



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ανάλυση φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων, σύμφωνα με τον Νόμο
4172/2013 και τις τροποποιήσεις του

Της
ΦΑΝΗΣ ΧΑΜΟΣΦΑΚΙΔΟΥ
Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη, 2022

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Με την παρούσα διπλωματική εργασία και ολοκληρώνοντας τις σπουδές μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών "Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική" του Πανεπιστημίου Μακεδονίας θέλω να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους διδάσκοντες καθηγητές για τις γνώσεις που μεταλαμπαδεύουν στο συγκεκριμένο γνωστικό αντικείμενο. Επίσης να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την συμπαράσταση τους, καθώς για την επιμονή και την υπομονή τους.

Φανή Χαμοσφακίδου

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας, θεωρητικής, εργασίας είναι να αναλύσει τη φορολογία εισοδήματος Νομικών προσώπων, όπως αυτή διαμορφώνεται με το Νόμο 4172/2013 και τις τροποποιήσεις που υπέστη τα τελευταία χρόνια. Η δομή της εργασίας περιλαμβάνει πέντε κεφάλαια. Αρχικά, μέσα από την ανασκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας καταγράφονται οι απόψεις για την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, τα προβλήματα που δημιουργεί η φοροδιαφυγή αλλά και η επίδραση που ασκούν οι εταιρικοί φόροι στις επενδύσεις, την επιχειρηματικότητα και την οικονομική ανάπτυξη. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα εδάφια του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που εμπίπτουν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ακολουθούν κάποια σημεία του Νόμου 4308/2014 που διευκρινίζουν το φορολογικό τρόπο με τον οποίο οι εταιρείες πρέπει να αντιμετωπίζουν τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν και παρουσιάζονται δύο παραδείγματα που το πρώτο αφορά τον υπολογισμό του εταιρικού φόρου εισοδήματος και το δεύτερο αφορά τη Λογιστική-Φορολογική Βάση.

Λέξεις Κλειδιά: Νομικά πρόσωπα, Φορολογία εισοδήματος, Νόμος 4172/2013, Εκπιπόμενες δαπάνες. Λογιστική – Φορολογική Βάση.

ABSTRACT

The purpose of this theoretical paper is to analyze the income taxation of legal entities, as it is formed by Law 4172/2013 and the amendments it has undergone in recent years. The structure of the work includes five chapters. Initially, through a review of international articles, the views on income taxation of legal entities, the problems created by tax evasion and the effect of corporate taxes on investment, entrepreneurship and economic development are recorded. Below are presented the sections of the Income Tax Code that fall under corporate income taxation. Here are some points of Law 4308/2014 that clarify the tax way in which companies must treat non-deductible expenses and two examples are presented, the first one concerning the calculation of corporate income tax and the second one concerning the Accounting-Tax Base.

Keywords: Legal entities, Income taxation, Law 4172/2013, Deductible expenses
Accounting - Tax basis.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

ABSTRACT

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 9

ΕΙΣΑΓΩΓΗ 9

1.1 Η έννοια του φόρου και οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής 9

1.2 Κυριότερες διακρίσεις του φόρου 10

1.3 Σκοπός της εργασίας 11

1.4 Δομή της εργασίας 12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 13

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ 13

2.1 Εισαγωγή 13

2.2 Ανασκόπηση Αρθρογραφίας 13

2.2.1 Εταιρική φορολογία και επιχειρηματικότητα 13

2.2.2 Εταιρική φορολογία και οικονομική ανάπτυξη 15

2.2.3 Εταιρική φορολογία, ζήτηση κεφαλαίου και εργασία 20

2.2.4 Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές ανά τον κόσμο 24

2.2.5 Τα προβλήματα του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα 26

2.3 Συμπεράσματα 28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 29

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ 29

3.1 Εισαγωγή 29

3.2 Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων- 29

3.2.1 Γενικές Διατάξεις του Νόμου 4172/2013 29

3.2.2 Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων 30

3.2.3 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 31

3.2.4 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες 32

3.2.5 Απόσβεση παγίων 34

3.2.6 Μεταφορά ζημιών 35

3.2.7 Φορολογικοί συντελεστές 36

<u>3.2.8 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος</u>	37
<u>3.2.9 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από νομικά πρόσωπα</u>	38
<u>3.2.10 Προκαταβολή φόρου και τέλος επιτηδεύματος</u>	39
<u>3.2.11 Μεταβατικές διατάξεις του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος με το Νόμο 4334/2015</u>	41
<u>3.2.12 Τροποποίηση στο ποσοστό της προκαταβολής του φόρου με τον Νόμο 4336/2015</u>	43
<u>3.2.13 Φορολογικές διατάξεις του Νόμου 4549/2018 για τα νομικά πρόσωπα</u>	44
<u>3.2.14 Νόμος 4646/2019 - Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο</u>	46
<u>3.2.15 Τροποποιήσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το Νόμο 4799/2021</u>	51
<u>3.2.16 Παράδειγμα Φορολογίας και διανομής κερδών νομικών προσώπων</u>	56
<u>3.3 Νόμος 4308/2014 Ελληνικά λογιστικά πρότυπα</u>	58
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</u>	63
<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ</u>	63
<u>Βιβλιογραφία</u>	65

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

	Σελ.
Πίνακας 2.1: 20 υψηλότεροι θεσμοθετημένοι φορολογικοί συντελεστές εταιρικού εισοδήματος στον κόσμο, 2021	24
Πίνακας 2.2: 20 χαμηλότεροι θεσμοθετημένοι φορολογικοί συντελεστές εταιρικού εισοδήματος στον κόσμο, 2021	25
Πίνακας 3.1: Φορολογικοί συντελεστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2014	37
Πίνακας 3.2: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2014	40
Πίνακας 3.3: Φορολογικοί συντελεστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2015	42
Πίνακας 3.4: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2015	43
Πίνακας 3.5: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2016	44
Πίνακας 3.6: Φορολογία Εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2019	50
Πίνακας 3.7: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2019	50
Πίνακας 3.8: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2020	51
Πίνακας 3.9: Φορολογία Εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2021	52
Πίνακας 3.10: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2021	53
Πίνακας 3.11: Συντελεστές Φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στα 27 κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης	55

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

	Σελ.
Διάγραμμα 3.1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Η έννοια του φόρου και οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής

Το κράτος για να πετύχει τους σκοπούς του χρησιμοποιεί διάφορα μέσα τα οποία απαιτούν δαπάνες. Οι δαπάνες αυτές προϋποθέτουν ότι το κράτος πρέπει να έχει εξασφαλίσει πόρους, δηλαδή έσοδα, στα δημόσια ταμεία. Μία από τις κύριες πηγές δημοσίων εσόδων είναι οι φόροι (Φινοκαλιώτης, 2020).

Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου, διατυπώθηκε από τον G. Jeze (αναφέρεται στο Φινοκαλιώτης, 2020) και σύμφωνα με αυτόν *«ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών»*. Με άλλα λόγια, ο φόρος είναι μια υποχρεωτική συνεισφορά στα κρατικά έσοδα, που επιβάλλεται από την κυβέρνηση στο εισόδημα των φορολογουμένων και στα επιχειρηματικά κέρδη ή κατά την αγορά ορισμένων αγαθών, υπηρεσιών και συναλλαγών.

Οι σύγχρονες φορολογικές πολιτικές επιδιώκουν πολλούς στόχους. Πιο αναλυτικά, η φορολογία έχει σκοπό να συγκεντρώσει τα απαραίτητα κεφάλαια για τις δημόσιες δαπάνες, να αναδιανείμει τα έσοδα, να σταθεροποιήσει την οικονομία, να ξεπεράσει τις εξωτερικές επιδράσεις, να επηρεάσει την κατανομή των πόρων, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει να υποστηρίζει την οικονομική ανάπτυξη (Stoilova and Patonov, 2012). Ουσιαστικά, από τους παραπάνω στόχους, οι τρεις βασικοί, που διαδραματίζει η φορολογία, στην οικονομία είναι: να παρέχει έσοδα στην κυβέρνηση για την εκτέλεση των καθηκόντων της, να επηρεάζει την κατανομή των πόρων με διάφορους τρόπους (μεταξύ συντελεστών παραγωγής, γεωγραφικών περιοχών, τομέων και κλάδων της οικονομίας κ.λπ.) και να (ανα)κατανέμει το εισόδημα και τον πλούτο (Karavitis, 2013).

Ως εκ τούτου, ο σκοπός της αποτελεσματικά σχεδιασμένης φορολογίας είναι να επιτευχθούν οι ανωτέρω επιθυμητοί στόχοι της δημοσιονομικής πολιτικής με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο, δηλαδή με τον περιορισμό των ανεπιθύμητων στρεβλώσεων, την ελαχιστοποίηση του κόστους είσπραξης φόρων και την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης. Η αποτελεσματικότητα της φορολογίας και ιδιαίτερα η φορολογική δομή

έχει σημαντικό ρόλο στην επίτευξη της οικονομικής ανάπτυξης και της δημοσιονομικής εξυγίανσης (Stoilova and Patonov, 2013).

Η βιβλιογραφία επί του θέματος υποθέτει γενικά ότι οι στόχοι της προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης και της κοινωνικής δικαιοσύνης είναι κοινοί για τις αναπτυγμένες και τις αναπτυσσόμενες χώρες ωστόσο, ορισμένες σημαντικές διαφορές μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών μπορεί να απαιτούν διαφορετικούς φορολογικούς σχεδιασμούς. Οι διαφορές αυτές περιλαμβάνουν διαφοροποιήσεις στον τύπο του κλάδου της οικονομικής δραστηριότητας, στο μέγεθος του διοικητικού κόστους και του κόστους συμμόρφωσης, στα επίπεδα διαφθοράς, στους πολιτικούς περιορισμούς και στο σχετικό μέγεθος της παραοικονομίας (Avi-Yonah and Margolios, 2007).

1.2 Κυριότερες διακρίσεις του φόρου

Οι φόροι ταξινομούνται σε κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια. Τα επικρατέστερα κριτήρια είναι: α) της φορολογικής βάσης και β) ο χαρακτήρας του φορολογικού συντελεστή (Φινοκαλιώτης, 2020).

Ως προς το πρώτο κριτήριο, φορολογική βάση νοείται το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι (Φινοκαλιώτης, 2020).

Άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Στους φόρους εισοδήματος περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων και κάποιοι ειδικοί φόροι, όπως για παράδειγμα ο φόρος πλοίων. Ο φόρος εισοδήματος (πλην της περιπτώσεως των ειδικών φόρων) επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα που αποκτούν σε μια ορισμένη χρονική περίοδο τα υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος πρόσωπα, κατά τις διακρίσεις του εκάστοτε ισχύοντος φορολογικού νόμου (Φλώρου, 2018).

Έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο το οποίο όμως θα επιρρίψει σε τρίτο πρόσωπο το φόρο. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί, ο Φόρος Προστιθέμενης

Αξίας (εφεξής ΦΠΑ) καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν, από τους κατά νόμο φορολογούμενους, σε τρίτους (Φλώρου, 2018).

Ως προς το δεύτερο κριτήριο, φορολογικός συντελεστής καλείται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα της φορολογικής βάσης και διακρίνεται σε μέσος και οριακός φορολογικός συντελεστής. Ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μια νέα μονάδα της φορολογικής βάσης. Με βάση τον φορολογικό συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς, αντίστροφα προοδευτικούς και εφάπαξ (Φινοκαλιώτης, 2020).

Αναλογικός φόρος είναι ο φόρος με τον οποίο ο μέσος φορολογικός συντελεστής δεν αλλάζει όταν αλλάζει η φορολογική βάση. Για παράδειγμα ένας φόρος εισοδήματος 10%, θα φορολογούν όλο το εισόδημα με 10%. Ένας τέτοιος φόρος λέγεται και ενιαίος φόρος. Προοδευτικός είναι ο φόρος είναι όπου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει όσο αυξάνει η φορολογική βάση, στην οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής. Αντίστροφα προοδευτικός φόρος είναι εκείνος ο φόρος στον οποίο ο μέσος φορολογικός συντελεστής μειώνεται καθώς αυξάνει η φορολογική βάση και τέλος, εφάπαξ ονομάζονται οι φόροι που δεν συνδέονται με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων καθώς αυτοί καλούνται να καταβάλλουν ένα σταθερό ποσό, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος τους (Φλώρου, 2018).

1.3 Σκοπός της εργασίας

Με βάση τα ανωτέρω, σκοπός της παρούσας, θεωρητικής, εργασίας είναι να μελετήσει τη φορολογία εισοδήματος των Νομικών προσώπων. Πιο αναλυτικά, μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, επιχειρείται αρχικά, να αναδειχθεί η σημασία των εταιρικών φορολογικών συντελεστών στην επιχειρηματικότητα, στην οικονομική ανάπτυξη, στη ζήτηση κεφαλαίων και εργασίας. Εν συνεχεία, μέσα από το Θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία Νομικών προσώπων στην Ελλάδα, όπως αυτή διαμορφώνεται με το Νόμο 4172/2013 και τις τροποποιήσεις που υπέστη τα τελευταία χρόνια, επιχειρείται μια διαχρονική παρουσίαση της εξέλιξης της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων.

1.4 Δομή της εργασίας

Η εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο (παρών) εισαγωγικό κεφάλαιο αναλύεται η έννοια του φόρου, παρουσιάζονται οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής, καταγράφονται οι κυριότερες διακρίσεις του, διευκρινίζεται ο σκοπός της εργασίας και παρατίθεται η δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί τη αρθρογραφική ανασκόπηση, μέσα από την ανασκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας καταγράφονται οι απόψεις των ερευνητών, για τις επιπτώσεις της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων στην επιχειρηματικότητα, την οικονομική ανάπτυξη, τη ζήτηση κεφαλαίων και την αγορά εργασίας. Παράλληλα, αναλύονται εν συντομία, τα κυριότερα προβλήματα του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα.

Ακολούθως, στο τρίτο κεφάλαιο μελετάται διεξοδικά η εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων, από το Νόμο 4172/2013 έως και σήμερα. Επιπλέον, παρουσιάζονται συγκεκριμένα εδάφια από το Νόμο 4308/2014 που αφορά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και σχετίζονται με τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Η εργασία ολοκληρώνεται με τα Συμπεράσματα και τις μελλοντικές προτάσεις για έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο καταβάλλεται μία προσπάθεια με στόχο μέσα από την ανασκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας να αναδειχθεί πώς επιδρούν οι φόροι στην επιχειρηματικότητα, την οικονομική ανάπτυξη και τη ζήτηση κεφαλαίων. Παράλληλα, διερευνώνται οι κυριότερες παθογένειες του ελληνικού φορολογικού συστήματος που αποτελούν τροχοπέδη στην ανάπτυξη της ελληνικής επιχειρηματικότητας.

