσμών επηρεάζουν το φορολογικό ηθικό και το επίπεδο εθελοντικής συμμόρφωσης (Keen & Mansour, 2010). Το Υπουργείο Οικονομικών δεν πρέπει να αγνοεί θεσμούς όπως ο πολιτικός πολιτισμός ή το κοινωνικό κεφάλαιο, ιδιαίτερης σημασίας στις αναπτυσσόμενες χώρες, όπου τα άτυπα ιδρύματα υποκαθιστούν ή συμπληρώνουν τους επίσημους θεσμούς (Durlauf & Fafchamps 2005). Οι πεποιθήσεις και οι παραδόσεις των μελών της κοινωνίας διαμορφώνουν τη στάση των ατόμων έναντι των αποφάσεων της δημόσιας φορολογικής πολιτικής και καθορίζουν τη φορολογική ικανότητα της κυβέρνησης. Η κοινωνική συναίνεση και η νομιμότητα της κυβέρνησης βασίζονται στα θεμέλια των πεποιθήσεων των ατόμων, στις αντιλήψεις τους για κρατική δράση, και η φορολογική συμμόρφωση εξαρτάται από την αντίληψη των πολιτών για φορολογία, τη φορολογική "κουλτούρα" (McGee, 2008). Οι πολίτες κατανοούν ότι πρέπει να πληρώνουν φόρους εάν πρόκειται να μεταφραστούν σε δημόσια οφέλη και υπηρεσίες. Επομένως, η αξιοπιστία των πολιτικών, ο τρόπος με τον οποίο η κυβέρνηση δαπανά τους δημόσιους πόρους, θα καθορίσει το επίπεδο νομιμότητας και το δικαίωμά τους να ζητούν (Castellano, 2019).

Υπάρχει μια μεγάλη θεωρητική και εμπειρική βιβλιογραφία που δείχνει ότι οι επενδύσεις στην κρατική δημοσιονομική ικανότητα, δηλαδή τα οικονομικά ιδρύματα για τη φορολογική συμμόρφωση, αποτελούν βασικό στοιχείο της οικονομικής ανάπτυξης (Besley & Persson, 2013). Ταυτόχρονα, μια ευρέως αποδεκτή βιβλιογραφία παρατηρεί ότι η φορολογική συμμόρφωση δεν μπορεί να εξηγηθεί πλήρως από το επίπεδο εφαρμογής ή τους φορολογικούς συντελεστές και μετά από μια μακρά περίοδο παραμέλησης των μη χρηματικών κινήτρων, το φορολογικό ηθικό μπορεί να μετατραπεί σε βασικό ζήτημα μεταξύ των καθοριστικών παραγόντων της φορολογικής συμμόρφωσης (Torgler, 2007).

Οι Belmonte, Dell'Anno & Teobaldelli (2018) αναλύουν θεωρητικά και εμπειρικά τη σχέση μεταξύ της αποστροφής των ατόμων προς την εθνοτική ποικιλομορφία, του βαθμού δημοσιονομικής και πολιτικής αποκέντρωσης και του φορολογικού ηθικού. Παρουσιάζουν ένα μοντέλο που δείχνει πώς οι υψηλότεροι βαθμοί αποστροφής των πολιτών στην εθνοτική ποικιλομορφία μπορεί να μειώσουν

το φορολογικό ηθικό και ότι αυτά τα αποτελέσματα μπορεί να είναι μικρότερα σε αποκεντρωμένα πολιτικά και φορολογικά συστήματα. Οι εκτιμήσεις τους επιβεβαιώνουν ότι οι υψηλότεροι βαθμοί αποστροφής των ατόμων έναντι της εθνικής ποικιλομορφίας συνδέονται με το χαμηλότερο φορολογικό ηθικό και ότι αυτή η συσχέτιση είναι μικρότερη ή μηδενική στα αποκεντρωμένα συστήματα.

Επίσης, οι Bayar et al (2018) εξέτασαν τον τρόπο με τον οποίο η εταιρική διακυβέρνηση επηρεάζει τη σχέση ανάμεσα στην αποφυγή φορολόγησης εταιρειών και τους οικονομικούς περιορισμούς. Εξαιτίας της κακής διακυβέρνησης, η φοροαποφυγή συνδέεται με μεγαλύτερους οικονομικούς περιορισμούς και μεγαλύτερη πιθανότητα οικονομικής δυσπραγίας. Ωστόσο, στις επιχειρήσεις με ισχυρή διακυβέρνηση διαπιστώνουν ότι η φοροαποφυγή δεν έχει αρνητικό αντίκτυπο στους οικονομικούς περιορισμούς. Τα αποτελέσματά τους υποδεικνύουν ότι η φοροαποφυγή είναι μια λιγότερο χρήσιμη πηγή χρηματοδότησης για επιχειρήσεις που έχουν περιοριστεί όταν αντιμετωπίζουν πιθανά προβλήματα γραφείων και αδιαφανή περιβάλλοντα πληροφόρησης. Οι ισχυρότεροι μηχανισμοί διακυβέρνησης μπορούν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις να αντιμετωπίσουν τις αρνητικές συνέπειες της φοροαποφυγής.

Η φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων έχει αποτελέσει αντικείμενο σημαντικής δημόσιας προσοχής, ιδίως μετά την παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008. Η φύση των προσκλήσεων για φορολογική μεταρρύθμιση και αύξηση των κανονιστικών ρυθμίσεων, περιστρέφεται γύρω από τη διαφάνεια ως πιθανό διορθωτικό παράγοντα στην φοροαποφυγή, αν και δεν υπάρχει συναίνεση ως προς το τι περιλαμβάνει ο όρος φοροαποφυγή. Στην έρευνα τους οι Oats & Tuck (2019) εξετάζουν δύο απαντήσεις σε ζητήματα αυξημένης διαφάνειας όσον αφορά τις φορολογικές υποθέσεις πολυεθνικών οντοτήτων: πρώτον, στις πληροφορίες κάθε χώρας αναφορικά με τις φορολογικές αρχές και δεύτερον τις απαιτήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου για δημοσίευση φορολογικών στρατηγικών, με τις οποίες οι μεγάλες εταιρείες θέτουν τις πληροφορίες στον δημόσιο τομέα. Από την έρευνα αυτή διαπιστώθηκε σημαντική παρεξήγηση σχετικά με τα οφέλη της διαφάνειας. Απορρίπτοντας τα όρια των πρωτοβουλιών διαφάνειας υπάρχει ο κίνδυνος δυσλειτουργικών συνεπειών, όπως είναι το πρόσθετο κόστος στην παροχή και επεξεργασία πρόσθετων πληροφοριών, η προοπτική αυξημένων διαφορών καθώς οι νέες πληροφορίες δημιουργούν νέες παρερμηνείες και αβεβαιότητες όσον αφορά τον καθορισμό της τελικής φορολογικής κατάστασης. Τέλος, υπάρχει κίνδυνος η μεγαλύτερη αποκάλυψη να μην

αντιμετωπίσει αποτελεσματικά τις ανησυχίες σχετικά με την φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων

Κεντρική πτυχή της θεσμικής ανάπτυξης στις αναπτυσσόμενες οικονομίες είναι η οικοδόμηση φορολογικών συστημάτων ικανών να αυξήσουν τα έσοδα από τις ευρείες φορολογικές βάσεις, δηλαδή η βελτίωση της δημοσιονομικής ικανότητας. Αν και αναγνωρίζεται ότι η δημοσιονομική ικανότητα είναι ζωτικής σημασίας για την οικοδόμηση του κράτους και την οικονομική ανάπτυξη, είναι λιγότερο σαφές ποια είναι η προέλευσή της και τι εξηγεί τις διαφορές μεταξύ των χωρών. Με την έρευνά του οι Ricciuti et al (2019) επικεντρώνονται στα πολιτικά θεσμικά όργανα, τα οποία θεωρούνται ισχυρότερα συστήματα ελέγχου και ισορροπίας στο εκτελεστικό όργανο. Αξιοποιώντας μια πρόσφατη βάση δεδομένων για τις επιδόσεις του δημόσιου τομέα στις αναπτυσσόμενες οικονομίες εκτίμησαν τον μακροπρόθεσμο αντίκτυπό τους, διαχωρίζοντας τη λογοδοσία και τη διαφάνεια των φορολογικών θεσμών (αμεροληψία) και την αποτελεσματικότητά τους στην είσπραξη εσόδων. Διαπίστωσαν ότι ισχυρότεροι περιορισμοί στην εκτελεστική εξουσία ενισχύουν την αμεροληψία των φορολογικών συστημάτων. Ωστόσο, δεν υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι βελτιώνουν επίσης την αποτελεσματικότητά του. Τα ευρήματά τους υποδεικνύουν επίσης ότι η συνολική επίπτωση τόσο στα συνολικά φορολογικά έσοδα όσο και στον φόρο εισοδήματος είναι οικονομικά σημαντική.

Κεφάλαιο 3^ο: Φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα, τα είδη και η διάκριση των φόρων, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ορισμοί, έννοιες και διαχρονικές τροποποιήσεις αυτού), τα είδη των νομικών προσώπων και η νομοθεσία φορολόγησης αυτών.

3.1 Βασικές έννοιες

Η έννοια του φόρου

Κατά τον επικρατούντα στην νομική επιστήμη ορισμό «*ο φόρος είναι αναγκαστική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος υπό μορφή οριστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών*». Ο ορισμός αυτός δεν ανταποκρίνεται στην σύγχρονη πραγματικότητα διότι ο φόρος υπηρετεί και άλλους σκοπούς πέρα από τους καθαρά ταμειευτικούς. Επιγραμματικά αναφέρουμε ότι επικουρικοί σκοποί της φορολογίας είναι:

- α) οι πλουτολογικοί
- β) οι ηθικοποιητικοί και
- γ) οι κοινωνικοπολιτικοί.

Η έννοια του φόρου διακρίνεται από την έννοια του ανταποδοτικού τέλους. Το ανταποδοτικό τέλος αποτελεί και αυτό αναγκαστική παροχή των πολιτών η οποία όμως καταβάλλεται έναντι ειδικής αντιπαροχής, δηλαδή έναντι ειδικώς προς τους πολίτες παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας, προς την οποία βρίσκεται έτσι σε σχέση αντιστοιχίας και η οποία αυτή παροχή αποσκοπεί στην κάλυψη του κόστους της υπηρεσίας (ΣτΕ 649/81).

Ο φόρος λοιπόν και η επιβολή μιας φορολογίας αποτελεί νόμιμο δικαίωμα και αξίωση του Κράτους που εκτείνεται σε όλη την επικράτεια και σε όλους τους πολίτες της κάθε χώρας. Το ίδιο αυτό δικαίωμα ασκούν, αλλά κατόπιν εξουσιοδοτήσεως από το Κράτος, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και κατά κύριο λόγο

οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοικήσεως δηλαδή οι Δήμοι και οι Κοινότητες, αλλά για τις τοπικές ειδικότερα φορολογίες και τέλη.

Ο ακριβής καθορισμός της έννοιας του φόρου είναι δύσκολος, τόσο για τη Δημόσια Οικονομική όσο και για το Δημοσιονομικό Δίκαιο.

Κατά τη θεωρία της ασφάλειας, ο φόρος είναι ένα είδος ασφαλίστρου που καταβάλλει ο πολίτης προς το δημόσιο για την προστασία της ζωής και της περιουσίας του, που του παρέχει το κράτος.

Σύμφωνα με τη θεωρία της θυσίας, η πληρωμή του φόρου αποτελεί ηθική υποχρέωση του πολίτη – φορολογούμενου προς την κοινωνία και το κράτος και αποβλέπει στην κοινωνική περιουσιακή εξίσωση και στην σοσιαλιστικοποίηση.

Η σύγχρονη θεωρία περί φόρου διδάσκει ότι ο φόρος θεμελιώνεται πάνω στην οργανωτική ανάγκη υπάρξεως του κράτους για την κοινωνική συμβίωση και πρόοδο των ανθρώπων. Ο φόρος λοιπόν αποτελεί προϋπόθεση υπάρξεως του κράτους και των λοιπών Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Η έννοια του φόρου μπορεί να καθοριστεί μόνο για μια δεδομένη περίοδο και για ένα κράτος και πολιτικό καθεστώς.

Η εκλογή και επιλογή των διαφόρων μορφών του φόρου στηρίζεται τόσο σε νομικούς και σε δημοσιονομικούς, όσο και σε οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους. Επίσης σε ποια έκταση έχει δικαίωμα το κράτος να επιβάλλει φόρους εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση αυτού, γιατί το μέγεθος των δαπανών που θα ικανοποιήσει με τα ποσά των φόρων που θα εισπράξει, εξαρτάται από αυτήν. Ακόμη, το μέγεθος των δαπανών αυτών που θα καλύψει το κράτος, επιδρά πάνω στο ύψος των εσόδων που θα επιδιώξει να πραγματοποιήσει τούτο από τους φόρους. Η μορφή των φόρων και η διαμόρφωσή τους προσαρμόζεται στο χαρακτήρα και τις συνθήκες του λαού, ανταποκρινόμενη στις οικονομικές δραστηριότητές του, χωρίς να εμποδίζει την ανάπτυξη και την πρόοδο της οικονομίας καθώς και την πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης. Τέλος, η επιβολή του φόρου εξαρτάται από τη φορολογική πολιτική του κράτους.

