



Τμήμα Οικονομικών
Επιστημών



**MSc law &
economics**

DEPARTMENT of ECONOMICS,
UNIVERSITY of MACEDONIA
and SCHOOL of LAW,
ARISTOTLE UNIVERSITY of THESSALONIKI



ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Νομική Σχολή

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ

Διπλωματική Εργασία

**ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΧΩΡΕΣ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ
ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ – COMMON CONSOLIDATED CORPORATE
TAX BASE (C.C.C.T.B.)**

Του

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΜΥΣΤΑΚΙΔΗ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
Ειδίκευσης Δίκαιο και Οικονομικά

Μάρτιος 2019

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Θα ήθελα να αφιερώσω την διπλωματική μου εργασία στον πατέρα μου Γρηγόρη, στην μητέρα μου Ελένη και στον αδερφό μου Ηλία. Η οικογένεια μου ήταν πάντα το στήριγμα μου σε όλη την πορεία της ζωής μου και ήταν δίπλα μου σε ότι χρειαζόμουν, στις εύκολες και στις δύσκολες στιγμές. Μαζί ξεκινήσαμε το Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα και μαζί το τελειώσαμε!

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα πρωτίστως να ευχαριστήσω θερμά την καθηγήτρια του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών και καθηγήτρια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών Δίκαιο και Οικονομικά, κα Αγγελική Νικολάου, η οποία δέχτηκε να αναλάβει την επίβλεψη της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας και να μου παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία και βοήθεια χρειαζόμουν για την υλοποίηση της οποιαδήποτε στιγμή.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών που παρακολούθησα, για όλες τις γνώσεις, πληροφορίες και βοήθεια που μετέδωσαν σε μένα και τους συμφοιτητές μου, καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας, καθώς βρίσκονταν πάντα δίπλα μας, συνοδοιπόροι, έτσι ώστε να φτάσουμε και να κατακτήσουμε τους στόχους μας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς την παρέα μου, τους φίλους μου, που από την αρχή του προγράμματος στάθηκαν δίπλα μου και με στήριζαν όλο τον καιρό που φοιτούσα και ήταν η υποστήριξη που χρειαζόμουν για να ξεπεράσω τις δυσκολίες και την πίεση που είχε το Πρόγραμμα και για να μπορέσω να φτάσω στο τέλος του, αποκτώντας όλα τα απαραίτητα εφόδια που με οδήγησαν και σε υποτροφία λόγω αριστείας στις εξετάσεις. Καθώς και όλους τους καινούργιους φίλους που έκανα μέσα στο Πρόγραμμα και έκαναν το ταξίδι αυτό ευχάριστο, δημιουργώντας ένα κλίμα φιλικό, με ένα κοινό στόχο την συνεργασία και όχι ανταγωνιστικό.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία αναλύεται το θέμα του συστήματος φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και η σύγκριση του με τα συστήματα άλλων Ευρωπαϊκών χωρών. Κοντά σ' αυτό, αναλύεται και το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού, που προκύπτει από την ύπαρξη των διαφορετικών συστημάτων των κρατών-μελών, καθώς και ο τρόπος που θα γίνει η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ΕΕ, για να καταπολεμηθούν τέτοιες πρακτικές.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά σε ορισμένες βασικές φορολογικές έννοιες, στις κατηγορίες των εταιρειών και πως αντιμετωπίζονται φορολογικά και στην εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα, με βάση τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη νομοθεσία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην επίδραση της φορολογίας των επιχειρήσεων στα φορολογικά έσοδα της χώρας και γίνονται συγκρίσεις με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α. με πίνακες και διαγράμματα.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται το οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον, το φορολογικό σύστημα όσον αφορά τη φορολόγηση των εταιρειών και η φορολογική σχέση με την Ελλάδα, των τεσσάρων χωρών που βρισκόταν, όπως και η Ελλάδα, κάτω από καθεστώς Μνημονίου, και συγκρίνονται οι φορολογικοί συντελεστές και τα φορολογικά τους έσοδα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού που εμφανίζεται στην ΕΕ, λόγω των διαφορών που υπάρχουν στους φορολογικούς συντελεστές των κρατών-μελών, ευνοϊκά και μη φορολογικά καθεστάτα, και η ανάγκη αντιμετώπισης του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και των πρακτικών φοροαποφυγής.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύονται οι πρώτες και οι πιο πρόσφατες προσπάθειες εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων σε ενωσιακό επίπεδο, καθώς και η συνεργασία των κρατών-μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση των εταιρειών.

Στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην επίδραση της δημοσιονομικής κρίσης στην φορολογία των επιχειρήσεων και στο επίπεδο των φορολογικών συντελεστών και τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο, παρουσιάζονται ορισμένα συμπεράσματα και προτάσεις για το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα και για το αν μπορεί να γίνει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος.

ABSTRACT

This diploma thesis analyzes the issue of the corporate income tax system in Greece, according to the current tax legislation and its comparison with the systems of other European countries. In addition, it analyzes the phenomenon of tax competition, resulting from the existence of the different systems of the members of the union and the harmonization of business taxation within the EU, in order to combat such practices.

In the first chapter there is a reference to some basic tax concepts, the different categories of companies and how they are taxed and the evolution of corporate income tax in Greece, based on recent legislative reforms.

In the second chapter there is a reference to the impact of business taxation on the country's tax revenues and comparisons are made with other EU countries and the OECD with tables and diagrams, referring to the tax revenues.

The third chapter presents the economic and business environment, the tax system for corporate taxation and the tax relationship with Greece, for the four countries that, like Greece, were under an ESM and an IMF program, and compares their tax rates and tax revenues.

The fourth chapter analyzes the phenomenon of tax competition in the EU, due to differences in tax rates between members of the union, favorable and non tax regimes and the need to overcome the harmful tax competition and the tax evasion practices.

In the fifth chapter the first and most recent attempts to harmonize corporate taxation at EU level are analyzed, as well as the cooperation of the members of the union in the field of direct taxation, and the sixth chapter presents the common consolidated corporate tax base.

The seventh chapter refers to the impact of the fiscal crisis on business taxation and the level of tax rates, and finally, in the eighth chapter, some conclusions and proposals on the tax system in Greece are presented and whether the European Community can become a single tax territory.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	x
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	xi
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	xii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	3
1.1. Βασικές φορολογικές έννοιες.....	3
1.2. Βασικές έννοιες για τις κατηγορίες των εταιρειών.....	7
1.2.1. Αστική Εταιρεία.....	8
1.2.2. Ομόρρυθμη Εταιρεία.....	8
1.2.3. Ετερόρρυθμη Εταιρεία.....	8
1.2.4. Αφανής (ή Συμμετοχική) Εταιρεία.....	8
1.2.5. Κοινοπραξία.....	9
1.2.6. Ανώνυμη Εταιρεία.....	9
1.2.7. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.....	9
1.2.8. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.....	9
1.3. Ιστορική αναδρομή στη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα.....	10
1.4. Πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.....	11
1.5. Φορολογική αντιμετώπιση εταιρειών.....	13
1.5.1. Αστική Εταιρεία.....	13
1.5.2. Ομόρρυθμη Εταιρεία.....	13
1.5.3. Ετερόρρυθμη Εταιρεία.....	14
1.5.4. Αφανής (ή Συμμετοχική) Εταιρεία.....	14
1.5.5. Κοινοπραξία.....	15
1.5.6. Ανώνυμη Εταιρεία.....	15
1.5.7. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.....	16
1.5.8. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία.....	16
1.6. Η φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το Ν. 4172/2013.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ.....	22

2.1. Φορολογικά έσοδα.....	22
2.2. Φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα.....	23
2.3. Συγκρίσεις με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΝΤΕ ΜΝΗΜΟΝΙΑΚΕΣ ΧΩΡΕΣ.....	32
3.1. Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Σταθερότητας (Ε.Μ.Σ.) – European Stability	
Mechanism (Ε.Σ.Μ.).....	33
3.1.1. Ιστορία.....	33
3.1.2. Τα Προγράμματα.....	34
3.1.3. Τα αποτελέσματα.....	35
3.2. Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) – International Monetary Fund	
(I.M.F.).....	37
3.2.1. Ιστορία.....	37
3.2.2. Χρηματοοικονομική στήριξη.....	38
3.2.3. Δάνεια του Δ.Ν.Τ.....	38
3.3. Ιρλανδία.....	40
3.3.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον.....	40
3.3.2. Φορολογικό σύστημα.....	41
3.3.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα.....	43
3.4. Ισπανία.....	44
3.4.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον.....	44
3.4.2. Φορολογικό σύστημα.....	45
3.4.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα.....	48
3.5. Κύπρος.....	49
3.5.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον.....	49
3.5.2. Φορολογικό σύστημα.....	50
3.5.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα.....	52
3.6. Πορτογαλία.....	53
3.6.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον.....	53
3.6.2. Φορολογικό σύστημα.....	54
3.6.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα.....	56
3.7. Συγκριτική ανάλυση.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ.....	60
4.1. Εμφάνιση του φαινομένου.....	60
4.2. Έννοια φορολογικού ανταγωνισμού.....	62

4.3. Μειονεκτήματα και Πλεονεκτήματα.....	63
4.4. Φορολογικός ανταγωνισμός στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	64
4.5. Φοροαποφυγή.....	65
4.6. Φορολογία και τύπος εγκατάστασης των επιχειρήσεων.....	65
4.7. Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού σε ενωσιακό επίπεδο.....	67
4.8. Νέοι κανόνες της ΕΕ για την εξάλειψη των βασικών κενών που χρησιμοποιούνται για την εταιρική φοροαποφυγή.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	74
5.1. Εναρμόνιση των άμεσων φόρων.....	77
5.2. Οι αρχές της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και της επικουρικότητας.....	78
5.3. Η συνεργασία των κρατών-μελών στον τομέα των άμεσων φόρων.....	79
5.4. Η διαδικασία εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων.....	80
5.5. Σύνοψη προσπαθειών εναρμόνισης.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (C.C.C.T.B.) – ΚΟΙΝΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (Κ.Ε.Φ.Β.Ε.).....	85
6.1. Η καθιέρωση της Κ.Ε.Φ.Β.Ε.....	86
6.2. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα βελτιώσει την ενιαία αγορά για τις επιχειρήσεις.....	87
6.3. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα συμβάλει στην πάταξη της φοροαποφυγής.....	87
6.4. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα στηρίξει την ανάπτυξη, την απασχόληση και τις επενδύσεις στην ΕΕ.....	88
6.5. Αντιμετώπιση υβριδικών αναντιστοιχιών με χώρες εκτός ΕΕ.....	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	93
8.1. Επιδόσεις του συστήματος φορολογίας εισοδήματος.....	93
8.2. Αδυναμία Φορολογικής Διοίκησης.....	94
8.3. Η άποψη των φορολογούμενων.....	94
8.4. Φορολογική μεταρρύθμιση.....	96
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	99
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	101

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος από 01.01.2016

Πίνακας 2: Φορολογικά Έσοδα ως % Α.Ε.Π. στις χώρες της Ευρωζώνης, 2017

Πίνακας 3: Έσοδα από Φ.Ε.Ν.Π. ως % Α.Ε.Π. στα 19 μέλη της Ευρωζώνης, 2015

Πίνακας 4: Συνεισφορές κρατών-μελών του Ε.Μ.Σ.