2.2 Ανασκόπηση αρθρογραφίας

2.2.1 Εταιρική φορολογία και επιχειρηματικότητα

Η συνεχόμενη αύξηση των προβλημάτων που προκαλεί η φοροδιαφυγή, σε συνδυασμό με την ανεργία και το λαθρεμπόριο, προκαλούν έλλειμμα στα ταμεία του Δημοσίου. Αυτό το κενό γεμίζει με πρόσθετη φορολογία, νέα μέτρα που επιβαρύνουν τους πολίτες και τις εταιρείες και αποτελούν εμπόδιο σε κάθε προοπτική ανάπτυξης της χώρας. Όπως αναφέρουν οι Komninos, Dermatis, Anastasiou & Liargovas, (2020), όταν οι φορολογικοί συντελεστές αυξάνονται, οι επιχειρήσεις καταναλώνουν πόρους στην προσπάθειά τους να αποφύγουν τους φόρους. Αυτός ο τύπος «διαφθοράς» μπορεί ενδεχομένως να επηρεάσει την επιχειρηματικότητα εμποδίζοντας άλλες «έντιμες» εταιρείες να εισέλθουν στην αγορά ή εξαναγκάζει κάποιες άλλες να φύγουν. Επομένως, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, μπορούν να θεωρηθούν ως μία από τις αιτίες της παράνομης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ως εκ τούτου κάποιες επιχειρήσεις, επιλέγουν να υιοθετήσουν παράνομες μεθόδους προκειμένου να αποφύγουν την επιβολή υψηλής φορολογικής επιβάρυνσης, βελτιώνοντας έτσι την οικονομική τους θέση (Komninos et al. 2020).

Η φοροδιαφυγή σε συνδυασμό με την πολυνομία, την υπερβολική φορολογία και τη διαφθορά υπονομεύουν την επιχειρηματικότητα, διαβρώνουν τις ανθρώπινες σχέσεις και ενισχύουν το πελατειακό κράτος με ποικίλες δυσμενείς

κοινωνικοοικονομικές συνέπειες. Η διαφθορά είναι ένα πολιτικό, οικονομικό, πολιτιστικό και ηθικό πρόβλημα και θεωρείται ως παγκόσμιο φαινόμενο που υπάρχει σε όλες τις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες, σε δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, καθώς και σε μη κερδοσκοπικούς και φιλανθρωπικούς οργανισμούς (Anastasiou, Parageorgiou, Kalamara, Komninos, Dermatis and Liargovas, 2018).

Στην Ελλάδα, όπως και στις περισσότερες χώρες, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων είναι ένας από τους σημαντικότερους φόρους, για την απόκτηση κρατικών εσόδων και τη δημοσιονομική ρύθμιση της οικονομικής δραστηριότητας (Painentko and Proskura, 2016). Ωστόσο, η παγκοσμιοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας και η σημαντικότητα των εταιρειών για κάθε οικονομία, έχουν εκτεταμένες συνέπειες για τις εθνικές φορολογικές πολιτικές. Από παγκόσμια σκοπιά, οι επενδύσεις πρέπει να βρίσκονται εκεί που είναι πιο παραγωγικές και όχι εκεί όπου οι φόροι είναι χαμηλοί. Στην ιδανική περίπτωση, οι αποφάσεις των εταιρειών ως προς το πού θα εγκαταστήσουν τη δραστηριότητά τους δεν θα πρέπει να επηρεάζονται από φόρους. Οι φόροι, όμως, για μια εταιρεία είναι κόστος και οι εταιρείες δύναται να επιλέγουν τοποθεσίες για την εγκατάστασή τους με κριτήριο την αποφυγή υψηλής φορολογίας (Devereux and Fuest, 2009).

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι η επίδραση των εταιρικών φόρων στις επενδύσεις και την επιχειρηματικότητα είναι ένα από τα κεντρικά ζητήματα για κάθε κυβέρνηση, όχι μόνο για την αξιολόγηση και το σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής, αλλά και για τον προβληματισμό σχετικά με την οικονομική ανάπτυξη (Djankov, Ganser, McLiesh and Ramalho, 2008). Ωστόσο, εκτός από το επίπεδο του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων, η προοδευτικότητα της φορολογίας και η πολυπλοκότητα του φορολογικού κώδικα παρουσιάζουν επιδράσεις στην επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, η φορολογική πολιτική επηρεάζει το συνολικό επιχειρηματικό προφίλ μιας χώρας (Djankov et al., 2008).

2.2.2 Εταιρική φορολογία και οικονομική ανάπτυξη

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η φύση της οικονομίας και τα διαρθρωτικά χαρακτηριστικά της επηρεάζουν την ικανότητα φορολόγησης και τα είδη των φόρων που μπορούν να επιβληθούν (Besley and Persson, 2013).

Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, η φορολογία (εκτός από τους εφάπαξ φόρους) δημιουργεί στρεβλώσεις και με τη σειρά της επηρεάζει αρνητικά την

οικονομική ανάπτυξη. Λαμβάνοντας υπόψη μια απλή συνάρτηση παραγωγής είναι προφανές ότι η φορολογία μπορεί να επηρεάσει την ανάπτυξη μέσω της επίδρασής της στο (1) φυσικό κεφάλαιο, (2) στο ανθρώπινο κεφάλαιο και (3) μέσω της επίδρασής της στη συνολική παραγωγικότητα των συντελεστών παραγωγής. Σύμφωνα με ορισμένες έρευνες, οι φόροι εισοδήματος επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων είναι οι πιο επιζήμιοι για την ανάπτυξη, ενώ οι φόροι κατανάλωσης, περιβάλλοντος και ιδιοκτησίας είναι λιγότερο επιβλαβείς (Stoilova and Patonov, 2013).

Στη βιβλιογραφία υπάρχει πληθώρα μελετών που διερευνά εμπειρικά τη σχέση μεταξύ οικονομικής ανάπτυξης και φορολογίας. Από την άλλη πλευρά, τα εμπειρικά ευρήματα αυτών των μελετών για την παρουσία και την κατεύθυνση αυτής της σχέσης είναι αμφιλεγόμενα. Για παράδειγμα, ορισμένες μελέτες υποστηρίζουν την ύπαρξη τόσο αρνητικών όσο και θετικών σχέσεων, ενώ κάποιες άλλες δεν υποστηρίζουν καθόλου την ύπαρξη σχέσης μεταξύ φορολογίας και οικονομικής ανάπτυξης. Οι μελέτες αυτές επικεντρώνονται επίσης στη σχέση μεταξύ των διαφόρων τύπων φορολογίας και της οικονομικής ανάπτυξης. Ορισμένες από αυτές εστιάζουν στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ κάποιες άλλες εστιάζουν στον φόρο επί των πωλήσεων ή στον φόρο ακίνητης περιουσίας. Επίσης, υπάρχουν μελέτες που διερευνούν τη σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων και της οικονομικής ανάπτυξης (Öz Yalaman, 2019). Στη συνέχεια παρατίθενται οι απόψεις διαφόρων ερευνητών για τη σχέση εταιρικής φορολογίας και οικονομικής ανάπτυξης.

Οι Gechert & Heimberger (2022) στην έρευνα τους απέδειξαν ότι είναι περίπου 2,7 έως 3 φορές πιο πιθανό να δημοσιευθεί μία μελέτη που δείχνει στατιστικά σημαντική θετική επίδραση των μειώσεων της εταιρικής φορολογίας στην ανάπτυξη σε σύγκριση με ένα σημαντικό αρνητικό αποτέλεσμα. Επίσης, ο Öz Yalaman (2019) υποστηρίζει ότι υπάρχουν πολυάριθμες μελέτες, οι οποίες δείχνουν ότι οι φορολογικοί συντελεστές των εταιρειών επηρεάζουν αρνητικά τις επενδύσεις και τις άμεσες ξένες επενδύσεις. Αρχικά, οι de Castro Fernandez, Perelle & Priffis (2018) αναφέρουν ότι οι στρεβλωτικοί φόροι μειώνουν την ανάπτυξη, ενώ η μη στρεβλωτική φορολογία δεν έχει σχεδόν καθόλου αντίκτυπο. Στην ίδια μελέτη αναφέρονται οι απόψεις και άλλων ερευνητών, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι εισοδήματος των επιχειρήσεων και των φυσικών προσώπων έχουν έντονα αρνητικές επιπτώσεις στην ανάπτυξη, ενώ το μερίδιο των φόρων κατανάλωσης και οι φόροι επί της ακίνητης περιουσίας έχουν αντίθετη επίδραση.

Οι Dackehag & Hansson (2015) εξέτασαν τα αποτελέσματα της εταιρικής φορολογίας και τον τρόπο με τον οποίο τα μερίσματα επηρεάζουν την ανάπτυξη. Χρησιμοποίησαν 18 ευρωπαϊκές χώρες από το 1990 έως το 2008 με το κατά κεφαλήν ΑΕΠ ως εξαρτημένη μεταβλητή και διαφορετικά είδη φόρων, επενδύσεων, κρατικών δαπανών και άλλα, ως ανεξάρτητες μεταβλητές. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο φορολογικός συντελεστής των μερισμάτων επηρεάζει αρνητικά την ανάπτυξη.

Ο Atems (2015) χρησιμοποίησε οικονομετρικά υποδείγματα και το κύριο εύρημα της μελέτης του ήταν ότι ενώ η αύξηση των κρατικών και τοπικών φόρων κατά 1% συνδέεται με μείωση της ανάπτυξης κατά 0,37% βραχυπρόθεσμα, η αύξηση των κρατικών και τοπικών φόρων κατά 1% συνδέεται με μείωση της ανάπτυξης κατά 0,33% μακροπρόθεσμα.

Οι Furceri & Karras (2014) ανέλυσαν πώς διάφοροι φόροι, όπως ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος επί των κερδών, ο φόρος ιδιοκτησίας, ο φόρος επί των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και άλλοι άμεσοι και έμμεσοι φόροι επηρεάζουν την οικονομική ανάπτυξη. Χρησιμοποίησαν δεδομένα από το 1965 έως το 2007, για 26 χώρες από τη βάση δεδομένων του ΟΟΣΑ και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η αύξηση του φορολογικού συντελεστή κατά 1% επηρεάζει αρνητικά το ΑΕΠ κατά 0,5%.

Οι Ferede & Dahlby (2012) εξέτασαν τις επιπτώσεις της φορολογίας στην οικονομική ανάπτυξη, χρησιμοποιώντας δεδομένα από το 1977 έως το 2006. Σε αντίθεση με άλλους ερευνητές, χρησιμοποίησαν μόνο τον Καναδά στην ανασκόπησή τους επειδή υποστηρίζουν ότι ο καλύτερος τρόπος εξαγωγής αποτελεσμάτων, σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η φορολογία επηρεάζει την ανάπτυξη, είναι η διερεύνηση σε μία και μοναδική χώρα. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι μια μείωση κατά μία ποσοστιαία μονάδα του εταιρικού φόρου έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του ετήσιου ρυθμού ανάπτυξης κατά 0,2% στις περιοχές του Καναδά.

Οι Dackehag & Hansson (2012) διερεύνησαν τη σχέση μεταξύ της φορολογίας εισοδήματος και οικονομικής ανάπτυξης, χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές επί του εισοδήματος των επιχειρήσεων και των φυσικών προσώπων για 25 πλούσιες χώρες του ΟΟΣΑ κατά την περίοδο 1975-2010. Διαπίστωσαν ότι τόσο η φορολόγηση του εταιρικού όσο και του προσωπικού εισοδήματος έχουν αρνητική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη.

Σε μια άλλη δημοσίευση, οι Arnold et al. (2011) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η αύξηση του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων έχει ισχυρότερο αρνητικό

αντίκτυπο στην οικονομική ανάπτυξη, από μια παρόμοια αύξηση στους φόρους εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν σε αυτήν την ανασκόπηση προέρχονται από τον ΟΟΣΑ και αναφέρονται σε 21 χώρες του ΟΟΣΑ, από το 1971 έως το 2004. Η κατά κεφαλήν παραγωγή του ενεργού πληθυσμού ήταν η εξαρτημένη μεταβλητή, ενώ το ποσοστό επένδυσης, το ανθρώπινο κεφάλαιο, ο πληθωρισμός, το άθροισμα εισαγωγών και εξαγωγών ως ποσοστό του ΑΕΠ, η φορολογική δομή και άλλα ήταν οι ανεξάρτητες μεταβλητές. Οι Arnold et al. (2011), υπογραμμίζουν ότι οι φόροι εισοδήματος συνδέονται με χαμηλούς ρυθμούς ανάπτυξης σε σύγκριση με τον φόρο κατανάλωσης και τον φόρο επί της ιδιοκτησίας.

Ενώ οι περισσότερες μελέτες ασχολούνται με την επιρροή των φόρων ή των δημοσίων δαπανών χωριστά, η εργασία του Izák (2011) παρέχει μια ολοκληρωμένη ανάλυση της φορολογίας και των δημοσίων δαπανών στην οικονομική ανάπτυξη. Τα αποτελέσματα επιβεβαιώνουν τον αρνητικό αντίκτυπο των στρεβλωτικών φόρων και το θετικό αντίκτυπο των παραγωγικών δημόσιων δαπανών στην ανάπτυξη.

Προς την ίδια κατεύθυνση, οι Romer & Romer (2010) βρήκαν, επίσης, μια αρνητική επίδραση των φόρων στις οικονομικές επιδόσεις, βραχυπρόθεσμα, στις Ηνωμένες Πολιτείες μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο. Η επίδραση αυτή αποδίδεται, κυρίως, στη μείωση των επενδύσεων λόγω της υψηλότερης φορολογικής επιβάρυνσης.

Ακολούθως, οι Lee & Gordon (2005) διερεύνησαν τη σχέση φορολογικών πολιτικών και οικονομικής ανάπτυξης σε ένα σύνολο 70 χωρών για την περίοδο 1970-1997. Το πόρισμά τους έδειξε ότι υπάρχει σημαντική και αρνητική συσχέτιση μεταξύ του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων και της οικονομικής ανάπτυξης.

Οι Zeng & Zhang (2002) έδειξαν ότι ο μακροχρόνιος ρυθμός ανάπτυξης είναι ανεξάρτητος από το φόρο εισοδήματος εργασίας και το φόρο κατανάλωσης, αλλά σχετίζεται αρνητικά με το φόρο εισοδήματος του κεφαλαίου.

Η βιβλιογραφία υποδηλώνει, επίσης, ότι το είδος της φορολογίας έχει σημασία. Ο Peretto (2003), για παράδειγμα, προτείνει ότι η φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων μπορεί να ενισχύσει την οικονομική ανάπτυξη, αλλά η φορολογία εισοδήματος περιουσιακών στοιχείων μειώνει την ανάπτυξη. Επιπλέον, καθώς οι κυβερνήσεις μπορούν να επηρεάσουν τόσο το συντελεστή όσο και τη βάση της εταιρικής φορολογίας, και τα δύο μαζί μπορεί να επηρεάσουν τα κίνητρα επενδύσεων και τοποθεσίας των επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, σημειώνουν ότι η μέτρηση των

αλλαγών εταιρικού φόρου είναι ένας σημαντικός παράγοντας για τον προσδιορισμό του αντίκτυπου στην οικονομική ανάπτυξη.