Οι λειτουργίες του φόρου είναι πολλές. Οι σκοποί του είναι οικονομικοί, κοινωνικοί, πολιτικοί και η επιβολή της δικαιοσύνης με τη δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος. Η έννοια λοιπόν του φόρου είναι πολύμορφη και πολυσύνθετη. Όλες οι πλευρές του φόρου πρέπει να ερευνώνται για τον επιστημονικό προσδιορισμό της, δηλαδή η κοινωνική, πολιτική, οικονομική, διοικητική και νομική. Η δικαιολογία του φόρου, ο συντελεστής του, ο προορισμός και οι συνέπειες του δεν είναι ομοιόμορφες και δεν ισχύουν για όλους τους καιρούς και τις χώρες. Έχουμε μια ριζική

μεταμόρφωση στο χαρακτήρα του φόρου κατά το πέρασμα των αιώνων. Άλλη η πρακτική του αξία πριν από τον 19ο αιώνα και άλλη η σημερινή.

Καταλήγουμε λοιπόν στο ότι ο φόρος είναι η, με σαφώς καθορισμένες διατάξεις και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος για την κάλυψη των δημοσίων αναγκών στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί. Ο φόρος:

- α) επιβάλλεται με νόμο για να εξασφαλισθούν με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή του, η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και έχει ως μέτρο τις απαραίτητες γι' αυτές δαπάνες και
- β) αποτελεί μέσο εξασφάλισης δίκαιης και ίσης κατανομής των δημοσίων δαπανών μεταξύ των πολιτών οι οποίοι έχουν καθήκον να καταβάλλουν τη δίκαιη και ίση αυτή εισφορά προς το κράτος, όπως έχει καθοριστεί από τους νόμους.

Κατά τη σύγχρονη αντίληψη ο φόρος ασκεί λειτουργία οικονομική, δημοσιονομική και κοινωνικοπολιτική. Αποτελεί δικαίωμα του κράτους η επιβολή βαρών προς ικανοποίηση αντιστοίχων αναγκών του. Δικαίωμα του κράτους είναι να λαμβάνει χρήμα και μέρος ακόμη της περιουσίας των φορολογούμενων πολιτών. Τέλος ο φόρος συντελεί στην ικανοποίηση των γενικών αναγκών του κράτους.

Βασικές λειτουργίες φόρων

Από το ορισμό του φόρου προκύπτει πως οι φόροι αποτελούν ένα αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα, έτσι ώστε να μπορούν οι δημόσιοι φορείς να χρηματοδοτούν τις δαπάνες τους και να παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο. Η λειτουργία αυτή των φόρων είναι γνωστή ως **ταμειευτική λειτουργία** ή ταμειευτικός σκοπός των φόρων. Η λειτουργία αυτή είναι ίσως η βασικότερη λειτουργία των φόρων, δεν είναι όμως η μοναδική τους λειτουργία.

Εκτός από αυτήν, οι φόροι επιτελούν και άλλες λειτουργίες, γιατί χρησιμοποιούνται από τους δημόσιους φορείς ως μέσα για την άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Έτσι, διακρίνουμε πολλές φορές την οικονομική λειτουργία των φόρων και την κοινωνική λειτουργία των φόρων.

Η **οικονομική λειτουργία** των φόρων αναφέρεται στη χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης οικονομικής πολιτικής, λ.χ. ανακατανομής των πόρων στατικά, δηλαδή ανάμεσα στα διάφορα αγαθά και τις υπηρεσίες, σταθεροποίησης της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης, καταπολέμησης της ανεργίας και του πληθωρισμού, και προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας.

Η **κοινωνική λειτουργία** των φόρων αναφέρεται στη χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης κοινωνικής πολιτικής, δηλαδή βελτίωσης της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου.

Ταξινόμηση φόρων

Οι φόροι ταξινομούνται ²βάσει των κάτωθι κριτηρίων:

- Ταξινόμηση με κριτήριο τη Φορολογική Βάση
- Ταξινόμηση των Φόρων σε Άμεσους και Έμμεσους
- Ταξινόμηση με κριτήριο τη φορολογούσα αρχή
- Ταξινόμηση των φόρων σε προσωπικούς και απρόσωπους
- Ταξινόμηση με κριτήριο το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή

Ταξινόμηση με κριτήριο τη Φορολογική Βάση

Με κριτήριο τη φορολογική βάση οι φόροι διακρίνονται σε:

Με κριτήριο τη φορολογική βάση οι φόροι διακρίνονται σε:

- Φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο (ή εφάπαξ).
- Φόροι εισοδήματος ή φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) ή φόροι εισοδήματος νομικών προσώπων(ΦΕΝΠ) και είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος που συνιστά η αμοιβή της εργασίας ή το κέρδος της επιχείρησης ή το προϊόν του κεφαλαίου
- Φόροι κατανάλωσης ή γενικοί φόροι κατανάλωσης - ειδικοί φόροι κατανάλωσης ή φόροι κατ' αξίαν-φόροι κατά μμονάδα προϊόντος ή εσωτερικοί- εξωτερικοί φόροι κατανάλωσης.
- Φόροι περιουσίας ή φόροι επί της κατοχής περιουσίας ή φόροι επί της μεταβίβασης της περιουσίας (ετεροβαρείς ή διμερείς), και είναι οι φόροι που

² Γεωργακοπούλου, Θ. 2012

επιβάλλονται επί στοιχείων της περιουσίας ή του κεφαλαίου είτε λόγω απόκτησης από χαριστική αιτία(περιστασιακή φορολόγηση) είτε λόγω της κατοχής τους (συστηματική φορολόγηση του κεφαλαίου ή της περιουσίας).

- Φόροι δαπάνης, ή οι φόροι κατανάλωσης, ήτοι οι φόροι που επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς. Βάση επιβολής των φόρων αυτών είναι η αξία της συναλλαγής, δηλαδή το τίμημα της αγοράς (γενικοί φόροι κατανάλωσης) ή άλλα στοιχεία όπως το βάρος, οι βαθμοί περιεκτικότητας σε οινόπνευμα (ειδικοί φόροι κατανάλωσης).

Το κριτήριο της φορολογικής βάσης έχει μεγάλη λειτουργική χρησιμότητα, ιδιαίτερα κατά τη σύνταξη του προϋπολογισμού και όχι μόνο, συνήθως χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά και κάποια άλλα κριτήρια, περισσότερο περιεκτικά, έτσι ώστε να αποδώσουν ορισμένες χαρακτηριστικές ιδιότητες των φόρων, τις οποίες αδυνατεί από τη φύση του να περιλάβει το κριτήριο της φορολογικής βάσης.

Ταξινόμηση σε Άμεσους και Έμμεσους φόρους

Με κριτήριο την οικονομική επίπτωση οι φόροι ταξινομούνται σε:

- Άμεσους, τους φόρους με τους οποίους επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος, οπότε συμπίπτουν στο αυτό πρόσωπο οι ιδιότητες του υποκειμένου στο φόρο και του καταβάλλοντος του φόρου.
- Έμμεσους, τους φόρους που επιβάλλονται επί του αντικειμένου του φόρου, χωρίς να συναρτώνται προς τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Σύμφωνα με το κριτήριο της οικονομικής επίπτωσης.

Ταξινόμηση με κριτήριο τη φορολογούσα αργή – Διοικητική διάκριση

Το κριτήριο ταξινόμησης είναι το πρόσωπο που επιβάλλει το φόρο:

- φόροι Κεντρικής Διοίκησης.
- φόροι υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης.
- φόροι υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Μια τέτοια διάκριση παρουσιάζει ιδιαίτερα οικονομικό ενδιαφέρον σε χώρες που είναι οργανωμένες ομοσπονδιακά όπως για παράδειγμα είναι ο Καναδάς, γιατί η διάρθρωση και το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης σε κάθε μια πολιτεία

ξεχωριστή του ομόσπονδου κράτους επηρεάζει την οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων σε όλες τις άλλες Πολιτείες λόγω της ανυπαρξίας τελωνειακών ή συναλλαγματικών φραγμών.

Σε Ελλαδικό επίπεδο μπορούν να αναδείξουν την ουσιαστική πολιτική περί τοπικής αυτοδιοίκησης που εφαρμόζει η κάθε Κυβέρνηση. Διότι η πολιτεία, είτε επειδή εμπιστεύεται, είτε επειδή επιθυμεί την ενίσχυση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δίνει ή μεταβιβάζει ή παραχωρεί, πόρους - φόρους από την κεντρική διοίκηση στον εκάστοτε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης τόσο για την είσπραξη τους όσο και για την εκμετάλλευση των φόρων που θα συγκεντρώσει.

Ταξινόμηση των φόρων σε προσωπικούς και απρόσωπους

Στους προσωπικούς φόρους, η φορολογούσα αρχή έρχεται σε άμεση επαφή με το φορολογούμενο, με την έννοια ότι λαμβάνονται υπόψη το μέγεθος του εισοδήματος ή της περιουσίας, οι προσωπικές συνθήκες, η οικογενειακή κατάσταση, ο τρόπος κτήσης του εισοδήματος του φορολογουμένου κ.ο.κ. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο προσωπικός φόρος επί της δαπάνης, ο φόρος κληρονομιών κλπ.

Αντίθετα ο απρόσωποι φόροι επιβάλλονται όχι σε «πρόσωπα» αλλά στις συναλλαγές ή πράγματα βάση αντικειμενικών κριτηρίων, όπου είναι π.χ. το ύψος της δαπάνης που διενεργεί το νοικοκυριό για την αγορά ενός συγκεκριμένου αγαθού. Συνεπώς οι απρόσωποι φόροι, στους οποίους υπάγονται κατά κύριο λόγο οι φόροι κατανάλωσης, δεν λαμβάνουν υπόψη ούτε τις προσωπικές και λοιπές συνθήκες των φορολογούμενων, ούτε το ύψος του εισοδήματος ή της περιουσίας του.

Ταξινόμηση με κριτήριο το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή

Με κριτήριο την κλίμακα του φορολογική συντελεστή διακρίνουμε:

- αναλογική φορολογία, σταθερός φορολογικός συντελεστής.
- προοδευτική φορολογία, αυξανόμενος φορολογικός συντελεστής.
- αντιστρόφως προοδευτική φορολογία, μειούμενος φορολογικός συντελεστής.

Οι αναλογικοί φόροι εισοδήματος αφαιρούν το ίδιο ποσοστό εισοδήματος από όλα τα άτομα και αφήνουν τη διανομή του εισοδήματος αμετάβλητη, ενώ οι προοδευτικοί φόροι εισοδήματος αφαιρούν μεγαλύτερα ποσοστά εισοδήματος από τις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις και βελτιώνουν τη διανομή του εισοδήματος.

Φορολογική Βάση

Φορολογική ³βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων, οικονομικό ή και μη οικονομικό. Στην αρχαιότητα λ.χ. χρησιμοποιούνταν διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης. Ορισμένα από αυτά ήταν οικονομικά στοιχεία, όπως λ.χ. το μέγεθος της περιουσίας τους, ενώ άλλα δεν είχαν απόλυτα οικονομικό χαρακτήρα, όπως λ.χ. ο αριθμός των παραθυριών του σπιτιού ενός φορολογουμένου ή ακόμη και η ίδια η ύπαρξή του στη ζωή.

Σήμερα όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογουμένου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, ειδικότερα μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη. Στη θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη σχετικά με το ποιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης, που, όπως θα δούμε, προκαλούν οι φόροι. Η περιουσία χρησιμοποιούταν ως κύρια βάση της φορολογίας κατά την περίοδο πριν από τη βιομηχανική επανάσταση. Κατά την περίοδο αυτή, η περιουσία αποτελούσε την κύρια πηγή εισοδήματος και έδειχνε επομένως το μέγεθος της οικονομικής ευημερίας των πολιτών. Γι' αυτό εθεωρείτο ως το ικανοποιητικότερο οικονομικό μέγεθος για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης των πολιτών. Μετά από την περίοδο αυτή όμως, οπότε αναπτύχθηκαν ο δευτερογενής και ο τριτογενής τομέας της οικονομίας και το εισόδημα από εργασία πήρε την κύρια θέση στο συνολικό εισόδημα, η περιουσία έπαυσε να αποτελεί το πλέον πρόσφορο μέγεθος για τον υπολογισμό των φόρων και τη θέση της πήρε το εισόδημα.

Σήμερα πλέον γίνεται δεκτό από την πλειοψηφία των θεωρητικών της Δημόσιας Οικονομικής ότι το εισόδημα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως

³ Γεωργακοπούλου, Θ., (2012) Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, εκδόσεις ΜΠΕΝΟΣ

βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, γιατί αποτελεί τον κύριο δείκτη της οικονομικής ευμάρειας και επομένως της δυνατότητας των φορολογουμένων να συμβάλλουν στη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών, θα πρέπει όμως συμπληρωματικά να χρησιμοποιείται και η περιουσία. Αυτό είναι ορθό, γιατί αν έχουμε δύο φορολογουμένους με το ίδιο εισόδημα, αλλά ο ένας έχει περιουσία και ο άλλος δεν έχει, ο πρώτος μπορεί να συμβάλλει περισσότερο στη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών. Εξάλλου, πολλοί θεωρητικοί υποστηρίζουν ότι η δαπάνη και μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης.