Πίνακας 5: Έσοδα από φόρους στα κέρδη των επιχειρήσεων ως % Α.Ε.Π. στις 5 μνημονιακές χώρες, 2015

Πίνακας 6: Φορολογικά Έσοδα ως % Α.Ε.Π. στις 5 μνημονιακές χώρες και στον Ο.Ο.Σ.Α., 2015-2017

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Συντελεστές Φ.Ε.Ν.Π. στο σύνολο των καθαρών κερδών, 2000-2018

Διάγραμμα 2: Διακύμανση των Φορολογικών Εσόδων Τακτικού Προϋπολογισμού στην Ελλάδα, 2007-2017

Διάγραμμα 3: Διάρθρωση Φορολογικών Εσόδων σε Άμεσους και Έμμεσους Φόρους, 2007-2017

Διάγραμμα 4: Σύνθεση των Φορολογικών Εσόδων, 2007-2017

Διάγραμμα 5: Σύνθεση των Φορολογικών Εσόδων από Άμεσους Φόρους, 2007-2017

Διάγραμμα 6: Σύνθεση των Φορολογικών Εσόδων από Φόρους Εισοδήματος ανά κατηγορία, 2007-2017

Διάγραμμα 7: Συμμετοχή του Φ.Ε.Ν.Π. στα Έσοδα από Φόρους Εισοδήματος, 2007-2017

Διάγραμμα 8: Φορολογικά Έσοδα ως % του Α.Ε.Π. στην Ελλάδα και στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., 2000-2016

Διάγραμμα 9: Έσοδα από Φ.Ε.Ν.Π. ως % Α.Ε.Π. στην Ελλάδα και στην Ευρωζώνη (19), 2000-2015

Διάγραμμα 10: Ireland, Corporate Tax Rate, 2009-2018

Διάγραμμα 11: Spain, Corporate Tax Rate, 2009-2018

Διάγραμμα 12: Cyprus, Corporate Tax Rate, 2009-2018

Διάγραμμα 13: Portugal, Corporate Tax Rate, 2009-2018

Διάγραμμα 14: Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές για τις 5 μνημονιακές χώρες, 2018

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
Δ.Ν.Τ.	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Δ.Ε.Κ.	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΖ	Ευρωζώνη
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Κ.	Ευρωπαϊκή Κοινότητα (ή Ευρωπαϊκές Κοινότητες)
Ε.Ο.Κ.	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Ε.Μ.Σ.	Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Σταθερότητας
Ε.Τ.Χ.Σ.	Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Ε.Φ.Β.Ε.	Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση των Εταιρειών
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος
Ν.	Νόμος
Ν.Δ.	Νομικό Διάταγμα
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου
Ξ.Α.Ε.	Ξένες Άμεσες Επενδύσεις
Ο.Ν.Ε.	Οικονομική και Νομισματική Ένωση
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών
Σ.Α.Δ.Φ.	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
Σ.Λ.Ε.Ε.	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
Φ.Ε.Ν.Π.	Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
Φ.Ε.Φ.Π.	Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

C.C.C.T.B.	Common Consolidated Corporate Tax Base
ECO/FIN	Council of Ministers of Economics and Finance (Συμβούλιο Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών)
E.S.M.	European Stability Mechanism
E.F.S.F.	European Financial Stability Facility
I.M.F.	International Monetary Fund

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Βασικός λόγος διεξαγωγής της συγκεκριμένης εργασίας είναι οι συνεχείς φορολογικές μεταρρυθμίσεις που παρατηρούνται τα τελευταία χρόνια τόσο στην Ελλάδα, όσο και στις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την οικονομική κρίση, ένα θέμα που έχει μεγάλη σημασία για την οικονομία γενικότερα.

Η φορολογία είναι μια από τις σημαντικότερες δραστηριότητες των δημόσιων φορέων για όλες τις χώρες, και ειδικά για τις πιο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους. Γι' αυτό, αποτελεί ένα πολύ σημαντικό θέμα, το οποίο μελετάται τόσο από την οικονομική, όσο και από άλλες επιστήμες, όπως π.χ. η νομική επιστήμη, η πολιτική επιστήμη, η διοικητική επιστήμη κ.ά.

Το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αποτελεί ένα θεσμό, ο οποίος επιδρά στην κατανάλωση και στην αποταμίευση, διευθύνει τους διαθέσιμους πόρους για επενδύσεις και καθορίζει το επιχειρηματικό περιβάλλον. Ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας του κάθε συστήματος έχει αντίκτυπο τόσο στην ίδια, όσο και στις υπόλοιπες χώρες. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών, η φορολογική βάση, οι άμεσοι και έμμεσοι φόροι και ο τρόπος οργάνωσης και λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης αποτελούν συνιστώσες αποφάσεων για κάθε χώρα, με βάση τα συμφέροντα της. Ο σχεδιασμός των φορολογικών συστημάτων είναι μια πολύπλοκη διαδικασία, στην οποία συντελούν οικονομικοί, νομικοί και πολιτικοί παράγοντες, ενώ οι επιδράσεις του εκάστοτε συστήματος στην κοινωνία και στην οικονομία είναι καθοριστικής σημασίας.

Σύμφωνα με το βιβλίο του Τάτσου Νίκου: «Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου, όπως αυτά ορίζονται για φορολογικούς σκοπούς στη νομοθεσία της κάθε χώρας.». (Τάτσος Νίκος, 2012) Η σημασία όμως του φόρου εισοδήματος διαφέρει σε κάθε χώρα, επειδή υπάρχουν διαφορές στους φορολογικούς συντελεστές, και επίσης διαφορές στην φορολογική βάση που έχει η κάθε χώρα. Επιπλέον, εμφανίζονται και διαφορές ανάμεσα στις χώρες σχετικά με το βαθμό που έχει αναπτυχθεί ο θεσμός της εταιρικής μορφής των επιχειρήσεων, καθώς και στον τρόπο που φορολογούν τα εισοδήματα τους.

Τα τελευταία χρόνια σημειώθηκαν αρκετές αλλαγές και μεταρρυθμίσεις στο σύστημα φορολογίας του εισοδήματος, λόγω της αυξημένης ανάγκης για αύξηση των εσόδων από τη φορολογία, έτσι ώστε να μπορέσει η χώρα να καλύψει τα δημοσιονομικά ελλείμματα που έχουν δημιουργηθεί. Οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων στην Ελλάδα είναι αρκετά υψηλοί σε σχέση με άλλες χώρες. Με αποτέλεσμα να χάνονται τα κίνητρα για εργασία, οι ευκαιρίες για επενδύσεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αυξάνεται η οικονομική αποτελεσματικότητα και μεγαλώνουν τα ποσοστά φοροδιαφυγής και η φοροαποφυγής.

Οι κυβερνήσεις των χωρών μπορούν να επιλέξουν την φορολογική πολιτική που ικανοποιεί πιο σωστά τους στόχους που έχουν θέσει, χρησιμοποιώντας τη φορολογία εισοδήματος για να επιτύχουν διάφορους στόχους πολιτικής, όπως είσπραξη εσόδων, αποτελεσματικότητα, αναδιανομή του εισοδήματος, σε συνδυασμό με την χρήση πολλών μεθόδων με τις οποίες θα επηρεάσουν το φορολογικό σύστημα (επίπεδο συντελεστών, αφορολόγητο όριο, προοδευτικότητα). Ωστόσο, οι θεωρητικές και οι εμπειρικές έρευνες δείχνουν ότι ο δρόμος που ακολουθούν τα φορολογικά συστήματα σε διεθνές επίπεδο, φαίνεται μέσα από τις επιπτώσεις της φορολογίας στα έσοδα και στην οικονομική δραστηριότητα.