Δυο ακόμα παλαιότερες έρευνες, που εξετάζουν τη σχέση φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων και οικονομικής ανάπτυξης είναι αυτές των Mendoza, Assaf Razin and Linda (1994) και των Easterly and Rebelo (1993). Σε ότι αφορά την πρώτη, οι ερευνητές χρησιμοποίησαν 7 χώρες του ΟΟΣΑ από το 1965 έως το 1988. Στην εμπειρική τους ανάλυση χρησιμοποίησαν δεδομένα χρονοσειρών για τρεις διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές (φόρος κατανάλωσης, φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και εταιρειών) και δημιούργησαν έναν κλασματικό δείκτη (που ήταν φορολογικά έσοδα από κάθε χώρα/φορολογική βάση). Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι χώρες με υψηλά ποσοστά φορολογικών συντελεστών στις εταιρείες δημιουργούν χαμηλά ποσοστά ανάπτυξης, σε σύγκριση με χώρες που έχουν χαμηλά ποσοστά φορολογικών συντελεστών. Επίσης, οι αποταμιεύσεις και οι επενδύσεις σε χώρες με υψηλή φορολογία βρίσκονται σε χαμηλά επίπεδα.

Σε ότι αφορά τη δεύτερη, οι ερευνητές εξέτασαν τις σχέσεις μεταξύ της δημοσιονομικής πολιτικής και της οικονομικής ανάπτυξης χρησιμοποιώντας δημοσιονομικές μεταβλητές, όπως το πλεόνασμα της κεντρικής κυβέρνησης, τις δημόσιες επενδύσεις και διάφορα μέτρα των φορολογικών συντελεστών. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι ο οριακός φορολογικός συντελεστής εισοδήματος έχει αρνητική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη.

Στη βιβλιογραφία ωστόσο υπάρχουν και έρευνες που υποστηρίζουν τη θετική επίδραση της εταιρικής φορολογίας και της οικονομικής ανάπτυξης. Ανάμεσα σε αυτές είναι η έρευνα των TenKate and Milionis (2019), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι υψηλότεροι εταιρικοί φόροι μπορούν να ενισχύσουν την ανάπτυξη στις προηγμένες οικονομίες, καθώς μπορούν να δώσουν κίνητρα για ιδιωτικές δραστηριότητες καινοτομίας και να αυξήσουν τα έσοδα για παραγωγικές δημόσιες δαπάνες. Από την άλλη πλευρά, οι οικονομίες που υστερούν και επικεντρώνονται περισσότερο στο να μιμούνται τεχνολογίες άλλων χωρών, μπορεί να αντιμετωπίσουν μια ισχυρότερη αρνητική σχέση μεταξύ των εταιρικών φορολογικών συντελεστών και της ανάπτυξης.

Η Stoilova (2017), εστίασε στη σχέση μεταξύ φόρων και οικονομικής ανάπτυξης για τις 28 χώρες της ΕΕ κατά την περίοδο 1996-2013. Τα ευρήματα της εν λόγω μελέτης δείχνουν ότι οι φόροι επί των προϊόντων και εισαγωγών έχουν ισχυρή θετική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη, αλλά οι φόροι προστιθέμενης αξίας έχουν αρνητική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη. Η σχέση των φόρων ιδιοκτησίας και

οικονομικής ανάπτυξης είναι ασήμαντη, ενώ ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει θετική επίδραση. Ωστόσο, οι εταιρικοί φόροι έχουν θετική αλλά πολύ ασθενή επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη.

Με τη σειρά τους οι Mutascu & Danuletiu (2011) χρησιμοποίησαν, δεδομένα από τη Ρουμανία για να αναλύσουν τη σχέση μεταξύ φόρων και οικονομικής ανάπτυξης. Έδειξαν ότι η αύξηση του πραγματικού τριμηνιαίου συντελεστή των συνολικών φόρων στο ΑΕΠ, στη Ρουμανία, μπορεί να τονώσει σημαντικά την οικονομία. Ακολούθως οι Mutascu, Crasneac & Danuletiu (2007) ανέλυσαν τη σχέση μεταξύ φόρων και οικονομικής ανάπτυξης, χρησιμοποιώντας δεδομένα από 25 χώρες της ΕΕ. Από τη μια πλευρά διαπίστωσαν θετική επίδραση των άμεσων φόρων στην οικονομική ανάπτυξη και από την άλλη αρνητική επίδραση των έμμεσων φόρων. Υποστηρίζουν ότι μια αύξηση 1% στην άμεση φορολογική επιβάρυνση προκαλεί αύξηση 1,61% στο κατά κεφαλήν ΑΕΠ.

Ο Xing (2011), δεν κατηγοριοποίησε τους φόρους όπως οι προηγούμενες μελέτες. Στόχος του ήταν να καταλήξει στο πώς ο φόρος επηρεάζει το προσωπικό εισόδημα, τα εταιρικά κέρδη, την κατανάλωση, την προσωπική περιουσία και την αύξηση του πληθυσμού. Αυτή η ανασκόπηση χρησιμοποίησε δεδομένα από 17 χώρες του ΟΟΣΑ, από το 1970 έως το 2004. Ωστόσο, στην έρευνα αυτή, δεν παρουσιάζονται σαφή αποτελέσματα όπως στην έρευνα των Jens Matthias Arnold, Bert Brys, Christopher Heady, Asa Johansson, Cyrille Schwellnus & Laura Vartia (2009), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι, όπως ο εταιρικός φόρος, επηρεάζουν θετικά την ανάπτυξη.

Οι Alm & Rogers (2011) βασίζονται τις εκτιμήσεις τους σε δεδομένα για 48 πολιτείες των ΗΠΑ από το 1959 έως το 1997. Εντόπισαν στοιχεία για θετική συσχέτιση μεταξύ της εταιρικής φορολογίας και της οικονομικής ανάπτυξης των πολιτειών, αλλά αναφέρουν επίσης ότι τα αποτελέσματα είναι ευαίσθητα στις επιλογές όσον αφορά το σύνολο των μεταβλητών ελέγχου και τη χρονική περίοδο.

Σε αντίθεση με τους προηγούμενους ερευνητές, ο Widmalm (2001), υιοθετώντας τον ίδιο ορισμό για τη μεταβλητή του εταιρικού φόρου όπως οι Arnold et al. (2011) και χρησιμοποιώντας δεδομένα για 23 χώρες του ΟΟΣΑ κατά την περίοδο 1965-1990, οδηγήθηκε σε διαφορετικά αποτελέσματα: «αντίθετα με ότι θα αναμενόταν, η συνολική φορολογία έχει θετική, αν και εύθραυστη, συσχέτιση με την οικονομική ανάπτυξη».

Είναι επίσης δυνατόν να βρεθούν ορισμένες μελέτες που δεν μπορούν να αποτυπώσουν καμία σημαντική σχέση μεταξύ της φορολογίας και της οικονομικής

ανάπτυξης. Για παράδειγμα, ο Myles (2000) εξέτασε τη σχέση μεταξύ φορολογίας και οικονομικής ανάπτυξης, εστιάζοντας τόσο σε θεωρητικά όσο και σε εμπειρικά πλαίσια. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδραση της φορολογίας στην ανάπτυξη είναι αμελητέα. Ωστόσο, όταν η ανάπτυξη είναι ενδογενής, η φορολογία μπορεί να επηρεάσει τους παράγοντες που καθορίζουν την ανάπτυξη. Ως εκ τούτου, δηλώνει ότι η φορολογική δομή είναι κρίσιμη. Οι Mendoza et al. (1997) εξέτασαν τις επιδράσεις της φορολογικής δομής στην ανάπτυξη και τις επενδύσεις χρησιμοποιώντας δεδομένα από 18 χώρες του ΟΟΣΑ. Δεν εντόπισαν σημαντικά στοιχεία που να υποστηρίζουν τη σχέση μεταξύ φορολογικής δομής και ανάπτυξης. Ο Pecorino (1995) διαπίστωσαν, επίσης, ότι η αρνητική επίδραση της φορολογίας στην ανάπτυξη είναι ήπια. Τέλος, οι Stokey & Rebelo (1995) διερεύνησαν την επίδραση της φορολογικής μεταρρύθμισης στην οικονομική ανάπτυξη στις ΗΠΑ. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η φορολογική μεταρρύθμιση έχει μικρή ή καθόλου επίδραση στον ρυθμό ανάπτυξης των ΗΠΑ.

2.2.3 Εταιρική φορολογία, ζήτηση κεφαλαίου και εργασία

Η αρθρογραφία υποστηρίζει, ακόμα, ότι η εταιρική φορολογία επηρεάζει τη ζήτηση κεφαλαίου και εργασίας και τελικά την απόδοση του κεφαλαίου. Προς αυτή την κατεύθυνση όπως αναφέρεται στο Faccio and Lacono, (2021), η διαδικασία μετατόπισης της φορολογικής επιβάρυνσης μπορεί να οδηγήσει σε μια τελική κατανομή του εισοδήματος ουσιαστικά διαφορετική από αυτή που εικάζεται. Οι υψηλότεροι εταιρικοί φόροι ενδέχεται να μειώσουν τη ζήτηση για κεφάλαιο και ως εκ τούτου να μειώσουν το απόθεμα κεφαλαίου, αυξάνοντας την απόδοσή του και συνεπώς να διευρύνουν την κατανομή του εισοδήματος. Οι υψηλότεροι εταιρικοί φόροι μπορεί, επίσης, να οδηγήσουν σε υψηλότερες τιμές σε κάποια προϊόντα, μετατοπίζοντας έτσι το βάρος στους καταναλωτές. Αρκετοί ερευνητές (όπως αναφέρεται στο Faccio and Lacono, 2021) αναλύουν τον βαθμό στον οποίο οι φόροι επί του εταιρικού εισοδήματος μετακυλίσουν στους μισθούς και διαπιστώνουν ότι οι εργαζόμενοι φέρουν περίπου το μισό της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Επιπλέον, σύμφωνα με τους Balios, Eriotis, Tantos & Vasiliou (2020), η εκτίμηση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών (ETR)¹ είναι ένα κρίσιμο

¹ Οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές (ETR) που υπολογίζονται από τα στοιχεία του ισολογισμού των εταιρειών.

ζήτημα. Για παράδειγμα, οι Campbell & Johnson (2014) επισημαίνουν μια σημαντική θετική σχέση μεταξύ των μεγαλύτερων επιχειρήσεων και του ETR μακροπρόθεσμα. Ακολούθως, οι Fernández-Rodríguez & Martínez-Arias (2014) αναλύουν τους καθοριστικούς παράγοντες των πραγματικών φορολογικών συντελεστών εστιάζοντας στις χώρες Βραζιλία, Ρωσία, Ινδία και Κίνα. Επισημαίνουν ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις φέρουν υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση, ιδίως στη Βραζιλία και την Κίνα. Οι Wu et al. (2012) ισχυρίζονται ότι το προνομιακό φορολογικό καθεστώς επηρεάζει σημαντικά τη σχέση μεταξύ του μεγέθους της εταιρείας και των πραγματικών φορολογικών συντελεστών. Πιο συγκεκριμένα, επισημαίνουν ότι το μέγεθος της εταιρείας συνδέεται θετικά με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές για τις ιδιωτικά ελεγχόμενες επιχειρήσεις και αρνητικά για τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από το κράτος, σε περίπτωση προνομιακού φορολογικού καθεστώτος. Αντίθετα, η έλλειψη αυτού του φορολογικού καθεστώτος δεν οδηγεί σε σημαντική σχέση μεταξύ του μεγέθους της εταιρείας και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή.

Ωστόσο, άλλες μελέτες καταλήγουν σε μια αρνητική συσχέτιση. Συγκεκριμένα, οι Delgado et al. (2012) εστιάζοντας στο μέγεθος της εταιρείας των εισηγμένων εταιρειών των ΗΠΑ κατά την περίοδο 1992-2009 δείχνουν ότι οι μικρότερες εταιρείες παρουσιάζουν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, η οποία μειώνεται καθώς αυξάνεται το μέγεθος τους. Η μελέτη των Fernández-Rodríguez & Martínez-Arias (2012) που διενεργεί συγκριτική ανάλυση της φορολογικής επιβάρυνσης για εισηγμένες εταιρείες στην Κίνα και τις Ηνωμένες Πολιτείες καταλήγει σε παρόμοια ευρήματα.

Υπάρχουν, βέβαια και ορισμένες μελέτες, οι οποίες έχουν καταλήξει σε μικτά αποτελέσματα. Για παράδειγμα οι Kim & Limphayom (1998), διαπιστώνουν ότι οι μεγάλες εταιρείες πληρώνουν χαμηλότερο ETR από τις μικρές επιχειρήσεις στην Ταϊβάν, την Κορέα, τη Μαλαισία και την Ταϊλάνδη, εκτός από το Χονγκ Κονγκ. Οι Gupta & Newberry (1997), υποστηρίζουν ότι αυτές οι διαφορές οφείλονται σε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του δείγματος. Τέλος, υπάρχουν μελέτες οι οποίες δεν διαπιστώνουν σημαντική σχέση μεταξύ του μεγέθους της εταιρείας και της ETR.

Ένας άλλος σημαντικός παράγοντας που μπορεί να επηρεάσει το ETR είναι η χρηματοδοτική δομή μιας επιχείρησης ή η χρηματοοικονομική μόχλευση. Μάλιστα, διάφορες εμπειρικές μελέτες (όπως αναφέρεται στο Balios, Eriotis, Tantos and Vasiliou, 2020) έχουν εντοπίσει ότι η οικονομική μόχλευση σχετίζεται αρνητικά με τον

ETR. Συγκεκριμένα, οι Stamatopoulos et al. (2019) βρίσκουν αρνητική συσχέτιση μεταξύ του ETR και της χρηματοοικονομικής μόχλευσης μόνο για τις εταιρείες με χαμηλή μόχλευση στην Ελλάδα. Οι Fernández-Rodríguez & Martínez-Arias (2014) καταλήγουν σε αρνητική συσχέτιση μεταξύ μόχλευσης και φορολογικής επιβάρυνσης στη Βραζιλία και την Κίνα. Οι ίδιοι ερευνητές υποστηρίζουν ότι, η επιχείρηση με χαμηλό επίπεδο χρέους έχει υψηλό ETR. Αντίθετα, ισχυρίζονται ότι μετά από ένα ορισμένο επίπεδο χρέους, το ETR μειώνεται ακόμη και αν η μόχλευση αυξάνεται. Οι Gupta & Newberry (1997) υποστηρίζουν ότι οι αποφάσεις χρηματοδότησης μιας εταιρείας ενδέχεται να αλλάξουν τη φορολογική της μεταχείριση. Για παράδειγμα, στην περίπτωση χρηματοδότησης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, όπου οι δαπάνες για τόκους εκπίπτουν από τους φόρους, μια επιχείρηση που φαίνεται να έχει υψηλή μόχλευση μπορεί να πληρώσει χαμηλότερο ETR. Αντίθετα, αυτό μπορεί να μην συμβεί στην περίπτωση χρηματοδότησης με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, όπου τα μερίσματα δεν εκπίπτουν φορολογικά. Ωστόσο, οι Gupta & Newberry (1997) ισχυρίζονται ότι η μόχλευση και το ETR θα μπορούσαν να συνδέονται θετικά στην περίπτωση που οι εταιρείες, βασισμένες σε μεγάλο βαθμό στη χρηματοδότηση του χρέους τους, έχουν υψηλούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές.