Τα επιχειρήματα ⁴ που προβάλλονται είναι βασικά δύο:

- Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης με βάση τη δαπάνη των καταναλωτών είναι δικαιότερη, γιατί η καταναλωτική δαπάνη δείχνει τι αποκομίζει κάθε πολίτης από την κοινωνία, ενώ το εισόδημα δείχνει τι συνεισφέρει κάθε πολίτης στο κοινωνικό σύνολο. Θα ήταν επομένως δικαιότερο οι πολίτες να επιβαρύνονται με το κόστος των δημόσιων δαπανών, ανάλογα με το τι αποκομίζει ο καθένας και όχι ανάλογα με εκείνο που συνεισφέρει στην ολόκληρη.
- Η δαπάνη των φορολογουμένων μπορεί να υπολογιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια, γιατί ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος, ένεκα τεχνικών προβλημάτων, δεν μπορεί, όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο, να υποβληθούν σε φορολογία. Όταν όμως ως βάση για τον υπολογισμό των φόρων χρησιμοποιείται η δαπάνη, οι κατηγορίες αυτές εισοδήματος μπορεί να φορολογηθούν, γιατί η φορολογική υποχρέωση θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική δαπάνη, ανεξάρτητα από την κατηγορία εισοδήματος από την οποία καλύπτεται.

Αντίθετα, όσοι υποστηρίζουν την άποψη ότι το εισόδημα θα πρέπει να αποτελεί την κυριότερη βάση των φόρων, ισχυρίζονται ότι το εισόδημα δείχνει το μέγεθος της αγοραστικής δύναμης που κατέχει κάθε φορολογούμενος και παριστάνει επομένως την ικανότητα καθενός να συνεισφέρει στην κάλυψη των δημόσιων δαπανών. Επιπλέον, υποστηρίζουν ότι όταν ως βάση χρησιμοποιείται η

⁴ Βελέντζας, Ι. (2004) «Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», Θεσσαλονίκη 2004, εκδόσεις ΙuS

καταναλωτική δαπάνη, δεν υποβάλλονται στο φόρο οι αποταμιεύσεις, οι οποίες αποτελούν ένα μεγάλο μέρος του εισοδήματος των υψηλότερων εισοδηματικών τάξεων, πράγμα που θα οδηγούσε σε σχηματισμό περιουσιών και άνιση διανομή του πλούτου. Τέλος, αν χρησιμοποιηθεί η δαπάνη ως βάση για την επιβολή των φόρων, η επιβάρυνση των φορολογουμένων δε θα εξαρτάται μόνο από τη δυνατότητά τους να συνεισφέρουν στην κάλυψη των δημόσιων δαπανών, αλλά και από τις προσωπικές και οικογενειακές τους συνθήκες. Έτσι, δυο φορολογούμενοι με την ίδια αγοραστική δύναμη θα πλήρωναν διαφορετικό ποσό φόρου και μάλιστα αυτός που θα είχε μεγαλύτερη οικογένεια, και θα ήταν ουσιαστικά πτωχότερος, θα πλήρωνε περισσότερα. Στην πράξη, ως βάση των φόρων χρησιμοποιούνται σήμερα και τα τρία αυτά οικονομικά χαρακτηριστικά των φορολογουμένων, δηλαδή η περιουσία, το εισόδημα και η δαπάνη. Αλλά μεγαλύτερη σημασία έχει το εισόδημα και η δαπάνη, ενώ η σχετική συμβολή της περιουσίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα των δημόσιων φορέων είναι περιορισμένη

Φορολογούμενη Μονάδα

Το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων (λ.χ. το εισόδημά του, η περιουσία του ή οι καταναλωτικές του δαπάνες) και το οποίο συνήθως είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το φόρο στο δημόσιο λέγεται φορολογούμενη μονάδα. Ένα ζήτημα που γεννιέται σε πολλές κατηγορίες φόρων είναι αν ως φορολογούμενες μονάδες θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή αν ως τέτοιες μονάδες πρέπει να θεωρούνται και τα νομικά πρόσωπα. Τέτοιο ζήτημα γεννιέται λ.χ. στη φορολογία εισοδήματος και σε ορισμένους φόρους περιουσίας και, όπως θα δούμε πιο κάτω, δεν υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση του θέματος ούτε στην επιστήμη της Δημόσιας Οικονομικής, ούτε στη φοροτεχνική πρακτική. Ορισμένοι θεωρητικοί υποστηρίζουν ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να αποτελούν φορολογούμενες μονάδες, ενώ άλλοι έχουν την άποψη ότι τέτοιες μονάδες πρέπει να αποτελούν και τα νομικά πρόσωπα. Όμοια, στην πράξη, ορισμένες χώρες υποβάλλουν σε ορισμένες φορολογίες μόνο τα φυσικά πρόσωπα, ενώ σε άλλες χώρες υποβάλλονται τόσο τα

φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Ένα δεύτερο ζήτημα που γεννιέται στην περίπτωση ορισμένων φόρων, και ιδιαίτερα των προσωπικών φόρων, είναι αν ως φορολογούμενη μονάδα θα θεωρείται η οικογένεια ως σύνολο ή τα επιμέρους άτομά της. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση των προοδευτικών φόρων, όπως είναι λ.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων ή ορισμένοι φόροι περιουσίας, γιατί όταν ως μονάδα χρησιμοποιείται η οικογένεια, η φορολογική επιβάρυνση είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη επιβάρυνση που προκύπτει όταν ως φορολογούμενες μονάδες χρησιμοποιούνται τα επιμέρους άτομα.

Φορολογικό Σύστημα

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα λέμε ότι αποτελούν το φορολογικό της σύστημα. Παρόλο που οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν ανάλογους φόρους, τα φορολογικά συστήματα των διάφορων χωρών διαφέρουν μεταξύ τους, γιατί το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας εξαρτάται από διάφορους οικονομικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς παράγοντες. Σημαντική όμως διαφορά στη διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων παρατηρείται μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών.

Στις αναπτυγμένες οικονομίες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι και ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος, ενώ στις αναπτυσσόμενες οικονομίες επικρατούν κυρίως οι έμμεσοι φόροι δαπάνης. Αυτό γίνεται γιατί στις αναπτυγμένες οικονομίες τα εισοδήματα είναι υψηλά, οι φοροτεχνικές υπηρεσίες πιο οργανωμένες, η λογιστική οργάνωση των οικονομικών μονάδων περισσότερο προχωρημένη και η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή μικρότερη, με συνέπεια να είναι αποδοτική η φορολογία εισοδήματος.

Αντίθετα στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, το κατά κεφαλή εισόδημα είναι μικρό και η διανομή του εισοδήματος περισσότερο άνιση, με συνέπεια ένα μικρό μέρος του πληθυσμού να συμφέρει να υπαχθεί στη φορολογία εισοδήματος. Επιπλέον, στις χώρες αυτές οι φοροτεχνικές υπηρεσίες είναι λιγότερο οργανωμένες, η λογιστική οργάνωση των οικονομικών μονάδων πενιχρή και η τάση για φοροδιαφυγή σχετικά μεγάλη. Κατά συνέπεια, η απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και

γενικότερα των άμεσων φόρων είναι μικρή, με αποτέλεσμα οι χώρες αυτές να στηρίζονται κυρίως στους έμμεσους φόρους.

Το ιδανικό φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο, αποτελεσματικό, αποτελεσματικό και απλό. Αυτά τα κριτήρια χρησιμοποιούνται επίσης ως βάση για τη δημιουργία φόρου, χωρίς να εξαιρείται και ο φόρος εισοδήματος εταιρειών (ΟΟΣΑ, 2014).

Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα

Το **ελληνικό φορολογικό σύστημα** ⁵⁶ περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία φόρων. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι έχουν ως βάση την περιουσία, ενώ άλλοι έχουν ως βάση τη δαπάνη και κυρίως την καταναλωτική δαπάνη. Οι περισσότεροι φόροι επιβάλλονται υπέρ του κράτους, ορισμένοι όμως επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης, ενώ άλλοι επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Από τον Κρατικό Προϋπολογισμό 2019 προκύπτει πως οι επιβαλλόμενοι φόροι αποτελούν για το κράτος έσοδα μη χρηματοοικονομικών συναλλαγών και για το 2019 περιλαμβάνουν τα κάτωθι:

Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται κυρίως ο ΦΠΑ, οι Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης (ΕΦΚ), οι φόροι με μορφή χαρτοσήμου και οι φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών. Από φόρους επί αγαθών και υπηρεσιών, εκτιμάται για το 2018 ότι θα εισπραχθούν έσοδα ύψους 27.357 εκατ. ευρώ, αυξημένα κατά 843 εκατ. ευρώ ή 3,2% έναντι του στόχου του ΜΠΔΣ 2019-2022. Η υπέρβαση του στόχου προέρχεται κυρίως από τον ΦΠΑ και οφείλεται στην αυξημένη καταναλωτική δαπάνη.

Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών

⁵ Σέλλας, Σ.,(2006) Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα

⁶ Λεονάρδος Αρ.Κοντός-Μάναλης , «Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο» , Τόμος Ι, Αθήνα 2002,

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται κυρίως οι δασμοί και τα λοιπά τέλη που επιβάλλονται στις εισαγωγές από κράτη μη μέλη της ΕΕ με βάση το κοινό τελωνειακό δασμολόγιο. Εκτιμώνται έσοδα 225 εκατ. ευρώ, αυξημένα κατά 14 εκατ. ευρώ, έναντι του στόχου του ΜΠΔΣ 2019-2022.

Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας

Από τους τακτικούς φόρους ακίνητης περιουσίας, που περιλαμβάνουν κυρίως τον ΕΝΦΙΑ, αναμένεται να εισπραχθούν έσοδα ύψους 3.063 εκατ. ευρώ, μειωμένα σε ταμειακή βάση κατά 281 εκατ. ευρώ έναντι του στόχου, αυξημένα όμως κατά 41 εκατ. ευρώ σε δημοσιονομική βάση. Αυτό οφείλεται στο γεγονός της μετακύλισης της τελευταίας δόσης του ΕΝΦΙΑ έτους 2018 στον Ιανουάριο 2019, που όμως δημοσιονομικά συνυπολογίζεται στα έσοδα του 2018.

Λοιποί φόροι παραγωγής

Τα κύρια έσοδα της κατηγορίας αυτής προέρχονται από το τέλος επιτηδεύματος και τη συμμετοχή του Δημοσίου στα κέρδη της Τράπεζας της Ελλάδος. Από τους λοιπούς φόρους παραγωγής εκτιμάται ότι θα εισπραχθούν 1.209 εκατ. ευρώ, πλησίον του στόχου του ΜΠΔΣ (ύψους 1.222 εκατ. ευρώ).

Φόρος εισοδήματος

Από το φόρο εισοδήματος (φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και ειδικών κατηγοριών), αναμένεται να εισπραχθούν έσοδα ύψους 16.644 εκατ. ευρώ, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 373 εκατ. ευρώ ή 2,3%, έναντι του στόχου του ΜΠΔΣ 2019-2022. Η αύξηση αυτή προέρχεται κυρίως από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και από τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος στα φυσικά πρόσωπα, και ιδίως από την παρακράτηση του φόρου λόγω καταβολής του εφάπαξ χρηματικού ποσού σε διάφορες κατηγορίες δικαιούχων ειδικών μισθολογίων.

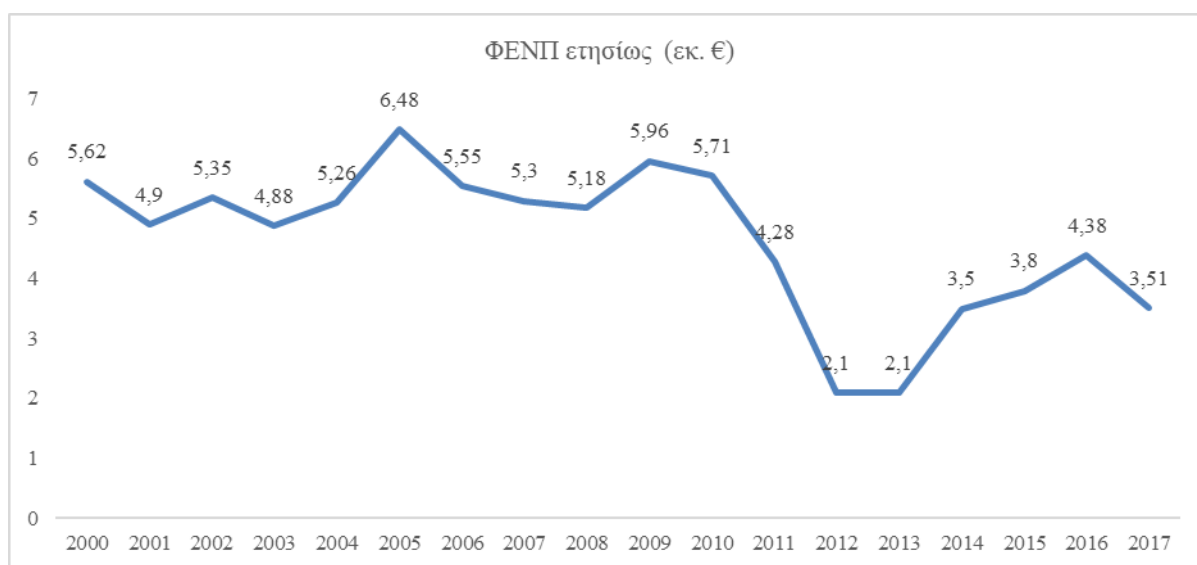
Φόροι κεφαλαίου

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι φόροι και τα τέλη των κληρονομιών, των δωρεών, των γονικών και λοιπών παροχών. Εκτιμώνται έσοδα 163 εκατ. ευρώ, αυξημένα κατά 8 εκατ. ευρώ, έναντι του στόχου του ΜΠΔΣ 2019-2022.