Οι μεταρρυθμίσεις στα συστήματα των χωρών, αντανακλούν την άποψη ότι ο καλύτερος τρόπος για την είσπραξη εσόδων με όσο το δυνατόν λιγότερες επιπτώσεις, είναι η καθιέρωση ενός συστήματος με χαμηλούς συντελεστές σε μια ευρεία φορολογική βάση, που θα χαρακτηρίζεται από εμπιστοσύνη των φορολογούμενων στην ακεραιότητα του φορολογικού συστήματος, δικαιοσύνη, απλότητα και διαφάνεια. Η όλο και πιο έντονη αλληλεπίδραση μεταξύ των οικονομιών και κινητικότητα κεφαλαίων, λόγω της παγκοσμιοποίησης, συνιστούν, επίσης παράγοντες που προκαλούν μεταρρυθμίσεις και μείωση των φορολογικών συντελεστών, ιδίως στους φόρους στα κέρδη των επιχειρήσεων. Έτσι, έχει προκύψει ένας έντονος φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των χωρών που θέλουν να κάνουν πιο ελκυστικό το φορολογικό τους σύστημα σε σχέση με άλλες χώρες, υιοθετώντας ευνοϊκά καθεστώτα για επενδύσεις και προσέλκυση κερδών. Αυτό δημιουργεί την ανάγκη για περισσότερη διεθνή συνεργασία των κρατών στη φορολογική πολιτική και σε αυτή την κατεύθυνση αναλαμβάνονται πρωτοβουλίες τόσο από τον Ο.Ο.Σ.Α., όσο και από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1. Βασικές φορολογικές έννοιες

Φορολογία

«Σύμφωνα με τον Γάλλο οικονομολόγο Gaston Jeze, από την ελληνική επιστήμη έγινε αποδεκτός ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου: ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.» (Γκίνογλου Δ. / Βαλέτζας Ι., 2004) Ο φόρος δηλαδή θα έπρεπε να είναι ουδέτερος, να μεταβιβάζει τα απαραίτητα μέσα για την κάλυψη των δημόσιων δαπανών από τους ιδιώτες στο κράτος, χωρίς αυτό να επιδρά στην οικονομική ζωή.

Αναλυτικότερα, «φόρος είναι η αναγκαστική εισφορά που καταβάλλουν οι ιδιώτες, χωρίς κάποια αντιπαροχή, την οποία εισπράττει το κράτος για την αντιμετώπιση των δημοσίων δαπανών του. Βασικά γνωρίσματα του φόρου είναι τα εξής δύο: οι φόροι αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό τομέα στο κράτος και ο φόρος είναι μονομερές μέσο, δηλαδή χωρίς αντίστοιχη αντιπαροχή των δημοσίων φορέων προς τους ιδιωτικούς.» (Γκίνογλου Δ. / Βαλέτζας Ι., 2004)

Η φορολογία χρησιμοποιείται ως μέσο για να χρηματοδοτούν οι κυβερνήσεις τις δημόσιες δαπάνες, επιβάλλοντας φόρους στους πολίτες και στις επιχειρήσεις και για να επιτύχουν ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες, όπως η μείωση της ανεργίας ή η προώθηση της ανάπτυξης. Οι φόροι που επιβάλλονται ακολουθούν κάποιους βασικούς κανόνες που ρυθμίζουν το περιεχόμενο του φορολογικού δικαιώματος του κράτους και πως ασκείται αυτό. Οι κανόνες αυτοί αποτελούν την “φορολογική νομοθεσία”, η οποία αποτελεί μέρος του “φορολογικού δικαίου”, δηλαδή είναι νόμοι με φορολογικό περιεχόμενο, νομολογία δικαστηρίων, εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών, διεθνείς συμβάσεις κ.ά. Οι φόροι ενός φορολογικού συστήματος έχουν δύο βασικές λειτουργίες: οικονομικές, διότι αποτελούν ένα εργαλείο για την επίλυση του προβλήματος της οικονομικής ύφεσης και την αντιμετώπιση των προβλημάτων του οικονομικού συστήματος, και κοινωνικές, διότι αποτελούν ένα μέσο για την αντιμετώπιση του κοινωνικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου.

Φορολογικός συντελεστής

«Ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα φορολογικής βάσης αποτελεί τον φορολογικό συντελεστή. Διακρίνονται σε μέσους, δηλαδή το συνολικό ποσό του φόρου που καταβάλλεται από τον υπόχρεο στο φόρο (συνολικά φορολογικά έσοδα) προς το συνολικό ποσό της φορολογητέας ύλης (φορολογική βάση) και σε οριακούς, δηλαδή το επιπλέον ποσό φόρου που θα πρέπει να καταβάλλει ο υπόχρεος για την αύξηση της φορολογητέας ύλης κατά μία μονάδα. Στην αναλογική φορολογία ο οριακός συντελεστής συμπίπτει με τον μέσο, ενώ στην προοδευτική φορολογία είναι μεγαλύτερος ο οριακός από τον μέσο συντελεστή.» (Τάσος Νίκος, 2012)

Φορολογική βάση

«Η φορολογική βάση είναι το μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος. Ως φορολογική βάση χρησιμοποιείται κάποιο οικονομικό γνώρισμα των φορολογουμένων, όπως είναι το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη τους.» (Τάσος Νίκος, 2012) Για τη φορολογική βάση χρησιμοποιούνταν η περιουσία, γιατί φανέρωνε την οικονομική δύναμη των πολιτών, όμως με την ανάπτυξη της οικονομίας και τη συμμετοχή σε αυτή του δευτερογενούς και του τριτογενούς τομέα, η περιουσία δεν αντανακλούσε πλέον την ικανότητα των πολιτών να συμβάλουν στα φορολογικά βάρη και τη θέση της κατέλαβε το εισόδημα. Γι' αυτό σήμερα, ειδικά στις οικονομικά προηγμένες χώρες, ως φορολογική βάση χρησιμοποιείται πρώτα το εισόδημα, μετά η δαπάνη και συμπληρωματικά η περιουσία.

Διάκριση των φόρων

Στην Ελλάδα, όπως και στις περισσότερες χώρες, επικρατεί το σύστημα της πολλαπλής φορολόγησης, επιβάλλονται δηλαδή περισσότεροι του ενός φόροι, για να εξυπηρετηθούν καλύτερα οι σκοποί του. Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλονται διακρίνονται ως προς:

- τη φορολογική τους βάση, δηλαδή το μέγεθος πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος και ως προς το πρόσωπο του φορολογούμενου (πραγματικοί και προσωπικοί φόροι, άμεσοι και έμμεσοι φόροι)
- τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης
- τη μέθοδο υπολογισμού τους (φόροι επί της αξίας και ειδικευμένοι φόροι)
- το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή (αναλογικοί και προοδευτικοί φόροι)

Ειδικότερα, θα γίνει αναφορά στην πιο παλιά διάκριση των φόρων, σε άμεσους και έμμεσους, με βασικό κριτήριο διάκρισης τη δυνατότητα μετάθεσης του οικονομικού βάρους.

«Άμεσοι είναι οι φόροι στους οποίους ο κατά το νόμο υπόχρεος συμπίπτει με εκείνον που πράγματι υφίσταται το βάρος, προέρχονται από πηγές με σταθερό ή περιοδικό χαρακτήρα και για την βεβαίωση και την είσπραξη τους συντάσσονται ονομαστικοί κατάλογοι. Βασικός φόρος της κατηγορίας αυτής είναι ο φόρος εισοδήματος και γενικά φόροι που το αντικείμενο τους δηλώνει με τρόπο άμεσο την ύπαρξη της φοροδοτικής ικανότητας.

Έμμεσοι είναι εκείνοι στους οποίους ο υφιστάμενος εν τέλει το οικονομικό βάρος, είναι άλλος από τον κατά το νόμο υπόχρεο και εισπράττονται χωρίς ονομαστικούς καταλόγους επ' ευκαιρία μεμονωμένων πράξεων. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι φόροι κατανάλωσης και γενικά φόροι που επιβάλλονται και έμμεσα μόνο φανερώνεται η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.» (Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, 2014)

Φόρος εισοδήματος

Όπως είπε και ο Albert Einstein: «Το δυσκολότερο πράγμα να κατανοήσεις στον κόσμο είναι ο φόρος εισοδήματος.»

Ο φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο εισόδημα που αποκτά η φορολογούμενη μονάδα σε μια οικονομική χρήση, δηλαδή κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, ενός έτους, το οποίο συμπίπτει διεθνώς με το ημερολογιακό έτος. Η επιβολή του φόρου στο εισόδημα του φορολογούμενου δικαιολογείται επειδή προσδιορίζει την οικονομική του δύναμη, απεικονίζοντας και την αγοραστική του δύναμη.

Η φορολογία εισοδήματος είναι ένα ισχυρό μέσο άσκησης κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής (σταθεροποίηση και ανάπτυξη της οικονομίας της χώρας). Υλοποιεί την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, αφού κατανέμει το φορολογικό βάρος με βάση την οικονομική δύναμη και την προσωπική κατάσταση του κάθε φορολογούμενου. Ενώ παρουσιάζει αρκετά εννοιολογικά και διαχειριστικά προβλήματα, είναι μια σύγχρονη και δίκαιη μορφή φορολογίας και γι' αυτό, στις περισσότερες οικονομικά προηγμένες χώρες, είναι μια από τις σημαντικότερες πηγές των φορολογικών εσόδων.

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, στο φόρο που επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα, δηλαδή στα νοικοκυριά, Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.) (Personal Income Taxes) και στο φόρο που επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα, δηλαδή στις επιχειρήσεις, Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Φ.Ε.Ν.Π.) (Corporate Income Taxes).

Φορολογικό σύστημα

Η σύνθεση όλων των φόρων που επιβάλλονται σε ένα κράτος αποτελεί το φορολογικό του σύστημα. Διάφοροι παράμετροι επηρεάζουν τους φόρους που επιλέγονται και τον τρόπο και την ένταση που θα πλήττουν το αντικείμενο τους, ενώ η δόμηση τους πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε και ο ταμειευτικός σκοπός τους να εξυπηρετείται, αλλά και η επίδραση τους στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτών να είναι η ελάχιστη και να μην συγκρούονται οι επιδράσεις των φόρων μεταξύ τους.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι δεν είναι δυνατόν σε κάθε χώρα να είναι ίδια η σύνθεση του φορολογικού συστήματος, γι' αυτό παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ τους. Αυτό οφείλεται στις διαφορετικές συνθήκες που επικρατούν σε κάθε χώρα και ο φορολογικός νομοθέτης διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα σύμφωνα μ' αυτές και με τους βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους του.