Τέλος, υπάρχουν μελέτες οι οποίες δεν διαπιστώνουν καμία σημαντική σχέση μεταξύ χρηματοοικονομικής μόχλευσης και ETR. Για παράδειγμα, οι Wang, Campbell & Johnson (2014) υποστηρίζουν δεν έχουν καμία σημαντική σχέση μακροπρόθεσμα. Αντίθετα, επισημαίνουν ότι η μόχλευση σχετίζεται θετικά με τον ETR σε βραχυπρόθεσμη βάση.

Σε ότι αφορά την εργασία, η μελέτη της Misra (2019) έχει τεκμηριώσει ότι η υψηλότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων προκαλεί μεγάλες, επίμονες μειώσεις στη συνολική απασχόληση, αλλά δεν έχει καμία σημαντική επίδραση στους μισθούς. Επιπλέον, οι Kaymak & Schott (2018) μελέτησαν τη σχέση μεταξύ της φορολογίας των επιχειρήσεων και του μεριδίου της εργασίας, την περίοδο 1981-2006 για ένα σύνολο 21 χωρών του ΟΟΣΑ. Σε παγκόσμιο επίπεδο, το συνολικό μερίδιο της εργασίας μειώθηκε κατά 7,5 ποσοστιαίες μονάδες από 63,6% σε 56,1% μεταξύ 1981 και 2006. Η μείωση είναι εντονότερη στον τομέα της μεταποίησης (10,3 ποσοστιαίες μονάδες) σε σχέση με τις υπηρεσίες (4,6 ποσοστιαίες μονάδες). Τα πρότυπα αυτά είναι κοινά για τις περισσότερες χώρες. Από τις 21 χώρες του δείγματος, οι 17 από αυτές παρουσίασαν μείωση του μεριδίου της εργασίας τους, ενώ σε ορισμένες χώρες η μείωση ξεπέρασε τις 20 ποσοστιαίες μονάδες. Κατά την ίδια περίοδο, υπήρξαν σημαντικές μειώσεις στη

φορολογία των επιχειρήσεων. Για τις παρατηρούμενες χώρες, σε όλη την εξεταζόμενη περίοδο, η μείωση του συντελεστή φορολογίας των επιχειρήσεων ήταν κατά μέσο όρο 17 ποσοστιαίες μονάδες, με τις μεγαλύτερες μειώσεις να παρατηρούνται στη Σουηδία και την Ιρλανδία, ενώ οι μικρότερες μειώσεις παρατηρήθηκαν στη Φινλανδία, τη Γερμανία και την Ισπανία.

Τέλος, όπως υποστηρίζει η Sokolovska (2017) σύμφωνα με τις υπάρχουσες μελέτες, στην ανοικτή οικονομία, η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων μετατίθεται εν μέρει (ή εξ ολοκλήρου) στην εργασία. Το επίπεδο επίπτωσης εξαρτάται από το μέγεθος της χώρας, από το βαθμό υποκατάστασης μεταξύ εισαγομένων και εγχώριων προϊόντων, από το βαθμό υποκατάστασης παραγωγικών συντελεστών και την ένταση χρήσης τους. Η θεωρία προτείνει ότι η αύξηση του συντελεστή του εταιρικού φόρου σημαίνει για τις εταιρείες την ανάγκη μείωσης των μισθών προκειμένου να διατηρηθούν οι τιμές των εμπορευμάτων στο ίδιο επίπεδο. Ωστόσο, ταυτόχρονα, υπάρχει μεγάλη πιθανότητα, για να διατηρήσουν το συγκεκριμένο επίπεδο μισθών, οι εταιρείες να χειραγωγήσουν τον αριθμό των προσλαμβανόμενων εργαζομένων, τους όρους, τις προϋποθέσεις απασχόλησης και απόλυσης, τα ποσά των αποδοχών απόλυσης, τον αριθμό των ωρών εργασίας κ.λπ.. Με άλλα λόγια, οι εταιρείες μπορούν να μεταθέσουν το εταιρικό φορολογικό βάρος στην εργασία αλλάζοντας τις συνθήκες των εργαζομένων (Sokolovska, 2017).

2.2.4 Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές ανά τον κόσμο

Το 2021 σημειώθηκαν αξιοσημείωτες αλλαγές στους εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές, ανά τον κόσμο. Είκοσι χώρες προχώρησαν σε αλλαγές στους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των εταιρειών. Το Μπαγκλαντές, η Αργεντινή και το Γιβραλτάρ αύξησαν τους ανώτατους φορολογικούς συντελεστές τους για τις εταιρείες από 25%, 30% και 10% σε 32,5%, 35% και 12,5% αντίστοιχα. Από την άλλη πλευρά, δεκαεπτά χώρες σε πέντε ηπείρους -η Σουηδία, η Κολομβία, η Ελβετία, το Μονακό, το Κονγκό, η Τουρκία, η Ινδονησία, η Γαλλία, η Γκάμπια, η Λαϊκή Δημοκρατία του Λάος, η Σρι Λάνκα, η Αγκόλα, η Λαϊκή Δημοκρατία του Κονγκό, το Μπουτάν, το Κιριμπάτι, η Τυνησία και η Χιλή- μείωσαν τους συντελεστές φορολογίας εταιρειών. Οι μειώσεις των φορολογικών συντελεστών κυμαίνονταν από λίγο λιγότερο από 1 ποσοστιαία

μονάδα στη Σουηδία, έως (προσωρινή μείωση) κατά 15 ποσοστιαίες μονάδες στη Χιλή (Bray, 2021).

Οι επόμενοι δυο πίνακες παρουσιάζουν τις 20 χώρες του κόσμου με τους υψηλότερους και χαμηλότερους εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές, αντίστοιχα.

Πίνακας 2.1: 20 υψηλότεροι θεσμοθετημένοι φορολογικοί συντελεστές εταιρικού εισοδήματος στον κόσμο, 2021

Χώρα	Φορολογικός Συντελεστής
Κομόρες	50%
Πουέρτο Ρίκο	37,5%
Σουρινάμ	36%
Αργεντινή	35%
Τσαντ	35%
Κούβα	35%
Ισημερινή Γουινέα	35%
Γουινέα	35%
Μάλτα	35%
Άγιος Μαρτίνος (Γαλλική πλευρά)	35%
Άγιος Μαρτίνος (Ολλανδική πλευρά)	35%
Σουδάν	35%
Ζάμπια	35%
Αμερικανική Σαμόα	34%
Βραζιλία	34%
Βενεζουέλα	34%
Καμερούν	33%
Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	33%
Σεϋχέλλες	33%
Μπανγκλαντές	32,5%

Πηγή: Bray, (2021).

Πίνακας 2.2: 20 χαμηλότεροι θεσμοθετημένοι φορολογικοί συντελεστές εταιρικού εισοδήματος στον κόσμο, 2021

Χώρα	Φορολογικός Συντελεστής
-------------	--------------------------------

Μπαρμπάντος	5,5%
Ουζμπεκιστάν	7,5%
Τουρκμενιστάν	8%
Ουγγαρία	9%
Μαυροβούνιο	9%
Ανδόρρα	10%
Βοσνία και Ερζεγοβίνη	10%
Βουλγαρία	10%
Χιλή	10%
Κόσοβο	10%
Κιργιζία	10%
Παραγουάη	10%
Κατάρ	10%
Βόρεια Μακεδονία	10%
Ανατολικό Τιμόρ	10%
Μακάο	12%
Μολδαβία	12%
Κύπρος	12,5%
Γιβραλτάρ	12,5%
Ιρλανδία	12,5%

Πηγή: Bray, (2021).

Σε ότι αφορά τις χώρες με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές, όπως παρατηρείται, οκτώ από τις 20, βρίσκονται στην Αφρική, ενώ η Ευρώπη, η Ωκεανία και η Ασία εμφανίζονται μόνο μία φορά. Από τις υπόλοιπες χώρες, πέντε βρίσκονται στη Βόρεια Αμερική και τέσσερις στη Νότια Αμερική (Bray, 2021).

Στον αντίποδα, από τις 10 χώρες που έχουν συντελεστή 10%, οι πέντε είναι μικρά ευρωπαϊκά κράτη (Ανδόρρα, Βοσνία-Ερζεγοβίνη, Βουλγαρία, Κοσσυφοπέδιο και ΠΓΔΜ). Τα μόνα τρία μέλη του ΟΟΣΑ που εκπροσωπούνται μεταξύ των 20 τελευταίων χωρών είναι η Χιλή, η Ουγγαρία και η Ιρλανδία. Η Χιλή μείωσε προσωρινά τον νόμιμο συντελεστή φορολογίας εισοδήματος εταιρειών για τις περισσότερες επιχειρήσεις λόγω της πανδημίας. Η Ουγγαρία μείωσε τον συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων από 19 σε 9% το 2017. Η Ιρλανδία είναι γνωστή για τον χαμηλό συντελεστή 12,5 τοις εκατό, ο οποίος ισχύει από το 2003 (Bray, 2021).

2.2.5 Τα προβλήματα του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα το ευμετάβλητο φορολογικό σύστημα αποτελεί τεράστιο αντικίνητρο για την ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς οι συχνές αλλαγές δημιουργούν εξαιρετικά δύσκολα προβλήματα. Αποτελεί σημαντικό εμπόδιο για την επιχειρηματικότητα, είναι πολύπλοκο, αλλάζει πολύ συχνά και γίνεται με τρόπο που διευκολύνει τη φοροδιαφυγή (Liargovas, Apostolopoulos, Dermatis and Komninos 2021). Όπως υποστηρίζουν οι Varotsis & Katerelos (2019), η κύρια αποτυχία του φορολογικού συστήματος είναι ότι αναπαράγει τη φοροδιαφυγή και τις ληξιπρόθεσμες οφειλές βεβαιωμένων φόρων, διαστρεβλώνοντας την πραγματική οικονομία.

Οι λόγοι που ένα φορολογικό σύστημα αναπαράγει τη φοροδιαφυγή, σύμφωνα με τον Rahhal (2014), συνίστανται: α) στην έλλειψη αποτελεσματικότητας των αρμοδίων υπαλλήλων κατά την εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου, β) στη διαφθορά της φορολογικής διοίκησης, γ) στις συμπληρωματικές διαδικασίες είσπραξης φόρων, δ) στις αδυναμίες της φορολογικής νομοθεσίας. Ωστόσο, υπάρχουν και άλλοι λόγοι που σχετίζονται με τους φορολογούμενους και σχετίζονται με: α) την ηθική, β) την έλλειψη ευαισθητοποίησης ως προς τη σημασία των φορολογικών πληρωμών, γ) στην υψηλή φορολογική επιβάρυνση (Rahhal, 2014).

Το φορολογικό ήθος και η φορολογική συμμόρφωση παρουσιάζουν μια πιο περίπλοκη σχέση στην Ελλάδα από ό,τι σε άλλες ανεπτυγμένες οικονομίες. Οι Bitzenis et al. (2016) που συζητούν στη βιβλιογραφική τους έρευνα για τον άτυπο τομέα, τη διαφθορά στην Ελλάδα και τις επιπτώσεις των μελετών για τη συμπεριφορά φορολογικής συμμόρφωσης, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι το χαμηλό φορολογικό ήθος στην Ελλάδα (που αντανακλάται μέσω των χαμηλών επιπέδων εμπιστοσύνης στους διεφθαρμένους κρατικούς μηχανισμούς) ευθύνεται για το μέγεθος του άτυπου τομέα της χώρας. Επιπλέον, οι Karlanoglou & Rapanos (2013), στη συζήτησή τους για τους φόρους και την εμπιστοσύνη στο ελληνικό πλαίσιο, υποστηρίζουν ότι το χαμηλό φορολογικό ήθος (που επηρεάζεται από τη δυσπιστία τόσο προς την κυβέρνηση ή τους κρατικούς θεσμούς όσο και τη συμπεριφορά των άλλων φορολογούμενων και τις κοινωνικές επιρροές) παραμένει μια σημαντική αιτία για την αδυναμία των φορολογικών αρχών να επιτύχουν τους προβλεπόμενους στόχους για τα φορολογικά έσοδα.

Βέβαια, τα τελευταία δέκα χρόνια έχει διαμορφωθεί ένα νέο μοντέλο φορολογικής πολιτικής με μια σειρά συνεχόμενων μεταρρυθμίσεων, όμως δεν είναι αρκετό να σταματήσει ούτε τη συνεχή αναπαραγωγή της φοροδιαφυγής ούτε τη συνεχή αύξηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών (Varotsis and Katerelos, 2019).

Αυτές οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις, που πραγματοποιήθηκαν μετά την πρόωπη φάση της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης και την τάση αύξησης των φόρων και μείωσης των δημόσιων δαπανών, η πλειονότητα των χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) τις εισήγαγε με γνώμονα την ανάπτυξη. Η Ελλάδα μπορεί να ήταν μεταξύ των πολλών χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) που εισήγαγαν ριζικές φορολογικές μεταρρυθμίσεις, αλλά είναι η μόνη χώρα, μεταξύ αυτών, που συνέχισε να αυξάνει τους φόρους ακόμη και μετά την οικονομική κρίση (Leventi and Picos, 2019). Με την έξοδο της χώρας από τα Προγράμματα Οικονομικής Προσαρμογής και πιο συγκεκριμένα από το 2019 και έπειτα, έχουν σημειωθεί σημαντικές αλλαγές στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, με μια σειρά νομοθετικών διατάξεων, που ακολουθούνται από μια σειρά ερμηνευτικών οδηγιών, που έχουν αναθεωρήσει πλήρως την ισχύουσα φορολογική πολιτική. Μεταξύ των βασικών στόχων της νέας φορολογικής μεταρρύθμισης είναι η απλούστευση της παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών, η διαφοροποίηση της επιβολής κυρώσεων, η αλλαγή των διαδικασιών ελέγχου και η επιβολή των μέτρων υποχρεωτικής είσπραξης. Ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος εστιάζει, σε συνδυασμό με το νομικό πλαίσιο, στην πρόληψη και την καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, στον εντοπισμό και τη φορολόγηση του αδήλωτου εισοδήματος, ιδίως στο εισόδημα που προέρχεται από παράνομες δραστηριότητες ή το εισόδημα από άγνωστες πηγές. Επίσης, με τις αλλαγές στη διαδικασία ελέγχου, τη δυνατότητα διασύνδεσης της φορολογικής αρχής, μέσω ηλεκτρονικού συστήματος, με τους τραπεζικούς λογαριασμούς, η διαδικασία αυτοματοποιημένης κατάσχεσης τραπεζικών λογαριασμών για τους φορολογούμενους, σε χρέη του δημοσίου, γίνεται πιο εύκολη (Varotsis and Katerelos, 2019).