Λοιποί τρέχοντες φόροι

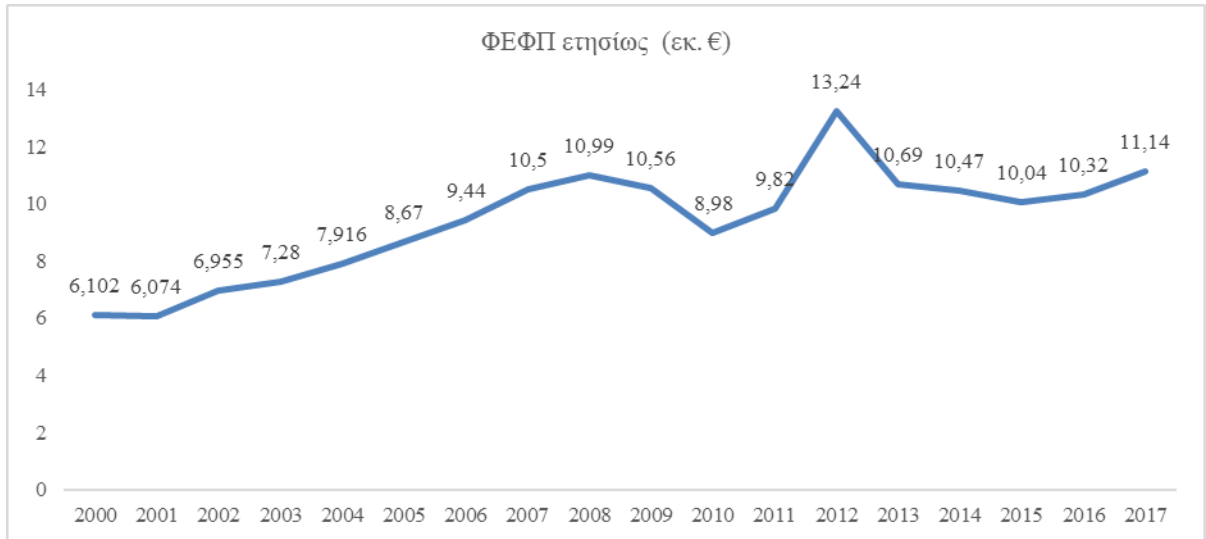
Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει κυρίως τα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων και τα διάφορα μη ταξινομημένα φορολογικά έσοδα. Τα έσοδα από τους λοιπούς τρέχοντες φόρους αναμένεται να ανέλθουν στο ποσό των 2.598 εκατ. ευρώ, αυξημένα κατά 146 εκατ. ευρώ, έναντι του στόχου του ΜΠΔΣ 2019- 2022.

Από τα στοιχεία που δημοσιοποιεί η EUROSTAT, η διαχρονική εξέλιξη των φορολογικών εσόδων άλλες Ελλάδας και ειδικότερα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων παρουσιάζεται παρακάτω:



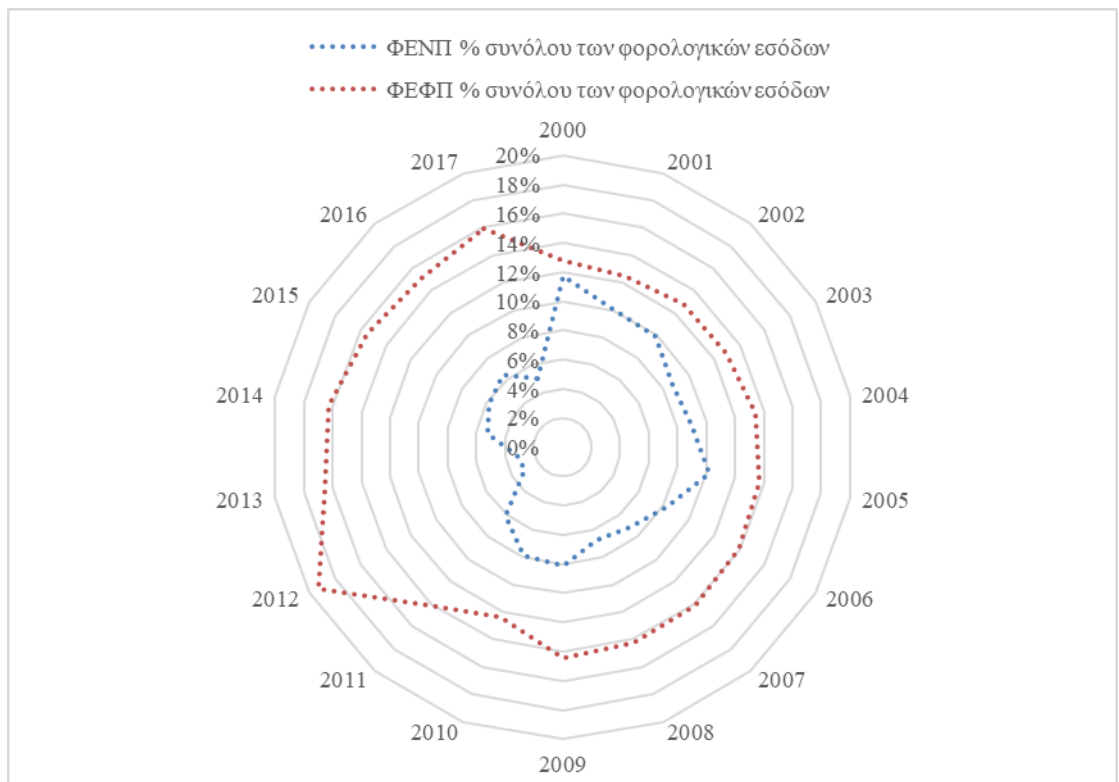
Εικόνα 1: Διαχρονική Εξέλιξη εσόδων ΦΕΝΠ 2000-2017

Πηγή: EUROSTAT, 2019



Εικόνα 2: Διαχρονική Εξέλιξη εσόδων ΦΕΝΠ 2000-2017

Πηγή: EUROSTAT, 2019



Εικόνα 3: Συγκριτική ανάλυση ανά είδος φορολογικών εσόδων

με βάση το εισόδημα 2000-2017

Πηγή: EUROSTAT, 2019

Από το διάγραμμα της συγκριτικής ανάλυσης μεταξύ εσόδων από ΦΕΝΠ και ΦΕΦΠ στο σύνολο των φορολογικών εσόδων προκύπτει πως διαχρονικά τα έσοδα από τη ΦΕΦΠ αποτελούν το μεγαλύτερο μερίδιο των δημοσίων εσόδων, ενώ συνεισφορά στα συνολικά δημόσια έσοδα των ΦΕΝΠ βαίνει μειούμενη.

3.2. Φορολογική Νομοθεσία

Γενικές συνταγματικές αρχές

Οι γενικές νομικές αρχές⁷⁸ του φορολογικού συστήματος οι οποίες τίθενται από τον συνταγματικό νομοθέτη είναι οι ακόλουθες:

- Η αρχή της νομιμότητας του φόρου.
- Η αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της βουλής για την βεβαίωση και είσπραξη του φόρου.
- Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.
- Η αρχή της ισότητας του φόρου.
- Η αρχή της καθολικότητας του φόρου.
- Η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου.
- Αρχές που πηγάζουν από τις διατάξεις των ατομικών δικαιωμάτων.

Φορολογία εισοδήματος

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (εφεξής Κ.Φ.Ε) ψηφίστηκε στις 23-07-2013 και εφαρμόζεται από 01/01/2014 και μετά με βάση την παρ.1 του άρθρου 72 με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. Περιλαμβάνει συνολικά 72 άρθρα και χωρίζεται σε έξι μέρη.⁹

⁸ Φινοκαλιώτης, Κ., (2014)

⁹ Ανδρέας Κοψιάτης, «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Θεσσαλονίκη 2015

Το πρώτο μέρος περιέχει τα άρθρα 1 έως 9, στα οποία ορίζονται το πεδίο εφαρμογής του και έννοιες όπως του φορολογούμενου, του νομικού προσώπου, της νομικής οντότητας, του συγγενικού και συνδεδεμένου προσώπου, της φορολογικής κατοικίας, της μόνιμης εγκατάστασης, του φορολογικού έτους. Στο άρθρο 7 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και οι κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων. Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τα άρθρα 10 έως 43, στα οποία περιέχονται οι διατάξεις για την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το τρίτο μέρος αποτελείται από τα άρθρα 44 έως 58, όπου ορίζεται η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων. Στο τέταρτο μέρος όπου περιέχονται τα άρθρα 59 έως 64 ορίζεται η διαδικασία παρακράτησης φόρου. Το πέμπτο μέρος περιέχει τα άρθρα 65 και 66 ,όπου περιλαμβάνονται οι διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Τέλος, στο έκτο μέρος καθορίζονται οι διατάξεις σχετικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της καταβολής του φόρου, άρθρα 67 έως 71.

Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, και των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.

Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος¹⁰.

Φυσικά πρόσωπα

¹⁰ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος -Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη- Καραγιάννης Δ. Ιωάννης , «Φορολογικά Φοροτεχνικά » έκδοση ιδιωτική , Θεσσαλονίκη 2015

Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον¹¹:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον: α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ως «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

- α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,
- β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,
- γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,
- στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

¹¹ Παύλου Χ., Γκούρλιας, Ι. (2015) «Φορολογική Δήλωση 2015», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., Θεσσαλονίκη

Ως εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως¹²:

- α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,
- γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,
- η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,
- θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,
- ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,
- ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από άλλες νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική άλλες κατοικία στην ημεδαπή,

¹² Ν. 4172/2013

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή.

Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει άλλες ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή άλλες νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει άλλες 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει άλλες δώδεκα (12) μήνες.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ο φόρος που επιβάλλεται αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για άλλες ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει άλλες 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. «**φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων**» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.

Νομικά πρόσωπα

«**Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη άλλης εκπλήρωσης του σκοπού άλλες, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από άλλες προηγούμενες περιπτώσεις.

Από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων **απαλλάσσονται**:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για άλλες σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου άλλες φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές άλλες οποίες

το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Β) η Τράπεζα άλλες Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος άλλες Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου,

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο άλλες αμοιβαιότητας,

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

Στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από άλλες περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται άλλες περιπτώσεις του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, άλλες αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Για τα νομικά πρόσωπα και άλλες νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ΄ του Μέρους Δεύτερου του Κ.Φ.Ε.

Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν οι Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ βαθμού απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον πρόκειται για: α) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α., καθώς και κοινής χρήσεως πράγματα που ανήκουν σε δήμο ή β) ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση, χωρίς αντάλλαγμα, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων άλλες όφελος άλλες δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., κέντρων και δομών προσωρινής υποδοχής – φιλοξενίας και εν γένει χώρων που καλύπτουν έκτακτες ανάγκες στέγασης και προσωρινής φιλοξενίας προσφύγων και μεταναστών.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν **διπλογραφικά βιβλία**, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β΄, γ΄, δ΄, ε΄, στ΄ και ζ΄ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018, ο οποίος μειώνεται σταδιακά σε είκοσι οκτώ τοις εκατό (28%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020, σε είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επομένων.