1.2. Βασικές έννοιες για τις κατηγορίες των εταιρειών

Σύμφωνα με το άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) – Έννοια εταιρείας: *«Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν, με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.»*

Στο βιβλίο του Νεγκάκη Χρήστου αναφέρεται: «Η νομική μορφή, μέσω της οποίας μπορεί να πραγματοποιηθεί μια ένωση προσώπων, είναι η εταιρεία (οντότητα). [Οι όροι: εταιρεία, επιχείρηση, εταιρικός τύπος και οντότητα είναι εννοιολογικά-λογιστικά ταυτόσημοι.] Με βάση τον παραπάνω ορισμό, η εταιρεία είναι η σύμβαση (σύμβαση εταιρείας ή εταιρική σύμβαση) μεταξύ δύο τουλάχιστον προσώπων, φυσικών ή νομικών, με την οποία τα μέρη της υποχρεώνονται να επιδιώκουν αμοιβαίως με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό. Η εταιρική σύμβαση ονομάζεται Εταιρικό ή Καταστατικό. Ιδρύει την εταιρεία και την διέπει ως ένωση προσώπων.

Η λογιστική των εταιρικών επιχειρήσεων (οντοτήτων) εξετάζει εταιρικά γεγονότα που προκύπτουν τόσο από τις σχέσεις της εταιρείας με τα μέλη που την απαρτίζουν, όσο και από τις σχέσεις της εταιρείας με τρίτους ως απόρροια της σύστασης, λειτουργίας, ανάπτυξης καθώς και της λύσης – εκκαθάρισης της. Οι σχέσεις αυτές εξετάζονται κάτω από το πρίσμα της οικονομικής, νομικής, λογιστικής και φορολογικής άποψης. Η νομική καθορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας και του ΑΚ. Η φορολογική διαμορφώνεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και αντίστοιχη νομολογία.» (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, 2016)

Οι εταιρείες υπό ευρεία έννοια (ενώσεις προσώπων ιδιωτικού δικαίου) συστήνονται με βάση την ιδιωτική βούληση και επιδιώκουν κοινό σκοπό, όπως η Αστική Εταιρεία. Οι εταιρείες υπό στενή έννοια είναι εμπορικές εταιρείες, που επιδιώκουν εμπορικό σκοπό ή είναι εμπορικές εκ του νόμου – από τον τύπο τους.

Οι εμπορικές διακρίνονται σε προσωπικές εταιρείες, όπως η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.), η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), η Αφανής Εταιρεία και η Κοινοπραξία και σε κεφαλαιουχικές εταιρείες, όπως η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.), η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.).

1.2.1. Αστική Εταιρεία

Η έννοια της αστικής εταιρείας προσδιορίζεται από το άρθρο 741 του ΑΚ και ο κοινός σκοπός που πρέπει να επιτευχθεί είναι οικονομικός. Ωστόσο, οι αστικές εταιρείες συστήνονται κυρίως για σκοπούς κοινωνικούς, επιστημονικούς, πολιτισμικούς, φιλανθρωπικούς, μορφωτικούς, χωρίς την ανάπτυξη εμπορικής δραστηριότητας. Για το λόγο αυτό διακρίνονται σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές.

1.2.2. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Ρυθμίζεται από το ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ, Κεφάλαιο Α' Ν. 4072/2012, Άρθρα 249 έως 269. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο για τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

1.2.3. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

Ρυθμίζεται από το ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ, Κεφάλαιο Β' Ν. 4072/2012, Άρθρα 271 έως 283. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό ότι ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα, δηλαδή μέχρι του ποσού που έχει εισφέρει στο κεφάλαιο, ο ετερόρρυθμος εταίρος, ενώ ένας τουλάχιστον άλλος έχει απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη για τις εταιρικές υποχρεώσεις με την προσωπική του περιουσία, ο ομόρρυθμος εταίρος. Με τη σύσταση της η Ε.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα και περιουσιακή αυτοτέλεια, ενώ μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος και σε άλλες εταιρείες.

1.2.4. Αφανής (ή Συμμετοχική) Εταιρεία

Ρυθμίζεται από το ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ, Κεφάλαιο Γ' Ν. 4072/2012, Άρθρα 285 έως 292. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της ότι υφίσταται μόνο μεταξύ των εταίρων που συμμετέχουν, δεν έχει νομική προσωπικότητα, περιουσία και εταιρική επωνυμία, ενώ συνίσταται για την επίτευξη ορισμένου εμπορικού σκοπού. Ο εταιρικός δεσμός των μελών της έναντι των τρίτων είναι αφανής, ενώ ο εταίρος που συναλλάσσεται με τους τρίτους, εμφανής εταίρος, συναλλάσσεται για το κοινό συμφέρον, στο δικό του όμως όνομα και όχι στο όνομα της εταιρείας, ως εκπρόσωπός της.

1.2.5. Κοινοπραξία

Ρυθμίζεται από το ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ, Κεφάλαιο Γ' Ν. 4072/2012, Άρθρο 293. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της ότι δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ενώνονται και πράττουν με κοινά μέσα για να πετύχουν ένα σκοπό που δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί μεμονωμένα. Τα μέρη της έχουν οικονομική, επιχειρηματική και νομική αυτοτέλεια, αλλά συντονίζονται, για να επιτευχθεί ο εταιρικός σκοπός.

1.2.6. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Ρυθμίζεται από τον Κ.Ν. 2190/1920. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της ότι πρόκειται για μια κεφαλαιουχική (μετοχική) εταιρεία, όπου το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε μετοχές και οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι το ποσοστό που έχουν συνεισφέρει για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Συστήνεται από δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, με εισφορά χρηματικού ποσού, ή εισφορά σε είδος. Είναι Ν.Π.Ι.Δ., έχει νομική υπόσταση και καθορίζεται ως εμπορική εταιρεία, ακόμη και όταν δεν προβλέπεται στον εταιρικό της σκοπό.

1.2.7. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Ρυθμίζεται από τον Ν. 3190/1955. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της ότι είναι μια ενδιάμεση μορφή, μεταξύ προσωπικής και κεφαλαιουχικής εταιρείας και τα μέλη της ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της, μέχρι το ποσό που έχουν εισφέρει στο κεφάλαιο. Είναι εμπορική εταιρεία, ακόμα και αν δεν έχει εμπορικό σκοπό. Οι εμπορικές υποχρεώσεις βαρύνουν μόνο την εταιρεία και σε ορισμένες περιπτώσεις βαρύνουν και ατομικά τους εταίρους.

1.2.8. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

Ρυθμίζεται από το ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ, Κεφάλαιο Α' Ν. 4072/2012, Άρθρα 43 έως 120. Έχει ως κύριο χαρακτηριστικό της ότι είναι ένας σύγχρονος και ευέλικτος τύπος κεφαλαιουχικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα. Συστήνεται από ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και είναι εμπορική, ακόμη και αν δεν έχει εμπορικό σκοπό. Το εταιρικό κεφάλαιο καθορίζεται χωρίς περιορισμό από τους εταίρους, που σημαίνει ότι μπορεί να είναι και μηδενικό και το είδος των εισφορών μπορεί να είναι κεφαλαιακές, εξωκεφαλαιακές και εγγυητικές. Μόνο η εταιρεία ευθύνεται με την περιουσία της για τις υποχρεώσεις της.

1.3. Ιστορική αναδρομή στη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα

Όσον αφορά το ισχύον δίκαιο στην Ελλάδα:

- Μέχρι το 1958 ίσχυε το μικτό σύστημα, με την υποβολή του εισοδήματος στους αναλυτικούς φόρους, ενώ υπήρχε συγκεκριμένο ύψος εισοδήματος πάνω από το οποίο επιβαλλόταν συμπληρωματικός φόρος στο συνολικό εισόδημα.

- Με το ν.δ. 3843/58 εισάχθηκε στη χώρα η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων με το σύστημα του ενιαίου φόρου εισοδήματος, με την υποβολή στο φόρο του συνόλου του εισοδήματος που αποκτάται, με τα φορολογητέα εισοδήματα να διακρίνονται στα διανεμόμενα στους μετόχους και στα παραμένοντα στην εταιρεία. Ύστερα, το νομοθετικό αυτό καθεστώς μεταβλήθηκε αρκετές φορές και πιο σημαντική ήταν η ένταξη των Ε.Π.Ε. στη φορολογία αυτή με το Ν. 2065/92.

- Με το Ν. 2238/94 εντάχθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έτσι, οι διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων εντάχθηκαν στο Δεύτερο Τμήμα του ενιαίου κώδικα (Άρθρα 98 επ.). Με το νόμο αυτό ο φόρος επιβαλλόταν στο σύνολο των εταιρικών κερδών, με απαλλαγή των μερισμάτων από το φόρο. Μεταβολές επέφεραν στις σχετικές ρυθμίσεις τους ο Ν. 3091/2002, ο Ν. 3296/2004 αλλά και ο Ν. 3842/2010.

- Σημαντικές τροποποιήσεις επέφερε ο Ν. 3842/2010 στα πλαίσια του μνημονίου και της δανειακής σύμβασης που υπέγραψε η Ελλάδα με την Ευρωπαϊκή Ένωση, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, με τον φόρο να επιβάλλεται τόσο στο επίπεδο της εταιρείας, όσο και στο επίπεδο των εταίρων.

- Τέλος, σημαντικές μεταβολές έφερε και ο Ν. 4172/2013, με τον οποίο εντάχθηκαν στις σχετικές ρυθμίσεις οι προσωπικές εταιρείες, αλλά και οι νομικές οντότητες, όπως ισχύει σήμερα μετά από τις τροποποιήσεις που επέφεραν μεταγενέστεροι νόμοι με τελευταίο το Ν. 4254/2014 και πιο πρόσφατες κωδικοποιήσεις το Ν. 4387/2016 και το Ν. 4587/2018.

1.4. Πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Η μελέτη του I.O.B.E. σχετικά με τις μεταρρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος αναφέρεται στις αλλαγές που σημειώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μετά το 2010, που έγιναν για να αυξηθούν τα έσοδα, να απλοποιηθούν οι φορολογικές διαδικασίες και να διευκολυνθεί η φορολογική διοίκηση για να αντιμετωπίσει τη φοροδιαφυγή. Μία από τις βασικές αλλαγές αφορούσε στον συχνό επαναπροσδιορισμό των φορολογικών συντελεστών (Διάγραμμα 1), που συνδυάστηκε με την εισαγωγή ενός ενιαίου συντελεστή και την κατάργηση των συντελεστών παρακράτησης για τα μερίσματα και τις αμοιβές Διοικητικών Συμβουλίων.