2.3 Συμπεράσματα

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι ο εταιρικός φόρος έχει άμεσες επιπτώσεις στις επενδυτικές αποφάσεις, στις κεφαλαιακές δομές και στα κέρδη των επιχειρήσεων. Ανάλογα με την έκταση της φορολόγησης των εταιρικών κερδών, οι επιχειρηματίες μπορεί να παραιτηθούν από τις επενδυτικές τους αποφάσεις και να μειώσουν τις υφιστάμενες επενδύσεις τους. Από την άλλη πλευρά, ένας χαμηλός εταιρικός φορολογικός συντελεστής μπορεί να δημιουργήσει τόσο υψηλότερο ποσοστό κεφαλαιακών επενδύσεων όσο και μεγαλύτερη επιχειρηματική δραστηριότητα, γεγονός που θα επηρεάσει άμεσα την οικονομική ανάπτυξη.

Είναι σημαντικό, επομένως, οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής να εντοπίζουν τον βέλτιστο φορολογικό συντελεστή, ώστε να ικανοποιούνται οι προσδοκίες τόσο των κυβερνήσεων όσο και των επιχειρηματιών. Με άλλα λόγια, ο φορολογικός συντελεστής που υιοθετείται από τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής θα πρέπει να εξασφαλίζει τόσο την οικονομική ανάπτυξη για την κυβέρνηση όσο και τη βιωσιμότητα των επενδύσεων για τους επιχειρηματίες.

Όταν ο φορολογικός μηχανισμός είναι αποτελεσματικός συμβάλλει στην αποτελεσματική διαχείριση των διαθέσιμων οικονομικών πόρων και επιφέρει οικονομική ανάπτυξη. Αποτελεί βασικό παράγοντα οικονομικής ευημερίας, κοινωνικής συνοχής και βασικό παράγοντα επιβίωσης ενός ανεξάρτητου δημοκρατικού κράτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Στον παρόν κεφάλαιο πραγματοποιείται ανάλυση του βασικού Νόμου 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του

Νόμου 4046/2012, του Νόμου 4093/2012 και του Νόμου 4127/2013 και άλλες διατάξεις) και των μετέπειτα τροποποιήσεων, που διέπουν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Επίσης, σχολιάζεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας που εισήχθη με το Νόμο 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)

3.2 Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων-

Το φορολογικό πλαίσιο που ισχύει για τις εταιρείες στην Ελλάδα εισήχθη με το νέο ελληνικό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2014 και τις μετέπειτα τροποποιήσεις του.

3.2.1 Γενικές Διατάξεις του Νόμου 4172/2013

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει το «Νομικό πρόσωπο» ως κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα. Ένα νομικό πρόσωπο ή μια άλλη οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εάν πληρούνται μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) έχει συσταθεί ή ιδρυθεί σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, β) έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα και γ) ο τόπος της πραγματικής του διοίκησης βρίσκεται στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι η διαπίστωση από τις φορολογικές αρχές ότι η πραγματική διοίκηση ενός νομικού προσώπου ασκείται στην Ελλάδα γίνεται λαμβάνοντας υπόψη κυρίως τον τόπο άσκησης της καθημερινής διοίκησης, τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, τον τόπο διεξαγωγής της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, τον τόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, τον τόπο συνεδρίασης των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) και την κατοικία των μελών του ΔΣ ή άλλου εκτελεστικού διοικητικού συμβουλίου. Μπορεί επίσης να ληφθεί υπόψη η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή των εταίρων (Savvaidou and Athanasaki, 2019).

Ο φόρος που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο ή στη νομική οντότητα επιβάλλεται στο εισόδημα που αποκτήθηκε στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος, το οποίο ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου,

όμως σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να ξεπερνάει τους 12 μήνες (Τότσης, 2022).

3.2.2 Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ορίζεται ο φόρος που επιβάλλεται στο σύνολο των ετήσιων κερδών μιας εταιρείας πριν από τη διανομή μερισμάτων, αμοιβών που καταβάλλονται σε διευθυντές από τα κέρδη κ.λπ. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος είναι:

- α) οι κεφαλαιουχικές και οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή,
- β) τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Στα νομικά αυτά πρόσωπα περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα. Εξαιρέση αποτελούν, μόνο τα κάθε είδους έσοδα που προκύπτουν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους,
- γ) οι συνεταιρισμοί, οι ενώσεις αυτών και οι κοινοπραξίες,
- δ) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (Τότσης, 2022).

Ο Νόμος ορίζει, ακόμα, ότι και κάποια νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Αυτά είναι:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Στους φορείς της γενικής κυβέρνησης, δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή το Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) συμμετέχει με ποσοστό 100%,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος,
- γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου,
- δ) οι διεθνείς οργανισμοί και,

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει (Μπάρμπας, 2022).

3.2.3 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ως «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα» νοούνται τα έσοδα που προκύπτουν από τις επιχειρηματικές συναλλαγές αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων. Συνακόλουθα, στο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριλαμβάνεται και η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Γενικότερα, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα θεωρούνται «έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα». Αυτό ερμηνεύεται ότι σε μία ΟΕ ή ΑΕ κτλ., τα έσοδα από ενοίκια, μερίσματα, τόκους καταθέσεων, πωλήσεις μετοχών και ακινήτων κτλ. θεωρούνται όλα ως «έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» (Μπάρμπας, 2022).

3.2.4 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες

Το άρθρο 22 του Νόμου αναφέρεται στις δαπάνες της επιχείρησης, οι οποίες εκπίπτουν φορολογικά. Βέβαια, απαραίτητη προϋπόθεση είναι, η όποια δαπάνη να πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως να μην εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 22 προβλέπει ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23), οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης ή σύμφωνα με τις συνηθισμένες εμπορικές συναλλαγές της. Αυτό σημαίνει ότι στις δαπάνες αυτές περιέχεται κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή αποβλέπει στη διεύρυνση εργασιών της

και στην αύξηση του εισοδήματος της ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Αυτό σημαίνει ότι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως για παράδειγμα μία δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα βιβλία της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ως προς την περίπτωση αυτή διευκρινίζεται, ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (για παράδειγμα αποσβέσεις) κ.λπ. Μάλιστα στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

δ) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (Σταγάκης, 2019).

Το παραπάνω άρθρο (22) πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 του Νόμου που αναφέρεται στις μη εκπιπόμενες δαπάνες. Αναλυτικότερα, το άρθρο 23 ορίζει ότι δαπάνες, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι:

α) οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, τα διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ΑΕ) κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας πάνω από 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή η ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (τα ίδια ισχύουν για ηλεκτρικό ρεύμα και νερό),

γ) οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί (εργοδότη και ασφαλισμένου),

- δ) οι προβλέψεις, εκτός από αυτές που αφορούν: 1) ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των 1.000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα πάνω από 12 μήνες, 2) ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις πάνω από το ποσό των 1.000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα πάνω από 12 μήνες, 3) την περίπτωση που έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης,
- ε) τα πρόστιμα και οι ποινές, συμπεριλαμβανομένων και των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% πάνω στην αντικειμενική αξία του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και ως εκ τούτου πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής (π.χ. από δισκογραφική εταιρία κτλ.).
- ιβ) οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και,
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Καραγιάννης, 2019).

3.2.5 Απόσβεση παγίων

Για να προσδιοριστούν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα πρέπει, ακόμα, να εκπέσουν και οι φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Νόμου, οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται από τον κύριο των παγίων ή από τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Ο υπολογισμός τους γίνεται με σταθερούς συντελεστές απόσβεσης (από 4%-20%) ανάλογα με την κατηγορία του πάγιου (οι αποσβέσεις του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έχουν αυξημένο συντελεστή απόσβεσης 40%). Σε απόσβεση δεν υπόκειται οι εδαφικές εκτάσεις, τα έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας (Μπάρμπας, 2022).

Επιπλέον, οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναβάλουν την απόσβεση των παγίων στοιχείων τους κατά τα πρώτα 3 φορολογικά έτη λειτουργίας τους. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, πραγματοποιείται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά των ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Αυτό σημαίνει οι αποσβέσεις που δεν διενεργήθηκαν σε μια χρήση, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση όταν διενεργηθούν σε μελλοντικές χρήσεις (Μπάρμπας, 2022).

3.2.6 Μεταφορά ζημιών

Σε ότι αφορά τις ζημιές, το άρθρο 27 του Νόμου, ορίζει ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών προκύψει ζημία εντός του φορολογικού έτους, τότε αυτή μεταφέρεται και συμψηφίζεται με τα κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε φορολογικά έτη, μέχρι να καλυφθεί πλήρως (δηλαδή, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων). Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. (Σταγάκης, 2019).

Περαιτέρω, με το εγγραφο 118893/2008 ισχύει ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει μεταφέρει κατά το παρελθόν ολόκληρο ή μέρος του ποσού των ζημιών για συμψηφισμό, χάνει οριστικά το δικαίωμα μεταφοράς για συμψηφισμό (με τα κέρδη επόμενου φορολογικού έτους) του ποσού των ζημιών που δεν μετέφερε.

Η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων, σε περίπτωση

προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις αντικειμενικές δαπάνες, δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη (Σταγάκης, 2019).

Οι ανωτέρω διατάξεις, περί μεταφοράς της ζημίας, δεν ισχύουν όταν η μετοχική σύνθεση μεταβάλλεται με αποτέλεσμα να καθίσταται ελεγχόμενη, τόσο για τις ζημιές του διανυομένου φορολογικού έτους, όσο και για τις ζημιές που μεταφέρονται από προηγούμενα, αν κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους ισχύουν αθροιστικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

1) μεταβληθούν, οποιαδήποτε χρονική στιγμή μέσα στο οικείο φορολογικό έτος: α) η μετοχική της σύνθεση σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33% της μετοχικού κεφαλαίου ή του συνολικού αριθμού των μετοχών ή β) η έμμεση ιδιοκτησία στην εταιρεία αυτή σε ποσοστό που υπερβαίνει το ίδιο ως άνω ποσοστό της αξίας μετοχικού κεφαλαίου ή του συνολικού αριθμού των μετοχών ή γ) τα δικαιώματα ψήφου που διατηρεί ένας μέτοχος ή εταίρος στην επιχείρηση αυτή σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33% του συνολικού αριθμού δικαιωμάτων ψήφου και

2) σημειώνεται μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου σημαντική αλλαγή δραστηριότητας της εταιρείας εάν ο κύκλος εργασιών της εταιρείας αυτής κατά το έτος μεταβολής σε σύγκριση με τον κύκλο εργασιών το αμέσως προηγούμενο έτος μεταβάλλεται σε ποσοστό άνω του 50% (Σταγάκης, 2019).

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1088/2016, σε περίπτωση εκκαθάρισης που διαρκεί πέραν του έτους, ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει στην τελευταία χρήση ή φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη/ζημιές της λήξης της εκκαθάρισης, εφόσον η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς. Τυχόν ζημία που προκύπτει από προσωρινές δηλώσεις δεν υπόκειται στον περιορισμό του χρόνου συμψηφισμού δεδομένου ότι το αποτέλεσμα προκύπτει στο χρόνο υποβολής της οριστικής δήλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, η εν λόγω ζημία δεν θα αναγνωριζόταν, εφόσον στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η περίοδος της εκκαθάρισης έχει διάρκεια περισσότερο από πέντε χρόνια. Τα παραπάνω δεν ισχύουν σε περίπτωση αναβίωσης της επιχείρησης, δηλαδή όσες ζημιές είχαν προκύψει πριν από τη θέση της σε εκκαθάριση, εμπίπτουν στον περιορισμό της πενταετίας, καθώς σε περίπτωση αναβίωσης δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης (Σταγάκης, 2019).

3.2.7 Φορολογικοί συντελεστές

Σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται, κατά το έτος 2014, με συντελεστή φόρου 26%. Επιπλέον, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούσαν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή φόρου 13% (ο ίδιος συντελεστής 13% ισχύει και για τις κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, για τις κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και για τις αγροτικές εταιρικές συμπράξεις) (Καραγιάννης, 2017).

Συνακόλουθα, όταν η οντότητα αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου τότε το εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη της οντότητας πριν από την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Στη συνέχεια, ο πληρωτέος από την οντότητα φόρος σε σχέση με το συγκεκριμένο εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε (δηλαδή, ο πληρωτέος φόρος μειώνεται π.χ. με το φορο 15% των τόκων καταθέσεων, 15% των μερισμάτων κτλ.) (Καραγιάννης, 2017). Ο πίνακας 3.1 παρουσιάζει αναλυτικά τους φορολογικούς συντελεστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων (που τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) κατά το φορολογικό έτος 2014.

Πίνακας 3.1: Φορολογικοί συντελεστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2014

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	26%
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ)	26%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	26%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	26%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	26%

Αγροτικοί συνεταιρισμοί και νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπ. Αγρ. Ανάπτυξης ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (ΕΕ) 1305/2013	13%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	26%

Πηγή: Νόμος 4172/2013

3.2.8 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου.

Οι πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου είναι: α) τα μερίσματα, β) οι τόκοι, γ) τα δικαιώματα, δ) οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, οι αμοιβές διοίκησης, οι αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα αν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων. Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες και άλλες υπηρεσίες (Τότσης, 2022).

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου, ήταν:

- α) 15% για τα μερίσματα και τους τόκους,
- β) 20% για τα δικαιώματα και λοιπές πληρωμές,
- γ) 20% για τις αμοιβές τεχνικών έργων, τις αμοιβές της διοίκησης, τις συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες,
- δ) 15% για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής,
- ε) 10% για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των 40.000 ευρώ και 20% για τα ποσά που υπερβαίνουν τα 40.000 ευρώ (Καραγιάννης, 2017).

3.2.9 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με το άρθρο 68 του Νόμου, ο φόρος εισοδήματος στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Ειδικά, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται (Τότσης, 2022).

3.2.10 Προκαταβολή φόρου και τέλος επιτηδεύματος

Η προκαταβολή φόρου (δηλαδή του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυομένου φορολογικού έτους) για το έτος 2014 δεν ήταν ίδια για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες. Για παράδειγμα οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ είχαν συντελεστή 80%, οι τράπεζες είχαν 100% και οι προσωπικές εταιρίες 55%.