Τα πιστωτικά ιδρύματα άλλες περίπτωσης 1 άλλες παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4261/2014 φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Συντελεστές φορολόγησης νομικών προσώπων

Από το 2014 και έπειτα ισχύουν οι κάτωθι φορολογικοί συντελεστές

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία)

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας για ΝΠ με απλογραφικά¹³

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %
Φορολογικό έτος 2014	
50.000	26%
Υπερβάλλον	33%
Φορολογικό έτος 2015	
50.000	26%
Υπερβάλλον	33%
Φορολογικό έτος 2016	
-	29%
Φορολογικό έτος 2017	
-	29%
Φορολογικό έτος 2018	
-	29%

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία)

Πίνακας 2: Συντελεστές φορολογίας για ΝΠ με διπλογραφικά

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %
Φορολογικό έτος 2014	
-	26%
Φορολογικό έτος 2015	
-	29%
Φορολογικό έτος 2016	
-	29%
Φορολογικό έτος 2017	
-	29%
Φορολογικό έτος 2018	
-	29%

¹³ Ν. 4172/2013

Προκαταβολή νομικών προσώπων

Η προκαταβολή φόρου προκύπτει με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και άλλες λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και βεβαιώνεται ποσό ίσο με ένα ποσοστό του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.¹⁴

Το ποσοστό άλλες προηγούμενης παραγράφου μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών άλλες. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση άλλες διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με άλλες διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Οι συντελεστές με άλλες οποίους υπολογίζεται η προκαταβολή φόρου για τα ΝΠ είναι οι ακόλουθοι:

¹⁴ Χ. Παύλου-Ι. Γκούρλιας , «Φορολογική Δήλωση 2015», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε , Θεσσαλονίκη 2015

Πίνακας 3: Συντελεστές υπολογισμού προκαταβολής

Νομικά πρόσωπα – Οντότητες		Φορολογικά έτη					
		2014	2014 N.4336/2015	2015	2016	2017	2018
α1	Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)	80%	100%	100%	100%	100%	100%
α2	Τράπεζες	100%	100%	100%	100%	100%	100%
β	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	55%	55%	75%	100%	100%	100%
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	55%	75%	100%	100%	100%
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	80%	100%	100%	100%	100%	100%
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	55%	75%	100%	100%	100%
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	55%	75%	100%	100%	100%
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (άλλες οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	80%	100%	100%	100%	100%	100%
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	80%	100%	100%	100%	100%	100%

3.3. Νομικά πρόσωπα – οντότητες

Είδη Νομικών προσώπων – οντοτήτων

Το Δίκαιο ως πρόσωπα θεωρεί και ενώσεις φυσικών προσώπων ή περιουσίας για την θεραπεία κοινωνικών αναγκών. Έτσι το «νομικό πρόσωπο» (αν και πράγματι δεν υπάρχει τέτοιο στη φύση) αναγνωρίζεται άλλες «κατά πλάσμα δικαίου» ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, συνεπώς με αυτοτελή ικανότητα Δικαίου

Η αναγνώριση αυτή, νομικής προσωπικότητας, σε ένωση προσώπων, ανεξάρτητης εκείνης που αναγνωρίζεται επιμέρους στα φυσικά πρόσωπα – μέλη

άλλες, είναι δημιούργημα των τελευταίων αιώνων και αποσκοπεί κυρίως στη διευκόλυνση άλλες επιχειρηματικής δραστηριότητας. Έτσι ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις χωρίς να δεσμεύονται από αυτά τα μέλη του, να πράττει δηλαδή «ιδίω ονόματι». Το νομικό πρόσωπο δεσμεύεται από άλλες πράξεις των οργάνων του και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις με απόφασή άλλες.

Στα νομικά πρόσωπα κρίσιμες είναι οι εξουσίες διαχείρισης (εσωτερικές σχέσεις) και εκπροσώπησης (σχέσεις με τρίτους). Το ποιο όργανο άλλες έχει, καθορίζεται από το νόμο και από το καταστατικό ή τον κανονισμό εσωτερικής λειτουργίας του νομικού προσώπου. Το εσωτερικά αυτά έγγραφα εξειδικεύουν στο πλαίσιο του νόμου ποιο όργανο και με ποιο τρόπο χρειάζεται να αποφασίσει, προκειμένου το νομικό πρόσωπο να αναλάβει ένα δικαίωμα ή μια υποχρέωση.

Τα νομικά πρόσωπα με βάση τον τρόπο ίδρυσης και τον σκοπό για τον οποίο ιδρύονται και επιδιώκουν διακρίνονται σε:

- **Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ):** Χαρακτηρίζονται εκείνα των οποίων ο σκοπός αφορά την εξυπηρέτηση και την επιτέλεση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. Πρότυπο Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου είναι (κατά λειτουργία) η ίδια η Πολιτεία (το Κράτος) άλλα χαρακτηριστικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου είναι οι Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (δήμοι και περιφέρειες) η Εκκλησία άλλες Ελλάδος, το Ν.Α.Τ., το Ι.Κ.Α. κλπ. Και
- **Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ):** Χαρακτηρίζονται εκείνα που ιδρύονται από ιδιώτες και συνεπώς ακολουθούν άλλες κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Συνήθως τα ΝΠΔΔ ιδρύονται από το κράτος με ιδιαίτερους κανόνες και αναλαμβάνουν δικαιώματα και υποχρεώσεις ανεξάρτητα από αυτό με βάση άλλες όρους του νόμου, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι όλα τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν στο κράτος είναι απαραίτητα και δημοσίου δικαίου. Αντίθετα τα ΝΠΙΔ τα ιδρύουν ιδιώτες και ρυθμίζονται από το ιδιωτικό Δίκαιο.

Κυριότερες κατηγορίες Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου κατά το ελληνικό Αστικό Δίκαιο και Εμπορικό Δίκαιο είναι:

- Σωματεία (Σύλλογοι)
- Ιδρύματα
- Εταιρείες

- Συνεταιρισμοί

Επίσης μπορεί να χαρακτηριστούν ως νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ο χαρακτηρισμός μπορεί να περιλαμβάνεται στο καταστατικό όμως ελέγχεται από την αρμόδια ΔΟΥ. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα διαφέρουν μόνο στο γεγονός ότι δεν διανέμουν κέρδη, αλλά διαθέτουν τα οικονομικά πλεονάσματα για την εξυπηρέτηση του σκοπού τους.

Στην ελληνική νομοθεσία οι εταιρικοί τύποι είναι λιγοστοί, δεν υπάρχει η δυνατότητα ίδρυσης εταιρίας με διαφορετικό εταιρικό τύπο καθώς ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού και οι εταίροι υποχρεώνονται να επιλέξουν έναν από τους παρακάτω εταιρικούς τύπους.

Οι εμπορικές εταιρίες διακρίνονται σε κεφαλαιουχικές και προσωπικές ως εξής:

- Κεφαλαιουχικές
 - α) Ανώνυμη Εταιρεία (Ν. 2190/1920, όπως τροποποιημένος ισχύει)
 - β) Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ν. 3190/1955, όπως τροποποιημένος ισχύει)
 - γ) Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ν. 4072/2012 άρθ. 43 – 120, όπως τροποποιημένος ισχύει)
- Προσωπικές
 - α) Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ν. 4072/2012 άρθ. 249 - 270)
 - β) Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ν. 4072/2012 άρθ. 271 - 284)
 - γ) Αφανής Εταιρεία (Ν. 4072/2012 άρθ. 285 - 292)

Ειδικότερα, ο Ν. 4308/2014 ορίζει ως οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.

Τα διάφορα νομικά πρόσωπα που συναντάμε **όπως διακρίνονται από τη φορολογική διοίκηση**¹⁵ είναι τα παρακάτω:

¹⁵ Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π., Σταματόπουλος, Γ. (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση Ερμηνεία», Εκδόσεις forin Σταματόπουλος, Αθήνα 2015

- Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.)
- Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς
- Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών
- Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)
- Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)
- Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα
- Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)
- Τράπεζες
- Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω

Κατηγορίες Νομικών προσώπων – οντοτήτων

Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του δεύτερου άρθρου του Ν. 4308/2014, σύμφωνα με τη φορολογική διοίκηση.

Πολύ μικρές οντότητες.

Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Ειδικά οι οντότητες της περίπτωσης (γ) εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

Μικρές οντότητες.

Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίες οντότητες.

Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα. Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες).

Πίνακας 4: Κριτήρια μεγέθους οντοτήτων (κάλυψη 2 εκ των 3)

Κριτήρια κάλυψης μεγέθους			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2^α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2^α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (άλλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (άλλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Σύμφωνα με τις παραγράφους 10 και 12 του άρθρου 3, Ν.4308/2014 το κριτήριο για την τήρηση βιβλίων βάσει του διπλογραφικού συστήματος είναι η σύνταξη ισολογισμού. Δηλαδή σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το βασικό κριτήριο για την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων είναι η υποχρέωση ή προαιρετική επιλογή της οντότητας στη σύνταξη ισολογισμού. Η οντότητα που υποχρεώνεται ή όχι στη σύνταξη ισολογισμού τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Με την ΠΟΛ 1003/2015, διευκρινίστηκε ότι οι προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ), οι ατομικές επιχειρήσεις, (πρόσωπα της περ. γ, παρ. 2 του άρθρου 1), εφόσον εντάσσονται στις «πολύ μικρές οντότητες» (κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ), θα τηρούν απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων), ενώ όλες οι άλλες νομικές μορφές των οντοτήτων, ανεξαρτήτως μεγέθους (πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες, μεγάλες), θα τηρούν πάντα διπλογραφικά βιβλία.

Κεφάλαιο 4^ο Μελέτη Περιπτώσεων Φορολόγησης Νομικών Προσώπων

Μελετάται η περίπτωση Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων για πέντε φορολογικές περιόδους (2014, 2015, 2016, 2017 και 2018) σε απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία, πραγματοποιείται διαχρονική σύγκριση και καταγράφονται οι βασικές διαφορές ανάμεσα στα διάφορα νομικά πρόσωπα.

4.1 Βασικές υποθέσεις

Στην παρούσα ενότητα θα παρουσιάσουμε μελέτη τις μελέτες περιπτώσεων εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για 5 φορολογικές περιόδους (2014, 2015, 2016, 2017 και 2018) σε απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία.

Καθότι καθοριστικός παράγοντας είναι η τήρηση απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος και όχι η νομική υπόσταση της οντότητας θεωρούμε πως έχουμε 2 οντότητες (Α και Β) με τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

Οντότητα Α

Είναι νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα το οποίο τηρεί **απλογραφικά βιβλία** και μπορεί να έχει τις κάτωθι υποστάσεις:

- Προσωπική εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)
- Συνεταιρισμός και ενώσεις αυτών
- Κοινωνία αστικού δικαίου, αστική κερδοσκοπική ή μη κερδοσκοπική εταιρεία, συμμετοχική ή αφανής
- Κοινοπραξία προσωπικών εταιρειών
- Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)
- Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω

Οντότητα Β

Είναι νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα το οποίο τηρεί **απλογραφικά βιβλία** και μπορεί να έχει τις κάτωθι υποστάσεις:

-Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)

-Τράπεζα

-Προσωπική εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)

-Συνεταιρισμός και ενώσεις αυτών

-Κοινωνία αστικού δικαίου, αστική κερδοσκοπική ή μη κερδοσκοπική εταιρείας, συμμετοχική ή αφανής

-Κοινοπραξία προσωπικών εταιρειών

-Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)

4.2 Φορολόγηση νομικού προσώπου το οποίο τηρεί απλογραφικά βιβλία

Με βασική υπόθεση ότι τα φορολογητέα είναι σταθερά και ίσα με 150.000€, χωρίς να λάβουμε υπόψη την προκαταβολή του προηγούμενου έτους και εφαρμόζοντας του φορολογικούς συντελεστές κάθε έτους έχουμε τις εκκαθαρίσεις φόρου για νομικό πρόσωπο το οποίο τηρεί απλογραφικά βιβλία (βλ. Παράρτημα).

Από τις ετήσιες εκκαθαρίσεις προκύπτει ο κάτωθι συγκεντρωτικός πίνακας.

Πίνακας 5: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - απλογραφικά

Φορολογικό έτος	Ποσό για βεβαίωση
2014	72.300,00 €
2015	81.500,00 €
2016	88.000,00 €
2017	88.000,00 €
2018	88.000,00 €

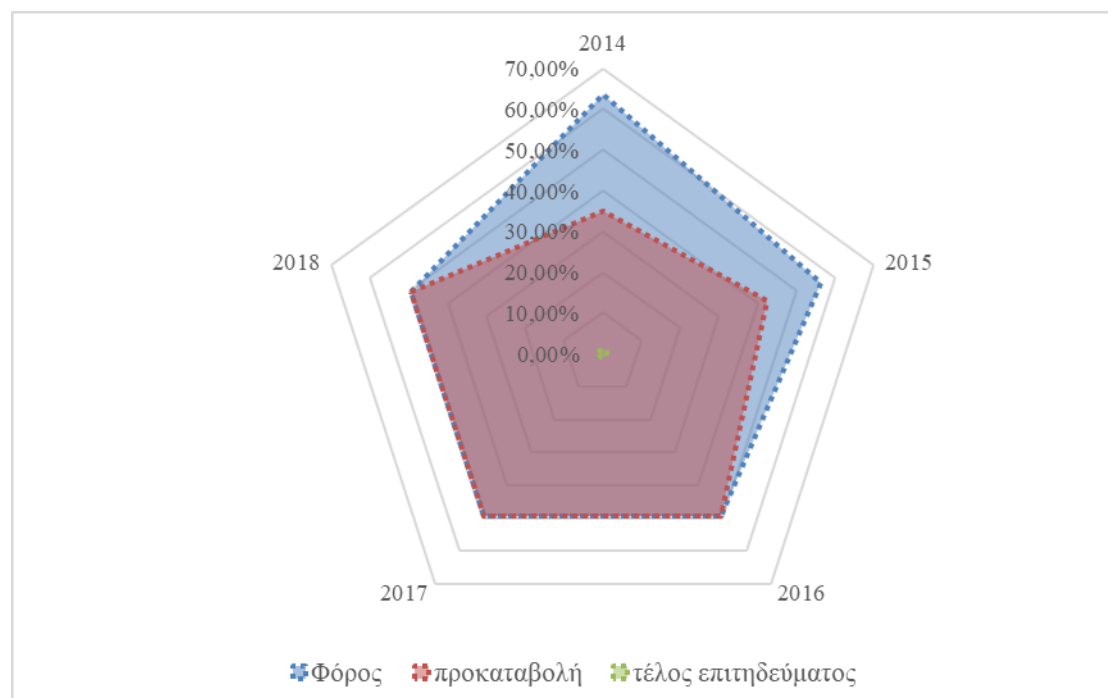
Από τη διαχρονική ανάλυση προκύπτει πως το συνολικό προς καταβολή ποσό αυξάνεται από το φορολογικό έτος 2014 στο 2015 σε ποσοστό 12,72% και από το φορολογικό έτος 2015 στο 2016 κατά ποσοστό 7,98%.