Οι αλλαγές που έγιναν στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) έγιναν βασισμένες σε ορισμούς από το διεθνές φορολογικό δίκαιο (π.χ. φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) και σε ορισμούς των επιμέρους εισοδημάτων (π.χ. τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα), όπως αναφέρονται και στο Πρότυπο Σύμβασης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Ο.Ο.Σ.Α.) κατά τη σύναψη των συμβάσεων για αποφυγή της διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο:

- 2010: Μειώθηκε ο συντελεστής φορολόγησης εταιρικών κερδών από 25% σε 24% για τα μη διανεμόμενα κέρδη, παύση αυτοτελούς φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών και παρακράτηση με συντελεστή 21% (Ν. 3842/2010).
- 2011: Μειώθηκε ο φορολογικός συντελεστής από 24% σε 20% από το φορολογικό έτος 2012 (χρήση 2011) (Ν. 3943/2011). Αυξήθηκε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τα μερίσματα στο 25% (Ν. 3943/2011).
- 2013: Ένταξη στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων των προσωπικών εταιριών των αστικών εταιριών, των κοινοπραξιών και ευρύτερα των νομικών οντοτήτων (Ν. 4172/2013). Εισαγωγή ενιαίου συντελεστή για όλα τα εισοδήματα των νομικών προσώπων – εξαίρεση ατομικές επιχειρήσεις (και ελεύθεροι επαγγελματίες), για τους οποίους προβλέφθηκαν δύο συντελεστές. Φορολόγηση κερδών βάσει του τύπου βιβλίων που τηρούν οι επιχειρήσεις (απλογραφικά – διπλογραφικά), όχι σύμφωνα με τη νομική μορφή τους, από το φορολογικό έτος 2014 (Ν.4172/2013 – αναθεώρηση Κ.Φ.Ε.). Αύξηση φορολογικών συντελεστών από 20% σε 26% από το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2013) (Ν. 4110/2013) και αύξηση τέλους επιτηδεύματος. Μείωση του συντελεστή παρακράτησης φόρου στα μερίσματα στο 10% (Ν. 4110/2013).

- 2014: Κατηγοριοποιήθηκαν οι νομικές οντότητες ως προς το μέγεθος τους, βάσει ενεργητικού, κύκλου εργασιών και απασχόλησης τους και ως προς το λογιστικό σύστημα που τηρούν (Ν. 4308/2014 – Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).
- 2015: Αυξήθηκε ο φορολογικός συντελεστής για νομικά πρόσωπα – νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία, από 26% σε 29% (Ν. 4334/2015). Προκαταβολή φόρου από 80% σε 100% για κεφαλαιουχικές εταιρείες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών κ.λπ., για τα κέρδη στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά (Ν. 4334/2015).
- 2016: Αυξήθηκε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τα μερίσματα στο 15%. Οι συντελεστές που αφορούν το εισόδημα των φυσικών προσώπων εφαρμόζονται στο καθαρό φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων και οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά λογιστικά βιβλία (Ν. 4387/2016).



Στοιχεία από: Trading Economics, Νικολάου Αγγελική, 2017

Διάγραμμα 1: Συντελεστές Φ.Ε.Ν.Π. στο σύνολο των καθαρών κερδών, 2000-2018

1.5. Φορολογική αντιμετώπιση εταιρειών

1.5.1. Αστική Εταιρεία

«Η αστική εταιρεία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από κάθε είδους επιχείρηση υποχρεούται να καταχωρεί τις πράξεις στο προβλεπόμενο λογιστικό σύστημα.» (Ν. 4308/2014, Άρθρο 3). Είτε είναι κερδοσκοπική είτε μη κερδοσκοπική, υπόκειται σε φόρο με συντελεστή 26% για εισοδήματα μέχρι 50.000€ και 33% για το υπερβάλλον όταν τηρεί απλογραφικά βιβλία (αρχεία) και με 29% όταν τηρεί διπλογραφικά. Από το φορολογικό έτος 2016 και μετά προβλέπεται προκαταβολή φόρου 55%.

«Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που υπόκειται σε φόρο, θεωρείται αποκλειστικά αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, όπως για παράδειγμα τα ενοίκια, οι τόκοι καταθέσεων κ.ά.» (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, 2016) Οι συνδρομές και οι εγγραφές των μελών της αστικής εταιρείας, οι χορηγίες ή δωρεές είναι κεφαλαιακές εισροές, οπότε θεωρούνται ακαθάριστο εισόδημα που πρέπει να φορολογηθεί. Η αστική εταιρεία οφείλει να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο.

1.5.2. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Τα κέρδη των ομόρρυθμων εταιρειών φορολογούνται ως εξής:

- όταν τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται στην πηγή με συντελεστή 26% για κέρδη μέχρι 50.000€ και με συντελεστή 33% για κέρδη άνω των 50.000€. Η φορολογική υποχρέωση των προσώπων που συμμετέχουν εξαντλείται ύστερα από την επιβολή του φόρου.

- όταν τηρούν διπλογραφικά βιβλία, τα συνολικά κέρδη φορολογούνται με συντελεστή 29% ανεξαρτήτως ποσού. Για τους εταίρους της ομόρρυθμης (με διπλογραφικά βιβλία), όταν παίρνουν μέρος από τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15%. Αν δεν προβλέπεται κάτι άλλο στο καταστατικό, όλα τα κέρδη είναι διανεμόμενα και άρα σε όλα επιβάλλεται ο φόρος παρακράτησης 15%.

Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προβλέπεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 55% για τα κέρδη της επόμενης περιόδου από το φορολογικό έτος 2016.

1.5.3. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

Τα καθαρά κέρδη των ετερόρρυθμων εταιρειών αντιμετωπίζονται διαφορετικά όταν τηρούν απλογραφικά και όταν τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Συγκεκριμένα:

- όταν τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 26% για κέρδη μέχρι 50.000€ και με 33% για κέρδη πάνω από 50.000€. Η φορολογική υποχρέωση για τον εταίρο εξαντλείται μετά την απόδοση του φόρου εισοδήματος από την ετερόρρυθμη εταιρεία.

- όταν τηρούν διπλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 29% τα καθαρά κέρδη. Παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15% κατά τη διανομή των κερδών και για τον ομόρρυθμο και για τον ετερόρρυθμο εταίρο. Η παρακράτηση από τα μερίσματα γίνεται ένα μήνα μετά τη διανομή τους και η φορολογική υποχρέωση των εταίρων εξαντλείται μετά την παρακράτηση. Η απόδοση του φόρου γίνεται από την ετερόρρυθμη εταιρεία με την υποβολή της δήλωσης. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προβλέπεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 55% για τα κέρδη της επόμενης περιόδου από το φορολογικό έτος 2016.

1.5.4. Αφανής (ή Συμμετοχική) Εταιρεία

Τα εισοδήματα και κέρδη της αφανούς εταιρείας, που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, φορολογούνται στο όνομα του εμφανούς εταίρου για τα συνολικά κέρδη της και φορολογούνται μαζί και με το υπόλοιπο εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα του εταίρου. Το μέρος που λαμβάνει ο εταίρος δεν υπόκειται σε φόρο. Το εισόδημα και τα κέρδη της αφανούς εταιρείας όταν τηρεί απλογραφικά βιβλία και υπάρχει συμφωνητικό στην εφορία, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις για τα εισοδήματα των προσωπικών εταιρειών.

1.5.5. Κοινοπραξία

Αντιμετωπίζεται ως αφανής εταιρεία, δηλαδή υποβάλλει δήλωση αποτελεσμάτων, την οποία υποβάλλει κανονικά μετά το κλείσιμο της χρήσης και περιλαμβάνει τα οικονομικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) που προέκυψαν, κατανεμημένα στα μέρη που συμμετέχουν κατ' αναλογία σύμφωνα με το κοινοπρακτικό της. Τα μέρη που συμμετέχουν ευθύνονται αλληλέγγυα και εις ολόκληρο για όλα τα χρέη και τις οφειλές της κοινοπραξίας. Τα καθαρά κέρδη των μελών που αποκτήθηκαν στη διάρκεια της οικονομικής χρήσης φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Οι κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών προκαταβάλουν φόρο εισοδήματος με συντελεστή 55% και οι λοιπές κοινοπραξίες με συντελεστή 100% από το φορολογικό έτος 2016 και μετά. Επίσης, υπάρχει φόρος με συντελεστή 15% για τα κέρδη που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ποσοστών συμμετοχής σε κοινοπραξία.

1.5.6. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Οι ανώνυμες εταιρείες φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτούν είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή. Το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει με την αφαίρεση από τα κέρδη της χρήσης, αυτών που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή είναι αφορολόγητα. (Οι μειώσεις από τα κέρδη δεν εφαρμόζονται στις: τράπεζες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και στα αμοιβαία κεφάλαια.)

Φορολογούνται με συντελεστή 29% για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 01/01/15 και μετά. Η καταβολή του φόρου γίνεται είτε εφάπαξ είτε σε επτά μηνιαίες δόσεις, αρχίζοντας έξι μήνες μετά το τέλος της οικονομικής χρήσης. Επιπλέον, από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει, αφαιρούνται οι παρακρατήσεις που έγιναν μέσα στη χρήση. Οι ανώνυμες εταιρείες προκαταβάλουν φόρο εισοδήματος με συντελεστή 100% για την επόμενη χρήση.