Ωστόσο, επειδή εκείνη η περίοδος ήταν περίοδος οικονομικής κρίσης με πολλές αλλαγές στη νομοθεσία, οι ανωτέρω συντελεστές διαφοροποιήθηκαν διότι η ΠΟΛ.1217/24.9.2015- Κοινοποίηση διατάξεων του Νόμου 4336/2015 (ΦΕΚ Α'94) τροποποίησε το Νόμο 4172/2013. Πιο συγκεκριμένα με το νέο Νόμο που ψηφίστηκε, το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος, αυξήθηκε από 80% σε 100% και αφορούσε τα κέρδη που αποκτούσαν οι προσωπικές εταιρίες, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Το ποσοστό αυτό της προκαταβολής ισχύει για τα

κέρδη που προέκυπτan σε φορολογικά έτη που άρχιζαν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά (Νόμος 4336/2015). Ο πίνακας 3.2 παρουσιάζει αναλυτικά τους συντελεστές, για την προκαταβολή του φόρου, των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων (που τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) κατά το φορολογικό έτος 2014.

Πίνακας 3.2: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2014

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής	
	2014	2014
		Μετά την ψήφιση του Νόμου 4336/2015
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	80%	100%
Τράπεζες	100%	100%
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ)	55%	55%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	55%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	80%	100%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	55%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	55%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	80%	100%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	80%	100%

Πηγή: ΠΟΛ.1217/24.9.2015

Τα ανωτέρω ποσοστά προκαταβολής φόρου εισοδήματος μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων. Ακόμα, με το ίδιο άρθρο του Νόμου, ορίζεται ότι σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση της προκαταβολής του φόρου που βεβαιώθηκε.

Πέρα από την προκαταβολή φόρου, οι επιτηδευματίες (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) υποχρεούνται να καταβάλλουν ετήσιο τέλος επιτηδεύματος. Ωστόσο, το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου) (Καραγιάννης, 2017).

Το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε 800 ευρώ ετησίως για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση εφόσον η έδρα τους βρίσκεται σε πόλεις ή χωριά μέχρι 200.000 κατοίκους. Το ποσό αυτό αυξάνεται κατά 200 ευρώ, δηλαδή ανέρχεται στα 1.000 ευρώ, όταν η έδρα τους βρίσκεται σε πόλεις με πάνω από 200.000 κατοίκους. Σε κάθε υποκατάστημα, το τέλος επιτηδεύματος είναι 600 ευρώ (Καραγιάννης, 2017).

Σε περίπτωση έναρξης ή διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος υπολογίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας μέσα στη χρήση (Χρονικό διάστημα πάνω από 15 μέρες λογίζεται ως μήνας). Το τέλος επιτηδεύματος είναι έξοδο της κλεισμένης χρήσης και όχι της χρήσης που πληρώνεται, και βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ανεξάρτητα αν προκύπτουν κέρδη ή ζημίες) (Καραγιάννης, 2017).

3.2.11 Μεταβατικές διατάξεις του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος με το Νόμο 4334/2015

Το 2015 με την ΠΟΛ.1159/17.7.2015-Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του Νόμου 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-

2015) τροποποιήθηκαν, εκ νέου οι διατάξεις του Νόμου 4172/2013. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούσαν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν απλογραφικά βιβλία αυξήθηκε από 26% σε 29%. Οι διατάξεις αυτές ίσχυαν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 (Νόμος 4334/2015).

Επιπλέον με τον ίδιο Νόμο αυξάνεται από 55% σε 75% το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις προσωπικές εταιρείες, των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, τις κοινωνίες αστικού δικαίου, για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους (Νόμος 4334/2015).

Δεδομένου, ότι στις παραπάνω διατάξεις υπάρχει ρητή αναφορά ως προς την εφαρμογή τους μόνο για τα κέρδη φορολογικού έτους 2015, καθώς και του γεγονότος ότι αυτές προστέθηκαν ως μεταβατικές διατάξεις και όχι ως τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 71 του Νόμου 4172/2013, συνάγεται, ότι ο αυξημένος συντελεστής (75%) εφαρμόζεται μόνο για την προκαταβολή φόρου εισοδήματος που βεβαιώνεται με βάση τα κέρδη του φορολογικού έτους 2015 (Νόμος 4334/2015).

Ως εκ τούτου, οι φορολογικοί συντελεστές και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (με διπλογραφικά βιβλία) διαμορφώθηκε όπως παρουσιάζεται στους πίνακες 3.3 και 3.4.

Πίνακας 3.3: Φορολογικοί συντελεστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2015

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	29%
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ)	29%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	29%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	29%

Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	29%
Αγροτικοί συνεταιρισμοί και νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπ. Αγρ. Ανάπτυξης ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (ΕΕ) 1305/2013	13%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	29%

Πηγή: ΠΟΛ1159/17.7.2015

Πίνακας 3.4: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2015

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	100%
Τράπεζες	100%
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ)	75%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	75%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	75%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	75%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	100%

Πηγή: ΠΟΛ1159/17.7.2015

3.2.12 Τροποποίηση στο ποσοστό της προκαταβολής του φόρου με τον Νόμο 4336/2015

Για το έτος 2016 οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων παρέμειναν ως είχαν στο έτος 2015, ωστόσο η ΠΟΛ.1217/24.9.2015- Κοινοποίηση διατάξεων του Νόμου 4336/2015 (ΦΕΚ Α'94), που αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, όριζε ότι για τα κέρδη που προκύπτουν σε

φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, το ποσοστό της προκαταβολής που βεβαιώνεται μετά την σταδιακή αύξηση είναι 100% (Νόμος 4336/2015).

Ως εκ τούτου η προκαταβολή φόρου για το έτος 2016 διαμορφώθηκε, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα 3.5.

Πίνακας 3.5: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2016

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	100%
Τράπεζες	100%
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ)	100%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	100%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	100%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	100%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	100%

Πηγή: ΠΟΛ.1217/24.9.2015

Στη συνέχεια για το έτος 2017 οι φορολογικοί συντελεστές και η προκαταβολή φόρους παρέμειναν ίδιοι, όπως ήταν κατά το έτος 2016.

3.2.13 Φορολογικές διατάξεις του Νόμου 4549/2018 για τα νομικά πρόσωπα

Ο Νόμος 4549/2018 που δημοσιεύτηκε στις 14 Ιουνίου 2018, εισήγαγε μεταξύ άλλων, μία σειρά από διατάξεις φορολογικού ενδιαφέροντος για τα νομικά πρόσωπα. Πιο συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, επήλθαν τροποποιήσεις στα εξής θέματα που αφορούσαν τα νομικά πρόσωπα:

1 Απώλεια δικαιώματος μεταφοράς φορολογικών ζημιών. Τροποποιήθηκε η διάταξη του άρθρου 27 παρ. 5 ΚΦΕ σχετικά με την απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς φορολογικών ζημιών σε περίπτωση μεταβολής της ιδιοκτησίας ή των δικαιωμάτων ψήφου, με αναδρομική ισχύ από 01.01.2014. Η διάταξη στόχευε στην αντιμετώπιση περιπτώσεων καταχρηστικής μεταφοράς φορολογικών ζημιών. Το άρθρο 27 παρ. 5, στην προηγούμενη μορφή του, προέβλεπε, όπως έχει αναφερθεί ότι, εάν στη διάρκεια

ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό άνω του 33%, οι φορολογικές ζημιές του τρέχοντος και των προηγούμενων 5 φορολογικών ετών δεν μεταφέρονται για συμψηφισμό με κέρδη της επιχείρησης. Η απαγόρευση δεν ίσχυε, εφόσον ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι η μεταβολή είχε γίνει αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους, και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Με το νέο νόμο, η απαγόρευση περιορίζεται αποκλειστικά σε περιπτώσεις όπου (α) εντός ενός φορολογικού έτους συντελείται μεταβολή της άμεσης/έμμεσης ιδιοκτησίας ή των δικαιωμάτων ψήφου, σε ποσοστό άνω του 33% και (β) μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή, αλλάζει η δραστηριότητα της εταιρείας σε ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών της. Δεν προβλέπεται πλέον δυνατότητα απόδειξης ότι η μεταβολή γίνεται αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους.

2) Προσδιορισμός κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τροποποιήθηκε το άρθρο 21 παρ. 2 του ΚΦΕ, ώστε το φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα να προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Η τροποποίηση αυτή ισχύει από το φορολογικό έτος 2018. Η διάταξη του ΚΦΕ που ίσχυε μέχρι σήμερα αναφερόταν για σκοπούς προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγής, τα οποία όμως καταργήθηκαν. Ωστόσο, σε περίπτωση που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, οι οποίοι δεν θίγονται από την τροποποίηση.

3) Αλλαγές των κανόνων για φορολογικές αποσβέσεις. Τροποποιήθηκε το άρθρο 24 ΚΦΕ με ισχύ από το φορολογικό έτος 2018. Οι κύριες αλλαγές ήταν: α) Η έννοια της χρηματοοικονομικής μίσθωσης για σκοπούς φορολογικών αποσβέσεων αντικαθίσταται από αυτήν της χρηματοδοτικής μίσθωσης που προβλέπεται με βάση τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με στόχο την εξομάλυνση πρακτικών και ερμηνευτικών αναντιστοιχιών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής μεταχείρισης των μισθώσεων και β) Ο συντελεστής απόσβεσης που εφαρμόζεται στα μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων ορίζεται σε 12% τόσο για τις τοπικές, όσο και για τις διασυνοριακές μεταφορές ενώ για τα μέσα μεταφοράς ατόμων εισάγεται ενιαίος

συντελεστής απόσβεσης 16% με εξαίρεση τα αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη.

4) Πίστωση φόρου εισοδήματος για μερίσματα που εισπράττονται από εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ). Τροποποιήθηκε το άρθρο 68 παρ. 3 ΚΦΕ με το οποίο προβλέπεται ότι ημεδαπή εταιρεία που εισπράττει μερίσματα από ημεδαπές εταιρείες ή εταιρείες άλλων κρατών μελών της ΕΕ, δικαιούται να πιστώσει, έναντι του ημεδαπού φόρου εισοδήματος, το φόρο εισοδήματος της διανέμουσας εταιρείας. Το δικαίωμα πίστωσης αφορά διανομές μερισμάτων που υπόκεινται σε ελληνικό φόρο εισοδήματος στο επίπεδο του μετόχου, επειδή δεν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις απαλλαγής. Το άρθρο στην προηγούμενη μορφή του προέβλεπε ότι, η εταιρία που εισπράττει δύναται σε αυτές τις περιπτώσεις να πιστώνει, έναντι του φόρου εισοδήματος που οφείλει επί των μερισμάτων, τυχόν φόρο εισοδήματος που έχει καταβάλει η διανέμουσα εταιρεία. Σύμφωνα με την τροποποιημένη διάταξη, η εταιρία που εισπράττει δικαιούται εφεξής να πιστώνει, αντί του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη της εταιρείας που προβαίνει στη διανομή. Η τροποποίηση, τέθηκε σε ισχύ από το φορολογικό έτος 2018.

3.2.14 Νόμος 4646/2019 - Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο

Το 2018 οι φορολογικοί συντελεστές παρέμειναν ίδιοι (όπως και το 2017), ωστόσο η οδηγία Ο.ΔΕΑΦ 1173826 ΕΞ 13-12-2019 που εκδόθηκε, όριζε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Νόμου 4646/2019, αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, στην παράγραφο 1 του άρθρου 71 του Νόμου 4172/2013 προστέθηκε νέο εδάφιο το οποίο όριζε ότι «Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του έτους αυτού.»

Επιπλέον αλλαγές που έγιναν με το Νόμο αυτό ήταν (Νόμος 4646/2019):

- Το άρθρο 13 τροποποίησε το άρθρο 23 του ΚΦΕ για μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 του Νόμου 4172/2013 προστέθηκε νέα περίπτωση η οποία όριζε ότι δεν εκπίπτουν οι δαπάνες εννοικών, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- Το άρθρο 14 τροποποίησε το άρθρο 24 του ΚΦΕ για φορολογικές αποσβέσεις στα μη ρυπογόνα μέσα μεταφοράς. Συγκεκριμένα, η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρο 24 του Νόμου 4172/2013 αντικαταστάθηκε ως εξής: «τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του Νόμου 4308/2014.
- Το άρθρο 15 τροποποίησε το άρθρο 26 του ΚΦΕ για τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων ποσών μικρού ύψους. Συγκεκριμένα Η παράγραφος 4 του άρθρου 26 του Νόμου 4172/2013 αντικαταστάθηκε ως εξής: α) Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: (i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, (ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και (iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης. β) Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υπο περιπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης. γ) Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή

δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22.

- Το άρθρο 20 πρόσθεσε άρθρο 48Α του ΚΦΕ για την απαλλαγή υπό όρους των νομικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από τον φόρο υπεραξίας μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής. Συγκεκριμένα, το νέο άρθρο 48Α που προστέθηκε όριζε ότι: 1) Το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσεται από τον φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. 2) Τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των κερδών αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 παράγραφος 1. 3) Σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής κατά την παράγραφο 1, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.
- Το άρθρο 22 τροποποίησε το άρθρο 58 του ΚΦΕ για τη μείωση του φορολογικού συντελεστή των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εξής: 1) α. 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 του άρθρου 45 (όπως αυτοί έχουν αναφερθεί στην ενότητα 3.2.2) που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019 και εφεξής. β, Τα πιστωτικά ιδρύματα της περίπτωσης 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Νόμου 4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). 2) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί του Νόμου 4384/2016 και οι νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (Ε.Ε.) 1305/2013 και περιλαμβάνονται στο τηρούμενο Μητρώο Οργανώσεων Παραγωγών και Ομάδων (ΜΟΠΟ) δυνάμει του άρθρου 7 παράγραφος 1 της υπ' αριθμ. 397/18235/2017 απόφασης (Β' 601) φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

- Τέλος το άρθρο 24 τροποποίησε τα άρθρα 40 και 64 του ΚΦΕ, σχετικά με τη φορολογία μερισμάτων. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Ως εκ τούτου για το έτος 2019 η φορολογία εισοδήματος διαμορφώθηκε όπως παρουσιάζεται στον πίνακα 3.6.

Πίνακας 3.6: Φορολογία Εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2019

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	24%
Τράπεζες	29%
Προσωπικές εταιρίες (ΟΕ, ΕΕ)	24%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς	24%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	24%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρίες)	24%
Αγροτικοί συνεταιρισμοί και νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπ. Αγρ. Ανάπτυξης ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (ΕΕ) 1305/2013	10%
Λοιπές εταιρίες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	24%

Πηγή: Νόμος 4646/2019

Σε ότι αφορά το ποσοστό προκαταβολής του φόρου για τα φορολογικό έτος 2019, αυτό μειώνεται από 30% έως και 100%, ανάλογα με το ποσοστό μείωσης του κύκλου εργασιών του πρώτου εξαμήνου του 2020 έναντι του πρώτου εξαμήνου του 2019, σύμφωνα με το Νόμο 4714/2020. Ο πίνακας 3.7 παρουσιάζει τους συντελεστές και τις αντίστοιχες μειώσεις.