Αξιοσημείωτο το γεγονός ότι ενώ ο κύριος φόρος διαχρονικά πέφτει (όπως παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα), η συνολική βεβαίωση αυξάνεται λόγω της αύξησης της προκαταβολής.

Πίνακας 6: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση - απλογραφικά

ΦΕ	Φόρος	Προκαταβολή	ΤΕ	Σύνολο
2014	46.000,00 €	25.300,00 €	1.000,00 €	72.300,00 €
2015	46.000,00 €	34.500,00 €	1.000,00 €	81.500,00 €
2016	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €
2017	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €
2018	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €

Στην παρακάτω εικόνα αποτυπώνεται η ανάλυση των επιμέρους στοιχείων που συνθέτουν το ποσό προς βεβαίωση (φόρος, προκαταβολή φόρου κι τέλος επιτηδεύματος). Παρατηρούμε πως η συμμετοχή της προκαταβολής επόμενου χρόνου διαχρονικά αυξάνεται και αποτελεί τελικά ισόποση εκροή με τον κύριο φόρο.



Εικόνα 4: Συμμετοχή επιμέρους στοιχείων στη συνολική επιβάρυνση απλογραφικά

4.3 Φορολόγηση νομικού προσώπου το οποίο τηρεί διπλογραφικά βιβλία

Με βασική υπόθεση ότι τα φορολογητέα είναι σταθερά και ίσα με 150.000€, χωρίς να λάβουμε υπόψη την προκαταβολή του προηγούμενου έτους και εφαρμόζοντας του φορολογικούς συντελεστές κάθε έτους έχουμε εκκαθαρίσεις φόρου για νομικό πρόσωπο το οποίο τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βλ. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ).

Από της ετήσιες εκκαθαρίσεις προκύπτει ο κάτωθι συγκεντρωτικός πίνακας:

Πίνακας 7: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση – διπλογραφικά

Φορολογικό έτος	Ποσό για βεβαίωση
2014	61.450,00 €
2015	77.125,00 €
2016	88.000,00 €
2017	88.000,00 €
2018	88.000,00 €

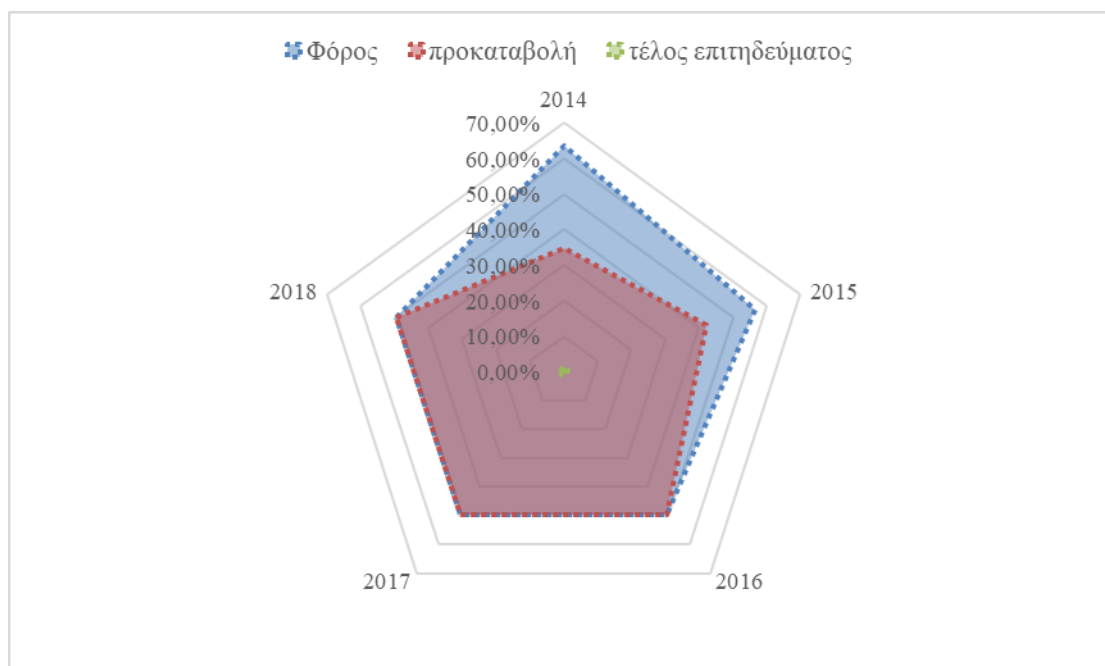
Από τη διαχρονική ανάλυση προκύπτει πως το συνολικό της καταβολή ποσό αυξάνεται από το φορολογικό έτος 2014 στο 2015 σε ποσοστό 25,51% και από το φορολογικό έτος 2015 στο 2016 κατά ποσοστό 14,10%.

Στην προκείμενη περίπτωση η αύξηση στο συνολικό ποσό της βεβαίωση προκύπτει από την αύξηση του κύριου φόρου λόγω αλλαγών στη κλίμακα.

Πίνακας 8: Διαχρονική εξέλιξη χρεωστικών ποσών για βεβαίωση – διπλογραφικά

ΦΕ	Φόρος	Προκαταβολή	ΤΕ	Σύνολο
2014	39.000,00 €	21.450,00 €	1.000,00 €	61.450,00 €
2015	43.500,00 €	32.625,00 €	1.000,00 €	77.125,00 €
2016	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €
2017	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €
2018	43.500,00 €	43.500,00 €	1.000,00 €	88.000,00 €

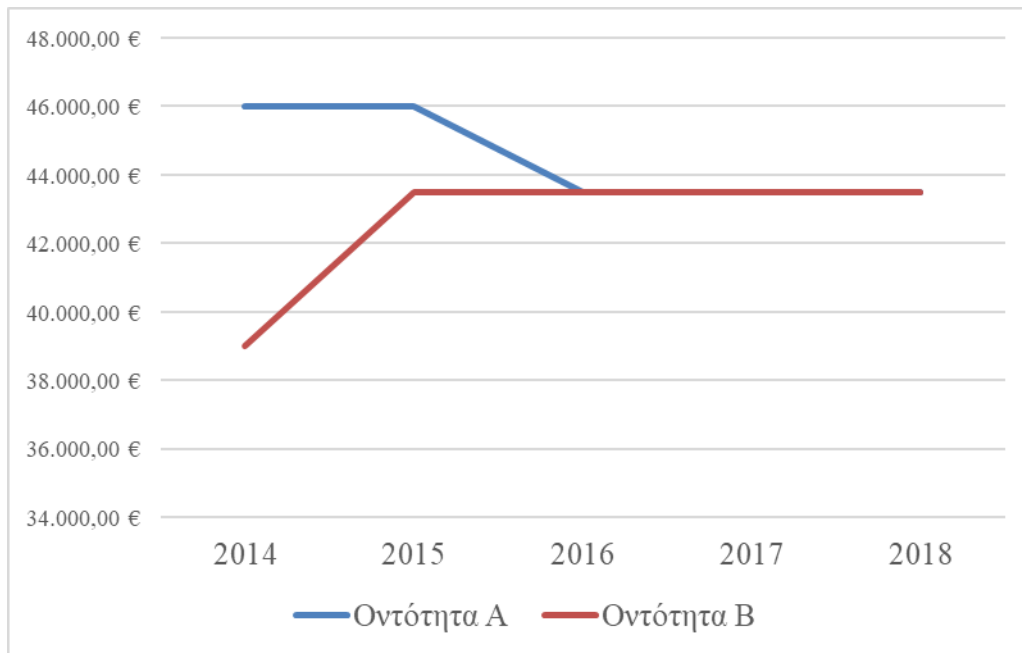
Από τον ανάλυση των επιμέρους στοιχείων που συνθέτουν το ποσό της βεβαίωση (της παρουσιάζεται στον διάγραμμα που ακολουθεί), παρατηρούμε πως η συμμετοχή της προκαταβολής επόμενου χρόνου διαχρονικά αυξάνεται και αποτελεί τελικά ισόποση εκροή με τον κύριο φόρο.



Εικόνα 5: Συμμετοχή επιμέρους στοιχείων στη συνολική επιβάρυνση διπλογραφικά

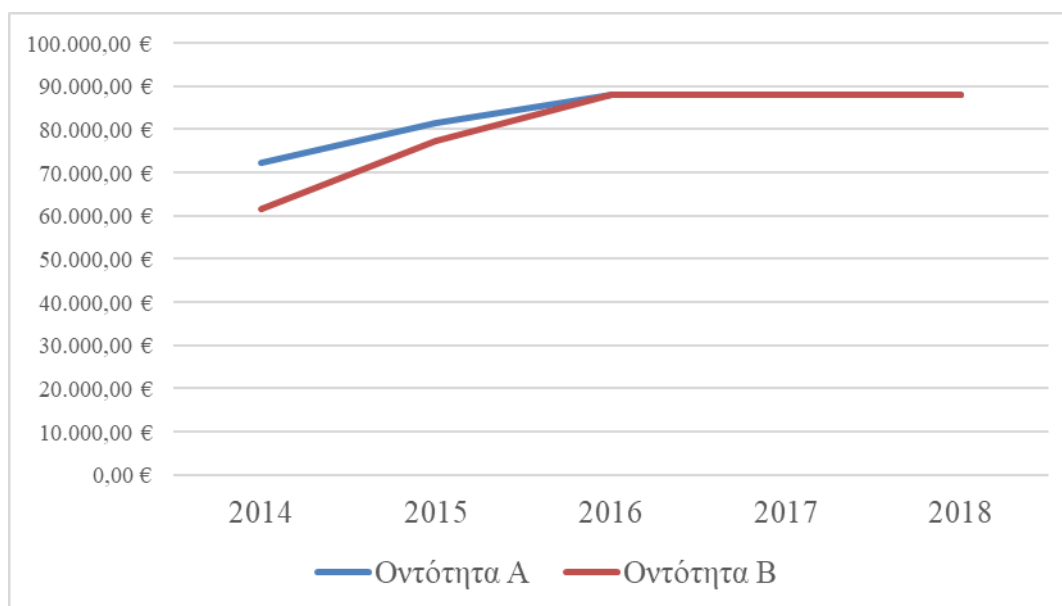
4.4 Διαχρονική σύγκριση

Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζεται η διαχρονική σύγκριση των ποσών κυρίου φόρου.



Εικόνα 6: Διαχρονική σύγκριση κύριου φόρου

Από τη σύγκριση του κυρίου προς βεβαίωση φόρου παρατηρούμε πως ο κύριος φόρος στην περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων διέφερε από τον κύριο φόρο στα διπλογραφικά για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Στη διετία αυτή, τα νομικά πρόσωπα τα οποία τηρούσαν απλογραφικά βιβλία επιβαρύνθηκαν με φόρο 7.000,00€ και 2.500,00€ υψηλότερο από τα νομικά πρόσωπα που τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία και είχαν φορολογητέα κέρδη 150.000,00€.



Εικόνα 7: Διαχρονική σύγκριση συνολικού ποσού προς βεβαίωση

Στο σύνολο προς βεβαίωση η διαφορά αυτή αγγίζει τα 10.850,00€ για το 2014 και τα 4.375,00€ για το 2015 (Εικόνα «Διαχρονική σύγκριση συνολικού ποσού προς βεβαίωση»).

Η διαφορά οφείλεται στην κλιμακωτή κλίμακα που εφαρμόστηκε τη διετία αυτή στα νομικά πρόσωπα τα οποία τηρούσαν απλογραφικά βιβλία, σε αντίθεση με τον μοναδικό συντελεστή που εφαρμόστηκε στα νομικά πρόσωπα τα οποία τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία.

Κεφάλαιο 5^ο: Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο, καταγράφονται τα βασικά αποτελέσματα και τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας και γίνονται οι προτάσεις για περαιτέρω μελέτη.

Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, παρατηρήθηκε στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια συχνός επαναπροσδιορισμός των φορολογικών συντελεστών, που συνδυάστηκε με την εισαγωγή ενιαίου συντελεστή και την κατάργηση των συντελεστών παρακράτησης για τα μερίσματα και τις αμοιβές Διοικητικών Συμβουλίων. Πολλές ήταν το ίδιο διάστημα και οι νομοτεχνικές βελτιώσεις για τη διευκόλυνση των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης, ενώ σημαντικές αλλαγές αφορούσαν τη σταδιακή κατάργηση των αφορολόγητων αποθεματικών, τη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών, την επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ εταιρικών μορφών, την παρακράτηση φόρου σε αμοιβές και την εξάλειψη της αναλυτικής κατηγοριοποίησης των δαπανών που εκπίπτουν. Απλοποιήθηκε, επίσης, η διαδικασία απόσβεσης των παγίων στοιχείων με τον περιορισμό των συντελεστών απόσβεσης σε έξι κατηγορίες και την κατάργηση του ανώτερου και κατώτερου συντελεστή απόσβεσης, καθώς και της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης.