1.5.7. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

«Τα κέρδη που προέκυψαν από την άσκηση της δραστηριότητας της Ε.Π.Ε., φορολογούνται με ενιαίο συντελεστή 29%, μετά την αφαίρεση των κερδών:

- που απαλλάσσονται ή φορολογούνται αυτοτελώς, εφόσον τα κέρδη αυτά δε διανεμηθούν στους εταίρους
- από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., συνεταιρισμών, αμοιβαίων κεφαλαίων, από μερίδια Ε.Π.Ε., της συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικού Δικαίου, Αστικές Εταιρείες, Συμμετοχικές, Αφανείς και Κοινοπραξίες.» *(Νεγκάκης Ι. Χρήστος, 2016)*

Για τα διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15%, ο οποίος παρακρατείται κατά την απόδοση των κερδών στον εταίρο και η απόδοση του γίνεται εντός μηνός. Το εισόδημα αυτό δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα στην φορολογική δήλωση του εταίρου, καθώς όταν αποδίδεται ο φόρος από την εταιρεία εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση. Επίσης προβλέπεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος με συντελεστή 100% για την επόμενη χρήση.

1.5.8. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

Ο συντελεστής για την φορολόγηση των εισοδημάτων της Ι.Κ.Ε. ανέρχεται στο 29% και προβλέπεται προκαταβολή φόρου, ανάλογα με το χρόνο σύστασης της, για τις παλιές με συντελεστή 100% και για τις νεοϊδρυθείσες εταιρείες, για τα τρία πρώτα χρόνια, με μειωμένο συντελεστή που ανέρχεται σε 50%.

1.6. Η φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το Ν. 4172/2013

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αποτελείται από 72 άρθρα, πιο λίγα σε σχέση με τον προηγούμενο και εντάσσει τις σχετικές ρυθμίσεις σε έξι μέρη:

- Στο πρώτο μέρος ο Ν. 4172/2013, πέρα από το πεδίο εφαρμογής του νόμου, αναφέρεται και σε κρίσιμες έννοιες, όπως του φορολογούμενου, του προσώπου, του νομικού προσώπου, της νομικής οντότητας, του υπόχρεου σε παρακράτηση, του συγγενικού προσώπου, των συνδεδεμένων προσώπων, της φορολογικής κατοικίας, της μόνιμης κατοικίας, του φορολογικού έτους και ορίζει ποιες είναι οι πηγές του εισοδήματος (Άρθρα 1 έως 9).
- Στο δεύτερο μέρος περιέχονται οι διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων (Άρθρα 10 έως 43).
- Στο τρίτο μέρος περιέχονται οι διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων (Άρθρα 44 έως 58).
- Στο τέταρτο μέρος αναφέρεται στη διαδικασία παρακράτησης του φόρου (Άρθρα 59 έως 64).
- Στο πέμπτο μέρος περιέχονται οι διατάξεις για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής (Άρθρα 65 έως 66).
- Στο έκτο μέρος περιέχονται οι διατάξεις για τις φορολογικές δηλώσεις και την προκαταβολή του φόρου (Άρθρα 67 έως 72).

Ως Πεδίο Εφαρμογής στο άρθ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζει τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Και εδώ παρατηρούνται και οι πρώτες μεταβολές σε σχέση με τον προϊσχύοντα. Πιο συγκεκριμένα, τα υποκείμενα της φορολογίας εντάσσονται ανάλογα με το αν αποτελούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων εντάσσονται και οι προσωπικές εταιρείες και οι νομικές οντότητες. Εξάλλου, δεν θα εφαρμόζεται πλέον το σύστημα του ενιαίου φόρου, αλλά του αναλυτικού φόρου, δηλαδή κάθε κατηγορία εισοδήματος θα φορολογείται χωριστά.

Όπως προαναφέρθηκε, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων εντάσσονται πλέον και οι προσωπικές ημεδαπές εταιρείες (με νομική προσωπικότητα), όπως η Ομόρρυθμη Εταιρεία και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία. Οι διαφοροποιήσεις αυτές ήταν δυνατό να δημιουργήσουν ζητήματα όσον αφορά το κοινοτικό-ενωσιακό δίκαιο, καθώς

φορολογικά αντιμετωπίζονται διαφορετικά ανταγωνιστικές κοινοτικές επιχειρήσεις, όπως π.χ. μια ημεδαπή Ο.Ε. ή Ε.Ε., που υπάγονταν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, σε σχέση με την ανταγωνιστική αλλοδαπή Ο.Ε. ή Ε.Ε., που υπάγονταν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αλλά και γενικά, σε εθνικό επίπεδο, η διαφορετική φορολόγηση των εταιρειών με βάση τη νομική μορφή τους δημιουργούσε σοβαρά ζητήματα ανταγωνισμού. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι δεν προβλέπεται ειδικός τρόπος φορολόγησης για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες.

Στο φόρο αυτό υπόκεινται τόσο νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά) κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες, αφανείς κ.λπ.), όσο και νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα. Ως προς τη διάκριση αυτή, νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι αυτά που έχουν εμπορική ιδιότητα και αποσκοπούν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ενώ νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι εκείνα που δεν έχουν ως σκοπό τους την απόκτηση κέρδους. Ο σκοπός αυτός πρέπει να ορίζεται στο καταστατικό, αλλά και να επιβεβαιώνεται πρακτικά, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αντικείμενο του φόρου (άρθρο 44)

Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (Φ.Ε.Ν.Π.) και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) και οι νομικές οντότητες. Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, αφού αφαιρεθούν οι επιχειρηματικές δαπάνες, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις. Προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος σύμφωνα με τα αποτελέσματα χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθ. 3 του Κ.Φ.Ε. τα νομικά πρόσωπα και οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία-έδρα τους στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, το παγκόσμιο δηλαδή εισόδημα, για το συγκεκριμένο έτος (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση). Αντίθετα, τα νομικά πρόσωπα που έχουν την φορολογική κατοικία-έδρα τους στην αλλοδαπή φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση).

Υποκείμενα του φόρου (άρθρο 45)

Σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή
- οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή
- τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου
- συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών
- κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα
- κοινοπραξίες
- οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.» (Ν. 4172/2013)

Φορολογικός συντελεστής (άρθρο 58)

Με την αναθεώρηση του Κ.Φ.Ε. το 2013, ο φορολογικός συντελεστής εξαρτάται από το αν τα νομικά πρόσωπα τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Με βάση την πιο πρόσφατη αλλαγή των φορολογικών συντελεστών για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία (Ν. 4387/2016), από το φορολογικό έτος 2016, οι συντελεστές είναι αυτοί που αφορούν τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (από 01.01.2016 29%).

Επιτρέπεται να τηρούν απλογραφικά λογιστικά βιβλία οι πολύ μικρές νομικές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (όπως ετερόρρυθμες και ομόρρυθμες εταιρίες και ατομικές επιχειρήσεις) και έχουν κύκλο εργασιών μέχρι €1,5 εκατ. Όπως επίσης και κοινοπραξίες, μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. και γενικά, οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα του ιδιωτικού τομέα.

Οι επιχειρήσεις που πρέπει να τηρούν διπλογραφικά λογιστικά βιβλία είναι αυτές με κύκλο εργασιών πάνω από €1,5 εκατ. Επίσης, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον έχουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κύκλο εργασιών πάνω από €1,5 εκατ., οι κερδοσκοπικές ή μη

οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού, οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Ο Ν. 4172/2013 σχετικά με το συντελεστή φορολογίας αναφέρει: «Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων του άρθρου 45, πλην των κεφαλαιουχικών εταιρειών, που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 29% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018, μετά από την αφαίρεση των εκπιπόμενων δαπανών, των αποσβέσεων και των μεταφερόμενων ζημιών από προηγούμενα έτη.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και οντότητες εκτός των κεφαλαιουχικών εταιρειών, με τη φορολογία του 29% του εισοδήματος εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση ως νομικών προσώπων, συνεπώς δεν γίνεται παρακράτηση φόρου μερισμάτων. Αντίθετα, παρακράτηση γίνεται στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, οδηγώντας ουσιαστικά σε διπλή φορολόγηση των κερδών, σε εταιρικό και προσωπικό επίπεδο.

Ο συντελεστής μειώνεται σταδιακά σε 28% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, σε 27% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020, σε 26% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και σε 25% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επομένων.

Όλα τα νομικά πρόσωπα και οντότητες έχουν υποχρέωση προκαταβολής φόρου σε ποσοστό 100% επί του φόρου που προκύπτει για την προηγούμενη οικονομική χρήση, με εξαίρεση τις νέες επιχειρήσεις, για τις οποίες η υποχρέωση μειώνεται σε 50% για τα πρώτα τρία έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών της.» (Ν. 4172/2013)

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος από 01.01.2016

Φορολογικό έτος που ξεκινά από 01.01.2016	Φορολογικός Συντελεστής
<p>Επιχειρηματική δραστηριότητα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία</p> <ul style="list-style-type: none"> -Προσωπικές Εταιρείες Ο.Ε., Ε.Ε. -Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών -Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς -Κοινοπραξίες (Προσωπικών Εταιρειών και λοιπές) -Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα 	<p>29%</p>
<p>Επιχειρηματική δραστηριότητα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία</p> <p>A.E., E.Π.E., I.K.E.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Προσωπικές Εταιρείες Ο.Ε., Ε.Ε. -Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών -Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς -Κοινοπραξίες (Προσωπικών Εταιρειών και λοιπές) -Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα 	<p style="text-align: center; vertical-align: middle;">29%</p> <hr/> <p style="text-align: center;"><u>Συντελεστής παρακράτησης φόρου μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών από 01.01.2017</u></p> <p style="text-align: center; vertical-align: middle;">15%</p>

Στοιχεία από: Taxheaven

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Η επίδοση ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να μετρηθεί με βάση ορισμένα κριτήρια, όπως η επάρκεια των εισπρακτέων εσόδων σε σχέση με το επίπεδο του Α.Ε.Π., των δημοσίων δαπανών και των φορολογικών συντελεστών, η κατανομή των φορολογικών βαρών στους φορολογούμενους, ο βαθμός με τον οποίο προάγει την ισότητα και την οικονομική δικαιοσύνη, η απλότητα και διαφάνεια του, το διοικητικό κόστος εφαρμογής της νομοθεσίας, το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις φορολογικές διατάξεις και, τέλος, η σταθερότητα του.