Πίνακας 3.7: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2019

	Μείωση του κύκλου εργασιών ΦΠΑ κατά το 1 ^ο εξάμηνο 2020 έναντι του 1 ^{ου} εξαμήνου 2019	Μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος	Συντελεστής
Νομικά	≥5% έως και 15%	30%	70%
πρόσωπα και νομικές οντότητες	15,01% έως και 25%	50%	50%
	25,01% έως και 35%	70%	30%
	>35%	100%	0%

Πηγή: Νόμος 4174/2020

3.2.15 Τροποποιήσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το Νόμο 4799/2021

Με τον Νόμο 4799/2021 για το φορολογικό έτος 2020, αλλάζει εκ νέου, το ποσοστό προκαταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ενώ παραμένει ως έχει, από το έτος 2019, το ποσοστό φορολογίας εισοδήματος) και ορίζεται σε εβδομήντα τοις εκατό (70%) ειδικά για το φορολογικό έτος 2020. Στον πίνακα 3.8 παρουσιάζονται οι για την προκαταβολή φόρου κατά το έτος 2020.

Πίνακας 3.8: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2020

Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες	Συντελεστής
Κεφαλαιουχικές εταιρείες Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.	70%
Τράπεζες	100
Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.,)	70%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα σωματεία και ιδρύματα	70%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	70%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	70%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	70%
Αγροτικοί συνεταιρισμοί, ομάδες παραγωγών	70%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	70%

Πηγή: Νόμος 4799/2021

Περαιτέρω, για το 2021 με τον ίδιο νόμο (Νόμος 4799/2021):

α) Μειώνεται, κατά 2% (από 24% που ισχύει σε 22%), ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κατά ειδικότερα ορισμένων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και εφεξής.

β) η προκαταβολή φόρου ορίζεται σε ογδόντα τοις εκατό (80%) για το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021 και των επόμενων.

Στους πίνακες 3.9 και 3.10 παρουσιάζονται αναλυτικά οι συντελεστές που ισχύουν εφεξής για τα νομικά πρόσωπα σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος και την προκαταβολή του φόρου.

Πίνακας 3.9: Φορολογία Εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2021

Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	22%
Τράπεζες	29%
Προσωπικές εταιρίες (ΟΕ, ΕΕ)	22%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς (με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία)	22%
Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών	10%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα σωματεία και ιδρύματα	22%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών (με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία)	22%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών και λοιπών (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες) (με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία)	22%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω (με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία)	22%

Πηγή: Νόμος 4799/2021

Πίνακας 3.10: Συντελεστές για την προκαταβολή του φόρου των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων κατά το φορολογικό έτος 2021

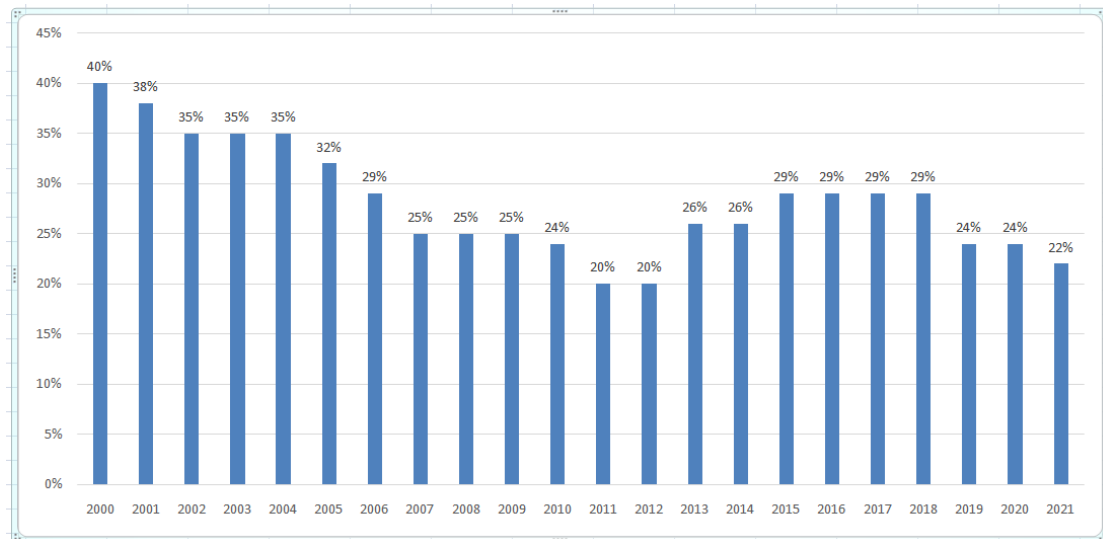
Είδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	Συντελεστής
ΑΕ, ΙΚΕ, ΕΠΕ	80%
Τράπεζες	100%
Προσωπικές εταιρίες (ΟΕ, ΕΕ)0	80%
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα σωματεία και ιδρύματα	80%
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	80%
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	80%
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	80%
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	80%
Λοιπές εταιρείες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	80%

Πηγή: Νόμος 4799/2021

Σε ότι αφορά τους συντελεστές παρακρατούμενων φόρων διαμορφώθηκαν ως εξής: 5% για τα διανεμόμενα κέρδη εταιρειών –φορολογία μερισμάτων, ενώ για τους τόκους παραμένει ως έχει, δηλαδή 15%.

Ολοκληρώνοντας την ενότητα αυτή παρουσιάζεται:

- στο γράφημα 3.1 μια διαχρονική απεικόνιση των φορολογικών συντελεστών των νομικών προσώπων από το 2000 έως το 2021. Όπως διαπιστώνεται από το γράφημα μέχρι τα μέσα της δεκαετίας του 2000, οι φορολογικοί συντελεστές, ήταν αρκετά υψηλοί. Από το 2007 και μέχρι το 2013 εμφάνισαν μια πτωτική τάση, η οποία στην πορεία αντιστράφηκε μέχρι και το 2019, όπου πάλι ο συντελεστής άρχισε να μειώνεται, προκειμένου να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση και να τονωθούν οι οικονομικές δραστηριότητες στη χώρα.



Πηγή: Επεξεργασία φοιτητή

Διάγραμμα 3.1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

- στον πίνακα 3.11 οι συντελεστές φορολογίας των νομικών προσώπων, στα 27 κράτη της ΕΕ για το έτος 2022. Από τον πίνακα διαπιστώνεται ότι από τα 27 κράτη της ΕΕ, η Ελλάδα και η Δανία έχουν τον ίδιο φορολογικό συντελεστή για τα νομικά πρόσωπα, 15 χώρες έχουν μικρότερο φορολογικό συντελεστή από την Ελλάδα και οι υπόλοιπες 10 χώρες έχουν μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές.

Πίνακας 3.11: Συντελεστές Φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στα 27 κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Κράτη	Συντελεστής Φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων
Ουγγαρία	9%
Βουλγαρία	10%
Ιρλανδία	12,5%
Κύπρος	12,5%
Λιθουανία	15%
Ρουμανία	16%
Κροατία	18%
Τσεχία	19%
Πολωνία	19%
Σλοβενία	19%
Φινλανδία	20%
Λετονία	20%
Εσθονία	20%
Σουηδία	20,6%
Σλοβακία	21%
Ελλάδα	22%
Δανία	22%
Ιταλία	24%
Λουξεμβουργο	24,94%
Βέλγιο	25%
Ισπανία	25%
Αυστρία	25%
Γαλλία	25%
Ολλανδία	25,8%
Γερμανία	29,83%
Πορτογαλία	31,5%
Μάλτα	35%

Πηγή: Taxheaven (2022).

3.2.16 Παράδειγμα Φορολογίας και διανομής κερδών νομικών προσώπων

Στην ενότητα αυτή παρατίθεται ένα παράδειγμα για τον υπολογισμό της φορολογίας και της διανομής κερδών μιας ΑΕ.

Σύμφωνα με το καταστατικό και τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις στις 31/12/2021, για την εταιρεία «Γ» ΑΕ, προκύπτουν τα εξής:

1 Υπάρχει πολυμετοχική σύνθεση με πάνω από 100 μετόχους	
2 Καθαρά Λογιστικά Κέρδη	900.000
3 Προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης	70.000
4 Διαφορά Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	45.000
5 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	2.500
6. Αμοιβές ΔΣ	150.000
7 Αφορολόγητο Αποθεματικό	250.000
8 Έκτακτο Αποθεματικό	97%

Πηγή: Πάτσης, 2021 και επεξεργασία φοιτητή

Η εταιρεία έχει αποφασίσει να μην διανείμει μέρισμα περισσότερο από το ελάχιστο που επιβάλλει η νομοθεσία.

α. Υπολογισμός φόρους εισοδήματος ΑΕ

Καθαρά Λογιστικά Κέρδη προ Φόρων	900.000
+ Διαφορά Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	45.000
- Αφορολόγητο Αποθεματικό	250.000
=Καθαρά Φορολογητέα Κέρδη προ Φόρων	695.000

Φόρος εισοδήματος (695.000 * 22%)	152.900
-----------------------------------	---------

Πηγή: Πάτσης, 2021 και επεξεργασία φοιτητή

β. Διανομή Κερδών

Καθαρά Λογιστικά Κέρδη	900.000
-Φόρος Εισοδήματος	152.900
= Καθαρά Κέρδη μετά από φόρους	747.100

Τακτικό αποθεματικό (747.100 * 5%)	37.355
------------------------------------	--------

Καθαρά Κέρδη μετά από φόρους	747.100
-Τακτικό αποθεματικό (747.100 * 5%)	37.355
=	<u>709.745</u>

Α Μέρισμα (709.745 * 35%)	248.411
----------------------------------	----------------

Καθαρά Λογιστικά Κέρδη προ Φόρων	900.000
Πλέον: Υπόλοιπο κερδών εις Νέο προηγούμενου έτους	2.500
Μείον: Φόρος Εισοδήματος	152.900
Μείον: Τακτικό αποθεματικό	37.355
Μείον: Α Μέρισμα	248.411
Μείον: Αμοιβές ΔΣ	100.000
Μείον: Αφορολόγητο Αποθεματικό	250.000
	<u>113.834</u>

Έκτακτο Αποθεματικό (113.834 * 97%)	110.419
--	----------------

Αποτελέσματα εις Νέον 31/12/2021 (180.834 – 105.569)	3.415
---	--------------

Πηγή: Πάτσης, 2021 και επεξεργασία φοιτητή

γ. Πίνακας Διάθεσης Κερδών 31/12/2021

Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	900.000
Πλέον: Υπόλοιπο Αποτελεσμάτων εις Νέον	2.500
<u>Σύνολο</u>	<u>902.500</u>
Μείον: Φόρος Εισοδήματος	152.900
<u>Κέρδη προς Διάθεση</u>	<u>749.600</u>

Η Διάθεση των Κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό Αποθεματικό	37.355
Α Μέρισμα	248.411
Αμοιβές ΔΣ	100.000
Αφορολόγητο Αποθεματικό	250.000
Έκτακτο Αποθεματικό	110.419
Αποτελέσματα εις Νέον	3.415

Πηγή: Πάτσης, 2021 και επεξεργασία φοιτητή

δ Καταβολή Φορών και Τελών

Φόρος εισοδήματος έτους	152.900
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος	1.000
Πλέον: Προκαταβολή επόμενου έτους (152.900 * 80%)	122.320
Μείον: Προκαταβολή προηγούμενου έτους	70.000
<hr/>	
Ποσό προς καταβολή	206.220

Πηγή: Πάτσης, 2021 και επεξεργασία φοιτητή

3.3 Νόμος 4308/2014 Ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Σε συνδυασμό με τη φορολογία εισοδήματος πρέπει να γίνει αναφορά σε συγκεκριμένα εδάφια εκείνα του Νόμου 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που τέθηκε σε εφαρμογή την 1.1.2015 και σχετίζονται με τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Τις διατάξεις του Νόμου 4308/2014 εφαρμόζουν:

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές εταιρείας και ΙΚΕ.

- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ΟΕ ή ΕΕ, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα από αυτά που αναφέρονται ανωτέρω ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- Η ΕΕ, η ΟΕ, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Νόμου 4270/2014.

Ανάμεσα στις σημαντικές καινοτομίες του νέου Νόμου αποτελεί είναι η εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία παρέχει στις οντότητες τη δυνατότητα να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση υπό προϋποθέσεις, δηλαδή ποσά που προκύπτουν όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον

ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (KPMG, 2014).

Φορολογική βάση είναι η απεικόνιση των εσόδων και εξόδων, υπό την οπτική της φορολογικής διοίκησης και συγκεκριμένα του Νόμου 4172/2013. Δηλαδή, η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται στο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, για φορολογικούς σκοπούς και μπορεί:

(α) Να είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (Ως τέτοιο παράδειγμα είναι οι αποσβέσεις που διενεργούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος που είναι μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες λογιστικές).

(β) Να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (Ως τέτοιο παράδειγμα είναι οι δαπάνες παροχών αποχώρησης προσωπικού που καταχωρούνται στις υποχρεώσεις και επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα των χρήσεων εντός των οποίων παρέχονται υπηρεσίες από τους εργαζόμενους. Φορολογικά, όμως οι ανωτέρω δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των χρήσεων εντός των οποίων καταβάλλονται).

(γ) Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του και συνεπώς δεν προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος (Πετράκης, 2015).

Από την άλλη πλευρά, Λογιστική βάση είναι η απεικόνιση των εσόδων και εξόδων από την σκοπιά της λογιστικής επιστήμης και συγκεκριμένα, υπό το πρίσμα του Νόμου 4308/2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων (ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και

της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 300 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X5 αλλά θα εκπέσει για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X6, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X5 είναι μικρότερο κατά 300 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X6 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς (ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X8 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον (ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Στη συνέχεια παρατίθεται ένα παράδειγμα Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης.

Η επιχείρηση Ο.Ε. εμφανίζει στο ισοζύγιο το έτος 2021 τα εξής δεδομένα:

A/A/	Λογαριασμός	Λογιστική Αξία
1	Πωλήσεις	10.000
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	3.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	500
4	Αποσβέσεις παγίων	1.300
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	500
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων(κέρδος)	700
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	200
8	Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	200
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	200
10	Τέλος επιτηδεύματος	800
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 και Επεξεργασία φοιτητή

Λαμβάνοντας υπόψη τις παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.400 ευρώ.

2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.
5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης.

Ο πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου είναι:

A/A/	Λογαριασμός	Λογιστική Βάση	Φορολογικ ή Βάση
1	Πωλήσεις	10.000	10.000
2	Έξοδα μισθοδοσίας(πλην προβλέψεων)	-3.000	-3.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	-500	0
4	Αποσβέσεις παγίων	-1.300	-1.400
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	-500	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων(κέρδος)	700	0
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200	0
8	Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-200	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-200	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-800	0
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-300	-300
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	200	200
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	3.300	5.500

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 και Επεξεργασία φοιτητή

Επιπλέον, ο πίνακας με τις διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής βάσης και ο υπολογισμός φορολογητέων κερδών Ο.Ε. είναι:

	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορά Βάσεων
Λογαριασμός			
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			3.900
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
2 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-500	0	500
3 Αποσβέσεις παγίων	-1.300	-1.400	-200
4 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημιά)	-500	0	500
5 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	700	0	-700
Σύνολο προσωρινών διαφορών	-1.600	-1.400	200
(III) Μόνιμες λογιστικές διαφορές			
6 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200	0	200
7 Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-200	0	200
8 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-200	0	200
9 Τέλος επιτηδεύματος	-800	0	800
Φορολογητέα κέρδη (I+II+III)			5.500
Φόρος εισοδήματος (5.500*22%)			1.210
Αποτέλεσμα περιόδου μετά φόρων (3.900-858)			4.290

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 και Επεξεργασία φοιτητή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ

Από τη αρθρογραφική ανασκόπηση που προηγήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο εταιρικός φόρος έχει άμεσες επιπτώσεις στις επενδυτικές αποφάσεις, στις κεφαλαιακές δομές, στα κέρδη των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση στην οικονομική ανάπτυξη.