Οι μεταρρυθμίσεις στα φορολογικά συστήματα διεθνώς αντανακλούν, μερικώς, την άποψη ότι ο καλύτερος τρόπος για τη συγκέντρωση εσόδων με τις χαμηλότερες δυνατές στρεβλώσεις είναι: α) η εφαρμογή χαμηλών συντελεστών σε μια ευρεία φορολογική βάση και β) η διατήρηση της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων για την ακεραιότητα των φορολογικού συστήματος, μέσω της επίτευξης δικαιοσύνης, απλότητας και διαφάνειας.

Όσον αφορά στη φορολογία εταιρικών κερδών, παρατηρείται σημαντική αρνητική επίδραση των φορολογικών συντελεστών στις επενδύσεις και την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Από την ανάλυση των περιπτώσεων φορολόγησης νομικών προσώπων με διαφορετικά συστήματα τήρησης βιβλίων, στην παρούσα εργασία παρατηρήσαμε πως το είδος των βιβλίων ήταν ένας καθοριστικός παράγοντας την διετία 2014 – 2015.

Ειδικότερα, τα νομικά πρόσωπα που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία τα οποία είχαν κέρδη άνω των 50.000€ επιβαρυνόταν με υψηλότερη φορολογία, λόγω των κλιμακωτών φορολογικών συντελεστών.

Ωστόσο, η στρέβλωση αυτή διορθώνεται το 2016, όπου ανεξαρτήτως της κατηγορίας των βιβλίων υπάρχει σύγκλιση στους φορολογικούς συντελεστές.

Και στο σημείο αυτό, γεννάται πραγματικά το ερώτημα εάν η επιλογή του μεγέθους του νομικού προσώπου (η οποία εν τέλει καθορίζει την κατηγορία των βιβλίων), είναι ένας παράγοντας ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την φορολογική διοίκηση στην άσκηση φορολογικής πολιτικής.

Από την κείμενη βιβλιογραφία, προκύπτει προς το μέγεθος της οικονομικής μονάδας είναι παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη για την φορολόγηση. Ωστόσο, στην ελληνική πραγματικότητα, η κατηγοριοποίηση των νομικών προσώπων επαφίεται σε τρία χαρακτηριστικά:

- α) το μέσο όρο του προσωπικού
- β) το σύνολο του ενεργητικού και
- γ) τον καθαρό κύκλο εργασιών.

Υπό αυτούς τους όρους μεσαίες θεωρούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ, β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ και γ) μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα και μεγάλες όσες υπερβαίνουν τα ανωτέρω.

Υπό το πρίσμα αυτό αξίζει να αναρωτηθεί κανείς αν η κατηγοριοποίηση αυτή αντιπροσωπεύει την ελληνική πραγματικότητα, η οικονομία της οποίας χαρακτηρίζεται ως επί τω πλείστων από πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις.

Περιορισμοί έρευνας

Η παρούσα έρευνα περιορίστηκε στη μελέτη ενός συγκεκριμένου χαρακτηριστικού το οποίο επιλέγεται ως παράγοντας για τη διαφορετική φορολόγηση εταιρειών με την ίδια νομική υπόσταση. Συγκεκριμένα το χαρακτηριστικό αυτό είναι τα τηρούμενα βιβλία και κατ' επέκταση το μέγεθος της νομικής οντότητας.

Ωστόσο, από το ελληνικό φορολογικό σύστημα, προβλέπονται και άλλοι παράγοντες οι οποίοι χρησιμοποιούνται ως κριτήρια για επιβολής διαφορετικής

φορολογικής κλίμακας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η φορολόγηση του γεωργικού εισοδήματος. Επιπλέον, στη φορολόγηση των φυσικών προσώπων έχουμε διάκριση ως προς την πηγή του εισοδήματος.

Εστιάζοντας τη μελέτη σε ένα μόνο κριτήριο, περιορίζεται το φάσμα των επιλογών που δίνεται από το φορολογικό σύστημα. Επιχειρούμε δηλαδή να αναλύσουμε ένα αρκετά πολύπλοκο σύστημα, κάνοντας βασικές και απλοϊκές παραδοχές.

Η ταυτόχρονη ανάλυση περισσότερων του ενός κριτηρίων, θα εμπλούτιζε την έρευνα και θα έδινε στα αποτελέσματα ισχυρότερη δύναμη γενίκευσης.

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Τα αποτελέσματα της παρούσας εργασίας, μπορούν να αποτελέσουν τη βάση ώστε μελλοντικά να διερευνηθούν ερωτήματα σχετικά με το πώς η φορολόγηση των φυσικών προσώπων εξελίσσεται διαχρονικά στην Ελλάδα. Συνδυάζοντας τη φορολογική αντιμετώπιση τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, μπορούμε να χαρτογραφήσουμε με λεπτομέρεια το φορολογικό σύστημα και να αξιολογήσουμε εν συνεχεία την αποδοτικότητά του.

Εκτός από τη μελέτη της φορολογίας εισοδήματος και πρόσθετο όφελος θα είχε η μελέτη της διαχρονικής εξέλιξης και άλλων φόρων, είτε άμεσων, είτε έμμεσων. Επιστημονικό ενδιαφέρον θα είχε και η ταυτόχρονη με τα ανωτέρω μελέτη της διαχρονικής εξέλιξης δεικτών ευημερίας, με τη χρήση ποσοτικών αλλά και ποιοτικών μεταβλητών.

Γενικότερα, η μελέτη της διαχρονικής εξέλιξης των μεταβολών στη φορολόγηση, μπορεί να αποτελέσει τη βάση στη γενικότερη μελέτη της εξέλιξης της οικονομίας της χώρας. Σε αυτό το πλαίσιο, το απώτερο ερώτημα όλων είναι αν και κατά πόσο οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις μπορούν να οδηγήσουν στην οικονομική ανάπτυξη.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση

1. Αναστασόπουλος, Ι., Φορτσάκης, Θ. (2003) «Φορολογικό Δίκαιο», Αθήνα 2003, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
2. Αντωνόπουλος, Δ., Κατούδης, Η. (2010) «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», έκδοση ιδιωτική, Αθήνα 2010.
3. Βαρσάμου Κ., Μαργέτη Γ., "Στοιχεία Δικαίου" - Εκδ. Ε. Σταυριδάκη, Πειραιεύς
4. Βελέντζας, Ι. (2004) «Οικονομικό Φορολογικό Δίκαιο» , Θεσσαλονίκη 2004, εκδόσεις ΙuS
5. Γεωργακοπούλου, Θ., (2012) Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, εκδόσεις ΜΠΕΝΟΣ
6. Κοντός-Μάναλης, Λ. (2002) «Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο» , Τόμος Ι, Αθήνα 2002, Εκδόσεις Π.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ
7. Κοψιάτης, Α. (2015) «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Θεσσαλονίκη 2015
8. Καραγιάννης, Ι., Καραγιάννη, Δ., Α., Καραγιάννης, Ι. (2015) «Φορολογικά Φοροτεχνικά » έκδοση ιδιωτική , Θεσσαλονίκη 2015.
9. Παύλου Χ., Γκούρλιας, Ι. (2015) «Φορολογική Δήλωση 2015», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε , Θεσσαλονίκη
10. Σέλλας, Σ.,(2006) Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα
11. Σταματόπουλος, Δ. (2010) «Φορολογία εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων», Αθήνα 2010 , Εκδόσεις ELFORIN Φορολογικό Ινστιτούτο
12. Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π., Σταματόπουλος, Γ. (2015) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση Ερμηνεία», Εκδόσεις forin Σταματόπουλος, Αθήνα 2015
13. Φινοκαλιώτης, Κ., (2014) «Φορολογικό Δίκαιο», Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2014, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε

Ξενόγλωσση

1. Akhand, Z., 2015. How compliant are the large corporate taxpayers? The Bangladesh experience. *eJournal of Tax Research*, 13(2), 581–615.
2. Almunia, M. and Lopez-Rodriguez, D., 2018. Under the radar: the effects of monitoring firms on tax compliance. *American Economic Journal: Economic Policy*, 10(1), 1–38.
3. Banociova, A., & Tahlova, S. (2019). European States in a Bout of Corporate Tax Competition. *Journal of Competitiveness*, 11(3), 19-34
4. Baumann, F., Buchwald, A., Friehe, T., Hottenrott, H., and Weche, J., 2017. Tax enforcement and corporate profit shifting. *Applied Economics Letters*, 24(13), 902–905
5. Bayar, O., Huseynov, F., & Sardarli, S. (2018). Corporate Governance, Tax Avoidance, and Financial Constraints. *Financial Management*, 47(3), 651-677.
6. Bachas, P., & Soto, M. (2018). *Not (ch) your average tax system: corporate taxation under weak enforcement*. The World Bank.
7. Belmonte, A., Dell'Anno, R., & Teobaldelli, D. (2018). Tax morale, aversion to ethnic diversity, and decentralization. *European Journal of Political Economy*, 55, 204-223.
8. Besley, T., Persson, T., 2013. Taxation and development. In: Auerbach, A., Chetty, R., Feldstein, M., Saez, E. (Eds.), *Handbook of Public Economics*.
9. Beuselinck, C., Deloof, M., & Vanstraelen, A. (2014). Cross-jurisdictional Income Shifting and Tax Enforcement: Evidence from Public Versus Private Multinationals. *Review of Accounting Studies*, 20(2), 710–746
10. Bozanic, Z., Thornock, J. R., Hoopes, J. L., & Williams, B. M. (2017). IRS Attention. *Journal of Accounting Research*, 55(1), 79–114
11. Brushwood, J. D., Johnston, D. M., & Lusch, S. J. (2018). The Effect of Tax Audit outcomes on the Reporting and Valuation of Unrecognized Tax Benefits. *Advances in Accounting*, 42(April), 1–11

12. Christensen, L.T. and Cornelissen, J., 2015. Organizational transparency as myth and metaphor. *European Journal of Social Theory*, 18 (2), 132–149
13. Clausing, K.A. (2007) *Int Tax Public Finan* 14: 115.
<https://doi.org/10.1007/s10797-006-7983-2>
14. Dahlby, B., & Ferde, E. (2012). The effects of tax rate changes on tax bases and the marginal cost of public funds for Canadian provincial governments. *International Tax and Public Finance*, 19(6), 844-883.
15. Desai, M. A., Dyck, A. and Zingales, L., 2007. Theft and taxes. *Journal of Financial Economics*, 84(3), 591– 623.
16. Dom, R., & Miller, M. (2018). *Reforming tax systems in the developing world: What can we learn from the past?*. ODI Report.
17. Durlauf, Steven, and Marcel Fafchamps. "Social Capital." In *Handbook of Economic Growth*, edited by P.Aghion and S. N. Durlauf, pp.1639-1699. London: Elsevier, 2005.
18. Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L., and Thornock, J. R., 2017. Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of Financial Economics*, 124(3), 441–463
19. EUROPEAN COMMISSION (2017). *STRUCTURAL REFORMS IN GREECE*
20. Fajgelbaum, P. D., Morales, E., Suárez Serrato, J. C., & Zidar, O. (2018). State taxes and spatial misallocation. *The Review of Economic Studies*, 86(1), 333-376.
21. Giroud, X., & Rauh, J. (2019). State taxation and the reallocation of business activity: Evidence from establishment-level data. *Journal of Political Economy*, 127(3), 000-000.
22. Guedhami, O., & Pittman, J. (2008). The importance of IRS monitoring to debt pricing in private firms. *Journal of Financial Economics*, 90(1), 38–58
23. Hanlon, M., L.Hoopes, J., & Shroff, N. (2014). The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality Accessed.
Journal of the American Taxation Association, 36(2), 1–51
24. Hansen, H.K. and Flyverbom, M., 2015. The politics of transparency and the calibration of knowledge in the digital age. *Organization*, 22 (6), 872–889.
25. Heider, F., & Ljungqvist, A. (2015). As certain as debt and taxes: Estimating the tax sensitivity of leverage from state tax changes. *Journal of Financial Economics*, 118(3), 684-712

26. Hood, C., 2007. What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review*, 9 (2), 191–210.
27. Kawano, L., & Slemrod, J. (2016). How do corporate tax bases change when corporate tax rates change? With implications for the tax rate elasticity of corporate tax revenues. *International Tax and Public Finance*, 23(3), 401-433.
28. Kanbur, R., Paukkeri, T., Pirttilä, J., & Tuomala, M. (2018). Optimal taxation and public provision for poverty reduction. *International Tax and Public Finance*, 25(1), 64-98.
29. Keen, Michael, and Mario Mansour. "Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization I -Trade Reform." *Development Policy Review* 28 (2010): 553-71.
30. Klassen, K. J. and Laplante, S. K., 2012. Are US multinational corporations becoming more aggressive income shifters? *Journal of Accounting Research*, 50(5), 1245–1285.
31. Kopczuk, W. (2003). Tax Bases, Tax Rates and the Elasticity of Reported Income: Can Policy Makers Control the Marginal Cost of Taxation?.
32. Kopczuk, W. (2005). Tax bases, tax rates and the elasticity of reported income. *Journal of Public Economics*, 89(11-12), 2093-2119.
33. Ljungqvist, A., & Smolyansky, M. (2014). *To cut or not to cut? On the impact of corporate taxes on employment and income* (No. w20753). National Bureau of Economic Research
34. McGee, Robert. "Three views on the ethics of tax evasion." *Journal of Business Ethics* 67, 1 (2006): 15-35.
35. Neyland, D., 2007. Achieving transparency: the visible, invisible and divisible in academic accountability networks ban organization, 14 (4), 499–516.
36. Nielson, C. and Madsen, M.T., 2009. Discourses of transparency in the intellectual capital reporting debate: moving from generic reporting models to management defined information. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 847–854.
37. Oats, L., & Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?. *Accounting and Business Research*, 49(5), 565-583.
38. Ricciuti, R., Savoia, A., & Sen, K. (2019). How do political institutions affect fiscal capacity? Explaining taxation in developing economies. *Journal of Institutional Economics*, 15(2), 351-380.

39. Serrato, J. C. S., & Zidar, O. (2018). The structure of state corporate taxation and its impact on state tax revenues and economic activity. *Journal of Public Economics*, 167, 158-176.
40. Silvani, C. and Baer, K., 1997. Designing a tax administration reform strategy: experience and guidelines. IMF Working Paper, No. 97/30, 1–36. Washington D.C: International Monetary Fund
41. Suárez Serrato, J. C., & Zidar, O. (2016). Who benefits from state corporate tax cuts? A local labor markets approach with heterogeneous firms. *American Economic Review*, 106(9), 2582-2624.
42. Tennant, S. N., & Tracey, M. R. (2019). Corporate profitability and effective tax rate: the enforcement effect of large taxpayer units. *Accounting and Business Research*, 49(3), 342-361.
43. Torgler, B., 2007. Tax Compliance and Tax Morale: a Theoretical and Empirical Analysis. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK.
44. Waris, Attiya, and Matti Kohonen. Taxation and State building in Kenya: Enhancing revenue capacity to advance human welfare. Tax Justice Network Africa, 2009.

Παράρτημα

Απλογραφικά: Φορολογικό έτος 2014



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: 2014

Αριθμός Δήλωσης: _____

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Τροποποιητική

Προς την Δ.Ο.Υ.:

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____

Εφαρμογή Δ.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
 ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ				Αριθμός Φορολογικού Μητρώου									
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ΟΝΤΟΤΗΤΑ				ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ									
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ			Ο.Ε.									
ΕΓΝΑΤΙΑΣ 157													


Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ				Αριθμός Φορολογικού Μητρώου							
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ											
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ										

Φορολογητέα Αποτελέσματα:			Υπάγεστε:				
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00	α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2
ή Ζημία	003		β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.							
Φόρος που αναλογεί: [521]	50.000,00	x 26% ή 43%	004	13.000,00			
Φόρος που αναλογεί: [522]	100.000,00	x 33%	523	33.000,00			
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)			579				
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)			575				
Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]			700	46.000,00	(α)		
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε			009				
Φόρος που προκαταβλήθηκε			008				
Φόρος που καταβλήθηκε			052				
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών			111				
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)			751				
Φόρος αλλοδαπής			600				
Άθροισμα: (009) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)			701		(β)		
Πιστωτικό ποσό για συμφιτισμό			012		(β) - (α) = (δ)		
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			011	46.000,00	(α) - (β) = (γ)		
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους			014	25.300,00			
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			006				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου			007				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)			910				
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)			911	1.000,00			
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)			702	72.300,00	(ε)		
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			704	72.300,00	(ε) - (δ)		
Πιστωτικό ποσό			703		(δ) - (ε)		
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012			749		(στ)		
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			750		(δ) - (ε) - (στ)		


Εικόνα 8: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2014

Απλογραφικά: Φορολογικό έτος 2015

	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ άρθρου 45 ν.4172/2013	Φορολογικό Έτος: 2015
		Αριθμός Δήλωσης: _____ Τύπος Δήλωσης: <input checked="" type="checkbox"/> ΑΡΧΗ <input type="checkbox"/> ΤΡΟΠΙΚΗ
	ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1	Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: 650 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2 Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
Προς την Δ.Ο.Υ.: _____ Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____		
Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.) ΕΓΝΑΤΙΑΣ 157	ΤΗΛΕΦΩΝΟ Ο.Ε.	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	
Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Υπάγεστε:		
α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.		
Φόρος που αναλογεί: [521] 50.000,00 \times 29% ή 26% ή 23%	004	13.000,00
Φόρος που αναλογεί: [522] 100.000,00 \times 33%	523	33.000,00
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)	579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)	575	
Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]	700	46.000,00 (α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)	751	
Φόρος αλλοδαπής	600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	012	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	011	46.000,00 (β) - (α) = (β)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	014	34.500,00 (α) - (β) = (γ)
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	007	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)	910	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)	702	81.500,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704	81.500,00 (ε) - (β)
Πιστωτικό ποσό	703	
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012	749	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	750	
		(δ) - (ε) - (στ)

Εικόνα 9: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2015

Απλογραφικά: Φορολογικό έτος 2016

	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ άρθρου 45 ν.4172/2013	Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2016 έως 31/12/2016
		Αριθμός Δήλωσης: _____ Τύπος Δήλωσης: <input checked="" type="checkbox"/> ΑΡΧΗ <input type="checkbox"/> ΤΡΟΠΙΚΗ ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1
Προς την Δ.Ο.Υ.: _____ Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____	Εφαρμογή Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.: 650 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2 Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΟΝΤΟΤΗΤΑ		0 0 0 0 0 0 0 0 0 0
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
Ο.Ε.		
Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	
Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	
Υπάγεστε:		
653	β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
652	γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
655	Υποβολή δήλωσης για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.		
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00 x 29% x 13%	004 43.500,00
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)		579
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575
Άθροισμα: [(004) - (579) + (575)]		700 43.500,00 (α)
(-)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009
	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090
	Φόρος που προκαταβλήθηκε	008
	Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052
	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111
	Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)	751
	Φόρος αλλοδαπής	600
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701 (β)
Πιστωτικό ποσό για συμφιτισμό		012
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		011 43.500,00 (β) - (α) = (δ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014 43.500,00 (α) - (β) = (γ)
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)		910
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)		911 1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)		702 88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704 88.000,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό		703 (δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749 (στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750 (δ) - (ε) - (στ)

Εικόνα 10: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2016

Απλογραφικά: Φορολογικό έτος 2017



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2017 έως 31/12/2017

Αριθμός Δήλωσης:

Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.:

Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης:

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ	
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ
ΟΝΤΟΤΗΤΑ Α	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	0 0 0 0 0 0 0 0 0 0
ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
	Ο.Ε.

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ	
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	
ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:			
653	β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
652	γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
655	Υποβάλει δήλωση για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 45 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
656	Καθίσταται εγγεγραμμένος επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.			
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00 x 29% x +9%	004	43.500,00
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013:	x 29% x 13%	080	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)		579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575	
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (575)]		700	43.500,00 (α)
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση		009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008	
(-) Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)		052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)		751	
Φόρος αλλοδαπής		600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό		012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		011	(α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014	43.500,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)		911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)		702	88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704	88.000,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό		703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750	(δ) - (ε) - (στ)

Έκδοση 1.0 - 2015

Εικόνα 11: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2017

Απλογραφικά: Φορολογικό έτος 2018



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2018 έως 31/12/2018

Αριθμός Δήλωσης: _____
 Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ
 ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1
 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: _____
 Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____ Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ Α	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ Ο.Ε.

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση αρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:		
652	Στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
655	Υπόβλητή δήλωσης για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 46 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
656	Κατάθεσε ετησίως επιστολή (παρ. 3 άρθρου 46 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.ΛΠ.			
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00 x 29% x 13%	004	43.500,00
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013:	x 29% x 13%	080	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)		579	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)		574	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575	
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (574) - (575)]		700	43.500,00 (α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση		009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)		052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)		751	
Φόρος αλλοδαπής		600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό		012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		011	43.500,00 (α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014	43.500,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)		911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)		702	88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704	88.000,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό		703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750	(δ) - (ε) - (στ)

Εικόνα 12: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ απλογραφικά 2018

Διπλογραφικά: Φορολογικό έτος 2014



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Τροποποιητική

Φορολογικό Έτος: 2014

Αριθμός Δήλωσης:

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1
 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.:

Εφαρμογή Δ.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης:

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
 ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΟΝΤΟΤΗΤΑ Β		0 9 9 9 9 9 9 9 9
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:			Υπάγει σε:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00	α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2
ή Ζημία	003		β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.					
Φόρος που αναλογεί: [521]	$150.000,00 \times 26\%$ ή 43%	004	39.000,00		
Φόρος που αναλογεί: [522]	$\times 33\%$	523			
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)		579			
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575			
Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]		700	39.000,00	(α)	
Φόρος που παρακρατήθηκε		009			
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008			
Φόρος που καταβλήθηκε		052			
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111			
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)		751			
Φόρος αλλοδαπής		600			
Άθροισμα: (009) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701		(β)	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό		012		(β) - (α) = (δ)	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		011	39.000,00	(α) - (β) = (γ)	
Πρακαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014	21.450,00		
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007			
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)		910			
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)		911	1.000,00		
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)		702	61.450,00	(ε)	
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704	61.450,00	(ε) - (δ)	
Πιστωτικό ποσό		703		(δ) - (ε)	
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749		(στ)	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750		(δ) - (ε) - (στ)	

Εικόνα 13: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2014

Διπλογραφικά: Φορολογικό έτος 2015

	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ άρθρου 45 ν.4172/2013	Φορολογικό Έτος: 2015
		Αριθμός Δήλωσης: _____
		Τύπος Δήλωσης: <input checked="" type="checkbox"/> ΑΡΧΗ <input type="checkbox"/> ΤΡΟΠΙΚΗ
		ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1
		ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1
Προς την Δ.Ο.Υ.: _____	Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: <input type="checkbox"/> 650 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____	Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: <input type="checkbox"/> 649 <input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ Β	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου 0 9 9 9 9 9 9 9 9
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	
Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Υπάγεστε:		
α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.		
Φόρος που αναλογεί: [521] 150.000,00 x 29% x 26% ή +3%	004	43.500,00
Φόρος που αναλογεί: [522] x 33%	523	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)	579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)	575	
Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]	700	43.500,00 (α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)	751	
Φόρος αλλοδαπής	600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	011	43.500,00 (α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	014	32.625,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	007	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)	910	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)	702	77.125,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704	77.125,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό	703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012	749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	750	(δ) - (ε) - (στ)

Εικόνα 14: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2015

Διπλογραφικά: Φορολογικό έτος 2016



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2016 έως 31/12/2016

Αριθμός Δήλωσης: _____

Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: _____

Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΟΝΤΟΤΗΤΑ Β		0 9 9 9 9 9 9 9 9
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:			Υπάγεστε:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00	653	β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
ή Ζημία	003		652	γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είατε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΣΕΓΕΣ	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995		655	Υποβολή δήλωσης για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996		656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.					
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00	× 29%	κ+19%	004	43.500,00
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)				579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)				575	
Άθροισμα: [(004) - (579) + (575)]				700	43.500,00 (α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση				009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε				090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε				008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)				052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)				751	
Φόρος αλλοδαπής				600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)				701	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				012	(β) - (α) = (β)
Χρεωτικό ποσό για βεβαίωση				011	43.500,00 (α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους				014	43.500,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου				007	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)				910	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)				911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)				702	88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωτικό ποσό για βεβαίωση				704	88.000,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό				703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012				749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή				750	(δ) - (ε) - (στ)

Εικόνα 15: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2016

Διπλογραφικά: Φορολογικό έτος 2017



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2017 έως 31/12/2017

Αριθμός Δήλωσης: _____
 Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1
 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: _____ Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2
 Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____ Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
 ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ Β	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου 0 9 9 9 9 9 9 9 9
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:		
653	β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
652	γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
655	Υποβλήτε δήλωση για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2
656	Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.			
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00 x 29% x 13%	004	43.500,00
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013: _____ x 29% x 13%		080	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)		579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575	
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (575)]		700	43.500,00 (α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση		009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)		052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)		751	
Φόρος αλλοδαπής		600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό		012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		011	(α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014	43.500,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)		911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)		702	88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704	(ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό		703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750	(δ) - (ε) - (στ)

Έκδοση 1.0 - 2015

Εικόνα 16: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2017

Διπλογραφικά: Φορολογικό έτος 2018



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: Από 01/01/2018 έως 31/12/2018

Αριθμός Δήλωσης: _____

Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΛΕΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: _____

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: _____

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
 ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: **649** ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΟΝΤΟΤΗΤΑ Β		0 9 9 9 9 9 9 9 9
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
		Ο.Ε.

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	150.000,00
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγαστε:		
652	Στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2

655	Υποβλήθηκε δήλωση για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
656	Κατέθεσε αγωγμικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.ΛΠ.				
Φόρος που αναλογεί: [521]	150.000,00	x 29% x 13%	004	43.500,00
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013:		x 29% x 13%	080	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)			579	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)			574	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)			575	
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (574) - (575)]			700	43.500,00 (α)
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση			009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε			090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε			008	
(-) Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)			052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών			111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)			751	
Φόρος αλλοδαπής			600	
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)			701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό			012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			011	43.500,00 (α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους			014	43.500,00
Τέλη χαρτοσήμου στα ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου			007	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)			911	1.000,00
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)			702	88.000,00 (ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			704	88.000,00 (ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό			703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012			749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			750	(δ) - (ε) - (στ)

Έκδοση 1.0 - 2015

Εικόνα 17: Εκκαθάριση ΦΕΝΠ διπλογραφικά 2018