Η φορολογία, γενικότερα, είναι πολύ σημαντική για τη λειτουργία της κάθε κοινωνίας και αποτελεί κύριο μέσο της δημόσιας πολιτικής σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης. Είναι η κύρια πηγή εσόδων για κάθε κυβέρνηση και έχει βαρύνουσα σημασία για την εξασφάλιση αποδοτικής και σταθερής οικονομίας σε μια δίκαιη κοινωνία χωρίς αποκλεισμούς.

Στην Ελλάδα, ειδικότερα την προηγούμενη δεκαετία, η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζεται από μία πολυπλοκότητα και πολυνομία, η οποία σε συνδυασμό με τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, που ίσχυαν μέχρι και πρότινος τουλάχιστον στη φορολογία νομικών προσώπων, δημιουργούσε σοβαρά ζητήματα.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, μόνο στο διάστημα 2001-2015, ψηφίστηκαν 36 αμιγώς φορολογικοί νόμοι, δηλαδή πάνω από δύο φορολογικά νομοσχέδια τον χρόνο. Τα προβλήματα που δημιουργεί αυτή η πολυνομία δεν είναι μόνο η ανασφάλεια δικαίου, δηλαδή, το γεγονός ότι πολίτες, επιχειρήσεις και αρμόδιοι φορείς δεν γνωρίζουν τι ισχύει, αλλά είναι και διοικητικά βάρη για τις επιχειρήσεις. Έτσι, το έμμεσο κόστος που καλείται να επωμιστεί η κάθε επιχείρηση προκειμένου να συμμορφωθεί με τις επιταγές της νομοθεσίας αυξάνεται καθώς ξοδεύει χρήματα για μπορέσει να ανταπεξέλθει στις επιταγές της νομοθεσίας. Τα χρήματα αυτά δεν τα καρπώνεται το κράτος, αλλά χάνονται στις γραφειοκρατικές διαδικασίες και τη σπατάλη ανθρώπινου δυναμικού και χρόνου. Συνεπώς, τα προβλήματα δεν τελειώνουν κάθε φορά που σχεδιάζεται ένα νέο ή τροποποιείται ένα υπάρχον φορολογικό σύστημα. Τα προβλήματα θα μειωθούν, εάν αυτό το φορολογικό σύστημα σε βάθος χρόνου, παραμείνει αμετάβλητο.

Ως εκ τούτου η φορολογική μεταρρύθμιση, τουλάχιστον στην περίπτωση της Ελλάδας, είναι κάτι το οποίο κρίνεται απαραίτητο και επιτακτικό. Η φορολογική μεταρρύθμιση πρέπει να αποβλέπει στη δημοσιονομική βελτίωση, με σκοπό την είσπραξη φόρων και την ποιότητα των δημόσιων υπηρεσιών. Πρέπει να στοχεύει, επίσης, στην απλούστευση των συναλλαγών των πολιτών με το κράτος, στη βελτίωση

της ποιότητας των κρατικών υπηρεσιών, στη λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών προς όφελος των πολιτών και στην αποτελεσματικότητα των δημοσίων έργων. Η μεταρρύθμιση επιτυγχάνεται με την απλοποίηση του δημοσιονομικού ελέγχου, την αλλαγή της προοδευτικότητας των φορολογικών συντελεστών, την επιβολή αποδεκτών φόρων, την άρση των αποτελεσματικών υφιστάμενων φόρων, τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και την απλοποίηση της είσπραξης των φόρων.

Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος και η αποτελεσματικότητα του κράτους συμβάλλουν στην αποτελεσματική διαχείριση των διαθέσιμων οικονομικών πόρων και επιφέρουν οικονομική ανάπτυξη. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν βασικό παράγοντα οικονομικής ευημερίας, κοινωνικής συνοχής και επιβίωσης ενός ανεξάρτητου δημοκρατικού κράτους.

Ολοκληρώνοντας την προσπάθεια αυτή, αξίζει να αναφερθεί ότι η παρούσα εργασία παρά το γεγονός ότι ασχολήθηκε με ένα καθαρά θεωρητικό θέμα το οποίο έχει μελετηθεί αρκετά, ωστόσο περιλαμβάνει όλες τις τελευταίες φορολογικές εξελίξεις στη φορολογία των νομικών προσώπων. Επομένως, θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για μία περαιτέρω συγκριτική μελέτη για τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων στις χώρες της Ευρώπης, αλλά και για μία ερευνητική προσέγγιση με τη χρήση ποσοτικής έρευνας σε εταιρείες, για μια πιο ολοκληρωμένη προσέγγιση του θέματος.

Βιβλιογραφία

- Anastasiou, A. and Kremastioti, V. (2021), “The impact of taxation on growth: the case of Greece”, *Theoretical and Applied Economics*, Vol. 28(2), pp. 285-293.
- Anastasiou, A., Papageorgiou, C., Kalamara, E., Komninos, D., Dermatis, Z. and Liargovas, P. (2018), “Corruption Perception Index (CPI) as an index of economic growth for European countries”, *Theoretical Economics Letters*, Vol. 8(3), pp. 524-537.
- Avi-Yonah, R.S. and Margoloth, Y. (2007), “Taxation in Developing Countries: Some Recent Support and Challenges to the Conventional View” *Virginia Tax Review*, Vol. 27(1), pp. 1-21.
- Balios, D., Eriotis, N., Tantos, S. and Vasiliou, D. (2020), “Effective Corporate Income Tax Rates: Southern and Northern Economics of the European Union”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 10(1), pp. 117-144.
- Besley, T. and Persson, T. (2013), *Taxation and Development*. Available at: <https://www.lse.ac.uk/economics/Assets/Documents/personal-pages/tim-besley/working-papers/taxation-and-development.pdf> [Accessed 15 October 2022]
- Bray, S. (2021). *Corporate Tax Rates around the World, 2021*, Fiscal Fact No 783. Available at: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://files.taxfoundation.org/20211207171421/Corporate-Tax-Rates-around-the-World-2021.pdf> [Accessed 15 October 2022]
- Chen, P.H., Chu, A., Chu, H. and Lai, C.-c. (2017), “Short-run and long-run effects of capital taxation on innovation and economic growth”, *Journal of Macroeconomics*, Vol.53(3), pp. 207-221.
- de Castro Fernandez, F., Perelle, M. and Priffis, R. (2018), *The Economic Effects of a Tax Shift from Direct to Indirect Taxation in France*, European Commission. Available at: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/dp077.pdf> [Accessed 15 October 2022]
- Devereux, P.M. and Fuest, C. (2009), “Corporate income tax coordination in the European Union”, *Transfer*, Vol. 16(1).

- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C. & Ramalho, R. (2008), “The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship”, *American Economic Journal: Macroeconomics*, Vol. 2(13756), pp. 1-33.
- Faccio, T. and Lacono, R. (2021), “Corporate Income Taxation and Inequality: Review and Discussion of Issues Raised in The triumph of injustice—How the rich dodge taxes and how to make them pay (2019)”, *Review of Income and Wealth*, Vol. 0(0).
- Gechert, S. and Heimberger, P. (2021), Do Corporate Tax Cuts Boost Economic Growth?, Working Paper 201. Available at: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://wiiw.ac.at/do-corporate-tax-cuts-boost-economic-growth-dlp-5821.pdf> [Accessed 18 October 2022]
- Gechert, S. and Heimberger, P. (2022), “Do corporate tax cuts boost economic growth?”, *European Economic Review*, Vol. 147 (2022), pp. 1-15.
- Hunady, J. and Orviska, M. (2015), “The Non-Linear Effect of Corporate Taxes on Economic Growth”, *Timisoara Journal of Economics and Business*, Vol. 8(1s), pp. 14-31.
- Karavitis, N.E. (2013), Flat Income Tax Rates: A Fresh Start?, IOBE. Available at: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://iobe.gr/docs/research/RES_04_05112013_REP_ENG.pdf [Accessed 15 October 2022]
- Καραγιάννης, Δ.Ι., Καραγιάννη, Δ.Α. & Καραγιάννης Ι.Δ. (2019), Φορολογικά, Φοροτεχνικά, Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, Φορολογικές δηλώσεις. Παραδείγματα και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
- Καραγιάννης, Δ.Ι., Καραγιάννη, Δ.Α. & Καραγιάννης Ι.Δ. (2017). Φορολογικά, Φοροτεχνικά, Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, Φορολογικές δηλώσεις. Παραδείγματα και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
- Kaymak, B. and Schott, I. (2018), “Corporate Tax Cuts and the Decline of the Labor Share”, Available at: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://economicdynamics.org/mee-trpapers/2018/paper_943.pdf [Accessed 15 October 2022]
- KPMG, (2014). Οι φορολογικές αλλαγές που επέφερε ο Νόμος 4308/2014. Διαθέσιμο στο: <https://www.euro2day.gr/news/economy/article/1286021/kpmg-oi-forologikes-allages-poy-epefere-o-nomos.html> [Πρόσβαση 25 Αυγούστου 2022]
- Komninos, D., Dermatis, Z., Anastasiou, A. and Liargovas, P. (2020), “The Effect of over-taxation and Corruption at Commercial Enterprises in Greece: Evidence from

- a Survey Experiment”, *Journal of Statistical and Econometric Methods*, Vol. 9(4), pp. 153-170.
- Leventi, C. and Picos, F. (2019), “The tax structure of an economy in crisis: Greece 2009-2017”, *Euromod Working Paper Series*. Available at: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/working-papers/em21-19.pdf> [Accessed 15 October 2022]
- Liargovas, P., Apostolopoulos, N., Dermatis, Z. and Komninos, D. (2021), “The Nature and Problems of Greek Tax System: Achievements and Challenges in Improving Greek Entrepreneurship”, Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 165-176.
- Μπάρμπας, Ν. (2022), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Misra, S. (2019), “The Labor Market Effects of Corporate Taxation: Evidence from Germany”. Available at: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://scholar.harvard.edu/files/smisra/files/spm_jmp_nov18.pdf [Accessed 15 October 2022]
- Νόμος 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. , κωδικοποιημένος με τον 4876/2021
- Νόμος 4549/2018 (ΦΕΚ Α’ 105/14.06.2018) Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων - Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022 και λοιπές διατάξεις.
- Νόμος 4646/2019 Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο. , κωδικοποιημένος με τον 4941/2022.
- Νόμος 4174/2020 Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 4799/2021 Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/878 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Μαΐου 2019 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ, όσον αφορά τις εξαιρούμενες οντότητες, τις χρηματοδοτικές εταιρείες συμμετοχών, τις μικτές χρηματοοικονομικές εταιρείες συμμετοχών, τις αποδοχές, τα μέτρα και τις εξουσίες εποπτείας και τα μέτρα διατήρησης κεφαλαίου

- (L 150), ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/879 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Μαΐου 2019 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2014/59/ΕΕ σχετικά με την ικανότητα απορρόφησης των ζημιών και ανακεφαλαιοποίησης των πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων επενδύσεων και της Οδηγίας 98/26/ΕΚ (L 150), μέσω της τροποποίησης του άρθρου 2 του ν. 4335/2015, και λοιπές επείγουσες διατάξεις.
- Öz Yalaman, G. (2019), “The Relationship Between Corporate Tax Rate and Economic Growth During the Global Financial Crisis: Evidence from a Panel VAR”, *European Journal of Government and Economics*, Vol. 8(2), pp. 189-202.
- Painentko, T. and Proskura, K. (2016), “Corporate income tax: Evolution, problems and possible solutions”. Available at: https://www.researchgate.net/publication/301536239_Corporate_income_tax_Evolution_problems_and_possible_solutions [Accessed 15 October 2022]
- Πάτσης, Π.Β. (2021), Πρακτικές εφαρμογές επί της φορολογίας εισοδήματος Ανώνυμων Εταιρειών (Σημειώσεις), Αθήνα.
- Πετράκης, Ε. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ν. 4308/2014, Πρότυπα Εφαρμογές Παραδείγματα. Διαθέσιμο στο: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://sete.gr/media/4310/simeioseis-elr-4308_2014-mp-81215.pdf [Πρόσβαση 25 Αυγούστου 2022]
- ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη
- ΠΟΛ.1159/17.7.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)
- ΠΟΛ.1159/17.7.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)
- ΠΟΛ.1217/24.9.2015 Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α'94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)
- Rahhal, A. I. (2014), “The Reasons of Tax Evasion in Palestine: View of Tax Managers in Income Tax Department”, *International Journal of Economy Management and Social Sciences*, Vol. 3(10), pp. 556-561.
- Savvaidou, K. and Athanasaki, V. (2019), “Greek Corporate Tax and European Tax Integration”, *Studi Tributari Europei*, Vol.8.
- Σταγάκης, Α. (2019), Οι δαπάνες των επιχειρήσεων 2019, ASTbooks.

- Sokolovska, O. (2017), Corporate tax incidence and its implications for the labor market, Saint-Petersburg State University. Available at: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://mpra.ub.uni-muenchen.de/83401/1/MPRA_paper_83401.pdf [Accessed 15 October 2022]
- Stoilova, D. and Patonov, N. (2013), “An empirical evidence for the impact of taxation on economy growth in the European Union”, *Tourism & Management Studies*, Vol. 3, pp. 1031-1039.
- Taxheaven, (2022), Οι συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων, μερισμάτων, δικαιωμάτων και τόκων στους «27» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το 2022, Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/58326/oi-syntelestes-forologias-nomikwn-proswpwn-merismatwn-dikaiwmatwn-kai-tokwn-stoys-27-ths-eyrwpaikhs-enwshs-gia-to-2022> [Πρόσβαση 22 Αυγούστου 2022]
- Τότσης, Χ. (2022), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Νόμος 4172/2013), Τότσης, Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης, Δ.Κ. (2020), Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Φλώρου, Χ. (2018), Δημοσιονομικό και Φορολογικό Δίκαιο, Μπόνιας, Αθήνα.
- Varotsis, N. and Katerelos, I. (2019), “The Regional Tax Policy: A review in Greece”, *Modern Economy*, Vol. 10(8), pp. 1963-1983.
- Vlachos, V.A. and Bitzenis, A. (2015), “Tax compliance of small enterprises in Greece”. Available at: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://ruomo.lib.uom.gr/bitstream/7000/560/1/Author%27s%20revised%20post-review%20version%20of%20submission%20%28postprint%29.pdf> [Accessed 15 October 2022]