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η παρουσίαση και αξιολόγηση της επίδοσης του φορολογικού συστήματος για τα εισοδήματα των νομικών προσώπων στην Ελλάδα, με βάση στοιχεία και δείκτες, που εξετάζονται διαχρονικά και σε σύγκριση με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α. Η ανάλυση αυτή στοχεύει να δείξει την επίδραση του Φ.Ε.Ν.Π. στα συνολικά φορολογικά έσοδα, στα έσοδα από άμεσους φόρους και πιο συγκεκριμένα στα έσοδα από φόρους εισοδήματος.

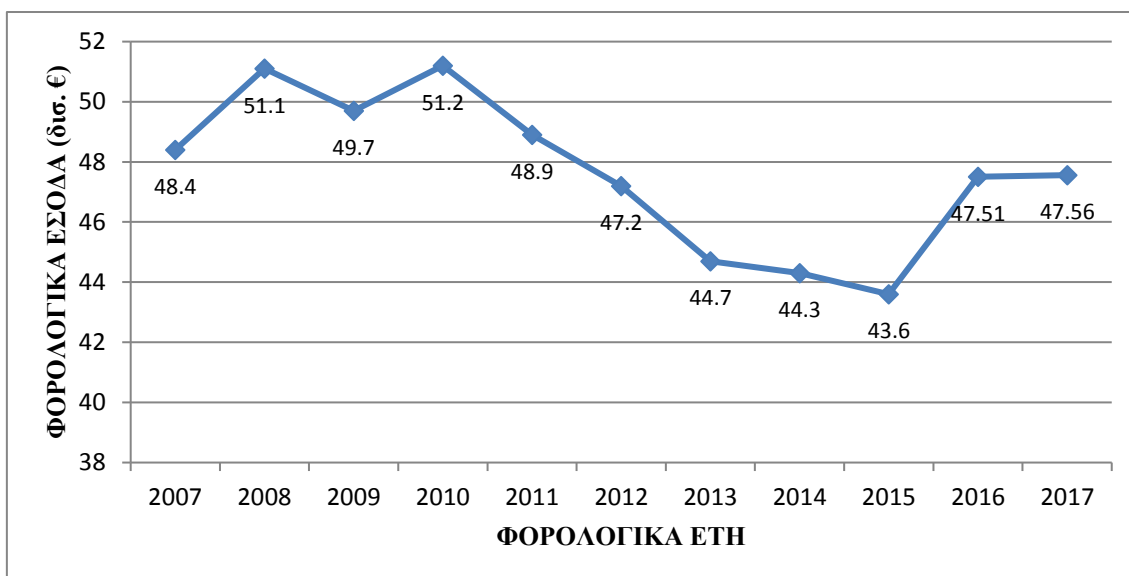
2.1. Φορολογικά έσοδα

Οι φόροι μεταθέτουν πόρους στο κράτος και ο λόγος που επιβάλλονται είναι να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητες του κράτους, δηλαδή να παρέχουν τα απαραίτητα μέσα για την παραγωγή των δημοσίων αγαθών. Με την άντληση εσόδων από τους φόρους, το κράτος μέσω της εξουσίας που διαθέτει αποκτά τους πόρους που χρειάζεται.

Όπως αναφέρθηκε, οι φόροι μεταθέτουν οικονομικούς πόρους από τους ιδιώτες προς το κράτος, με τους οποίους αυτό παρέχει ορισμένες δωρεάν υπηρεσίες για την κοινωνία. Αυτή είναι και η βασική λειτουργία των φόρων, που ονομάζεται ταμειυτική. Εκτός από την άντληση εσόδων, οι φόροι χρησιμοποιούνται επίσης για την άσκηση οικονομικής πολιτικής, για την προώθηση των στόχων της οικονομικής ανάπτυξης, για την καταπολέμηση της ανεργίας και του πληθωρισμού, για την ανακατανομή των πόρων ανάμεσα στα διάφορα αγαθά και τις υπηρεσίες κ.λπ.

2.2. Φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα

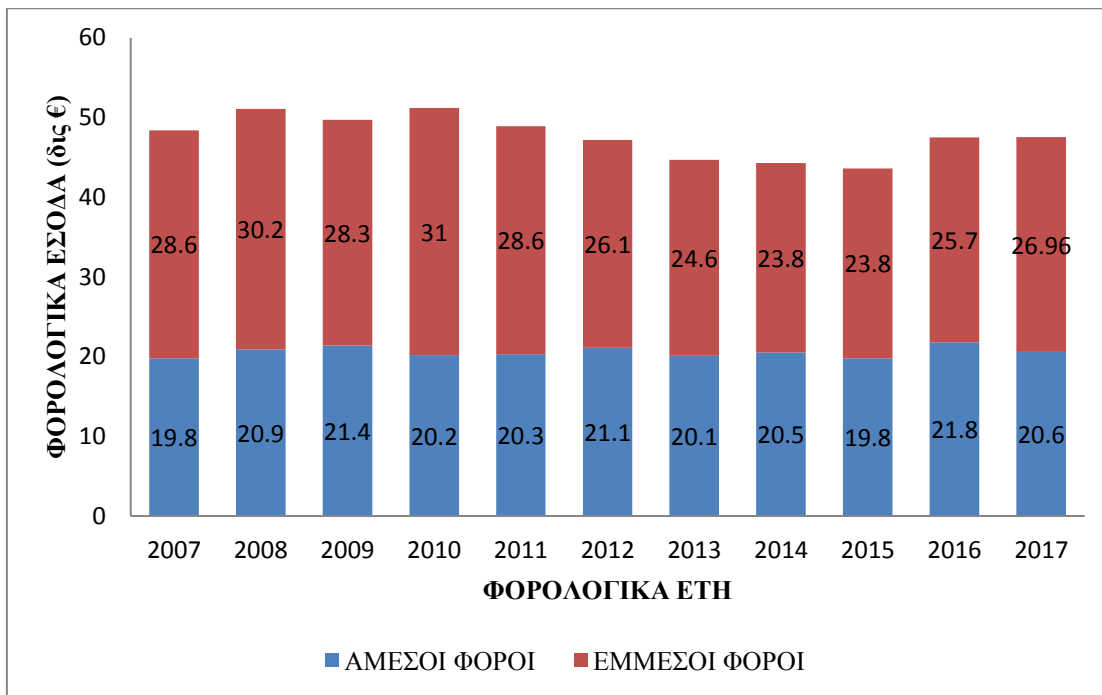
Η μελέτη του I.O.B.E. αναφέρει σχετικά με τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα: «Η εξέλιξη και η σύνθεση των εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού αντανακλούν τις επιλογές της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής των προηγούμενων ετών, την αποδοτικότητα του φορολογικού συστήματος, καθώς και τις ανάγκες και δυνατότητες της οικονομίας.» (I.O.B.E., 2018)



Στοιχεία από: I.O.B.E.

Διάγραμμα 2: Διακύμανση των Φορολογικών Εσόδων Τακτικού Προϋπολογισμού στην Ελλάδα, 2007-2017

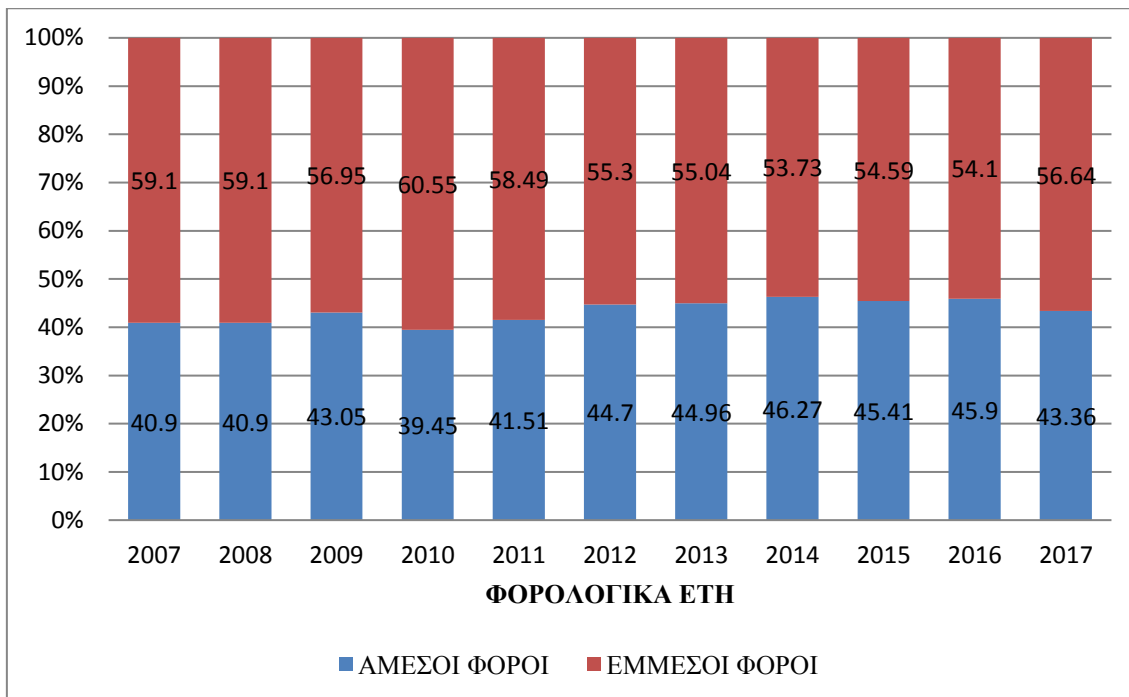
Παρ' όλο που το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (Α.Ε.Π.) στην Ελλάδα μέχρι το 2016 μειώθηκε περίπου 27% σε σχέση με το 2008, με την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και την εισαγωγή νέων φόρων, τα συνολικά έσοδα του προϋπολογισμού μειώθηκαν μόλις 4%, από €51,1 δις σε €47,51 δις. Ειδικότερα, στο Διάγραμμα 2, στη διάρκεια των ετών παρατηρείται μια σταδιακή μείωση των φορολογικών εσόδων, ενώ από το έτος 2016 σημειώθηκε αύξηση των εσόδων που αναμένεται να συνεχιστεί και τα επόμενα έτη.



Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Διάγραμμα 3: Διάρθρωση Φορολογικών Εσόδων σε Άμεσους και Έμμεσους Φόρους, 2007-2017

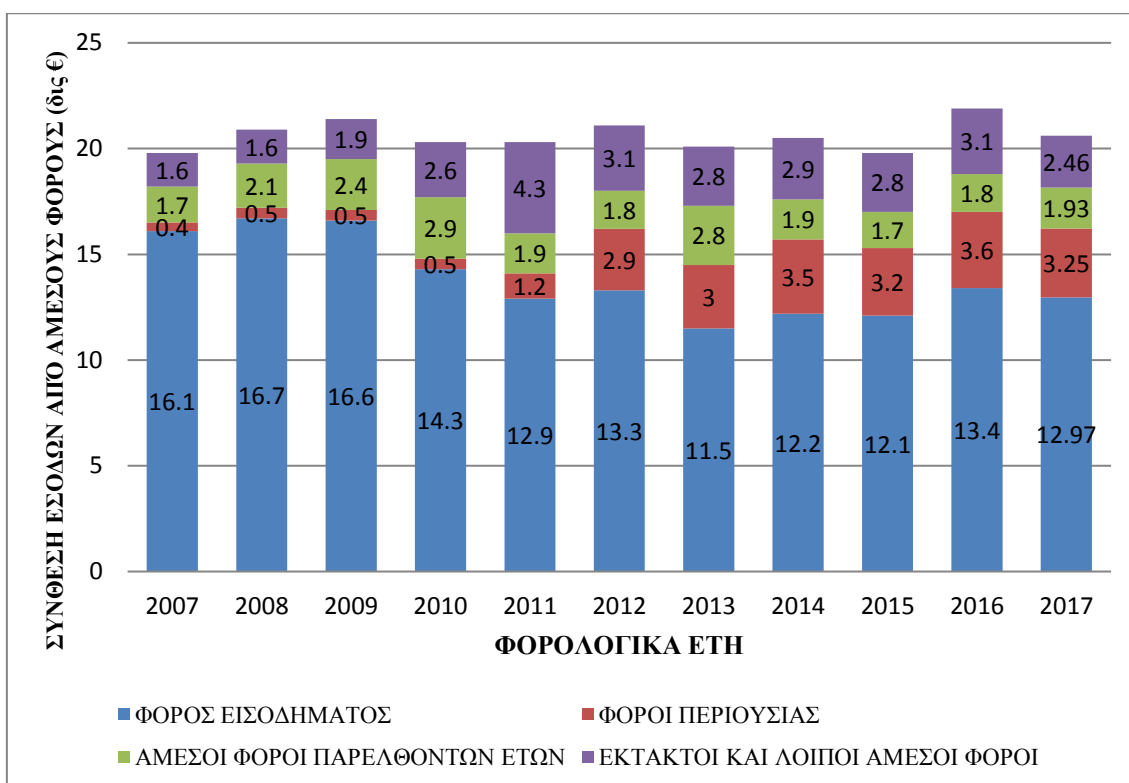
Στο Διάγραμμα 3 παρατηρείται αύξηση των εσόδων από άμεσους φόρους, όπως Φόροι Εισοδήματος και Περιουσίας, για το ίδιο διάστημα, 2006-2016, κατά 5%, από €20,9 δις σε €21,8 δις, ενώ αντίθετα μείωση των εσόδων από έμμεσους φόρους, όπως Φ.Π.Α., Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης, Φόροι Συναλλαγών κ.λπ., κατά 15%, από €30,2 δις σε €25,7 δις. Ωστόσο, κατά το έτος 2017, τα έσοδα από άμεσους φόρους σημείωσαν μια μείωση κατά €1,2 δις, ενώ αντίθετα τα έσοδα από έμμεσους φόρους σημείωσαν αύξηση της τάξης του €1,26 δις. Γενικά, δεν παρατηρήθηκαν έντονες διακυμάνσεις στα έσοδα από άμεσους φόρους, τα επίπεδα των οποίων ήταν κοντά στο πέρασμα των χρόνων, ενώ παρατηρήθηκαν κάποιες διαφορές στα έσοδα από έμμεσους φόρους κατά τη διάρκεια των ετών 2007-2017.



Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Διάγραμμα 4: Σύνθεση των Φορολογικών Εσόδων, 2007-2017

Αντίστοιχα, στο Διάγραμμα 4, η συμβολή των εσόδων από άμεσους φόρους στα συνολικά φορολογικά έσοδα αυξήθηκε από 40,9% το 2008 σε 45,9% το 2016. Το 2017, όπως προαναφέρθηκε, παρατηρήθηκε μια μείωση φθάνοντας το 43,36%. Ωστόσο, τα έσοδα από έμμεσους φόρους εξακολουθούν να συμβάλουν περισσότερο στα συνολικά έσοδα, παρά το γεγονός ότι το ποσοστό τους μειώθηκε σημαντικά από 59,1% το 2008 σε 54,1% το 2016. Το 2017 αυξήθηκε φθάνοντας το 56,64%.



Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Διάγραμμα 5: Σύνθεση των Φορολογικών Εσόδων από Άμεσους Φόρους, 2007-2017

Τα έσοδα που προέρχονται από φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και άλλων κατηγοριών εισοδήματος, τα οποία αποτελούν το μεγαλύτερο τμήμα των εσόδων από άμεσους φόρους, μειώθηκαν κατά 20%, τα τελευταία χρόνια από €16,7 δις το 2008 σε €13,4 δις το 2016 και σε €12,97 δις το 2017. Με την εισαγωγή των φόρων στα ακίνητα μετά το 2011, τα έσοδα από φόρους περιουσίας σταδιακά αυξήθηκαν, φτάνοντας τα €3,6 δις το 2016, σε σχέση με το 2008 που ήταν €0,5 δις και εξισορροπήθηκε η μείωση στα έσοδα από φόρους εισοδήματος.

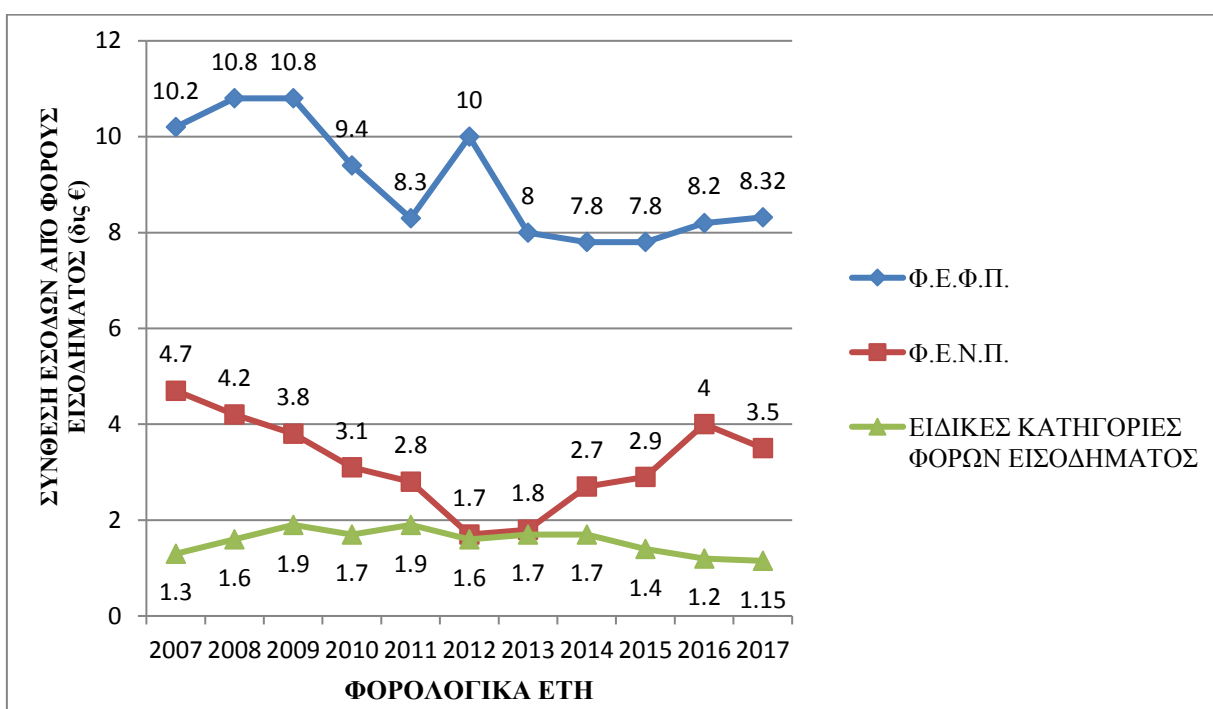
Αξιοσημείωτη ήταν, επίσης, η αύξηση των εσόδων από έκτακτους και λοιπούς άμεσους φόρους, €1,6 δις το 2008 και €3,1 δις το 2016, καθώς και η σταδιακή μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους παρελθόντων ετών μετά το 2013.

Τα συνολικά έσοδα από άμεσους φόρους το έτος 2017 διαμορφώθηκαν σε €20,61 δις έναντι €21,9 δις το 2016, μειώθηκαν δηλαδή κατά 5,57%.

Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, σε επίπεδο κύριων κατηγοριών εσόδων, αυτή η μείωση του 5,57%, περίπου €1,29 δις, οφείλεται στις ακόλουθες μεταβολές:

- μειώθηκαν τα έσοδα από φόρους εισοδήματος κατά 3,04%, τα οποία διαμορφώθηκαν σε €12,97 δις το έτος 2017 έναντι €13,4 δις το 2016

- μειώθηκαν τα έσοδα από φόρους στην περιουσία κατά 9,71%, τα οποία διαμορφώθηκαν σε €3,25 δις το έτος 2017 έναντι €3,6 δις το 2016
- αυξήθηκαν τα έσοδα από άμεσους φόρους παρελθόντων οικονομικών ετών κατά 9,34%, τα οποία διαμορφώθηκαν σε €1,93 δις το έτος 2017 έναντι €1,8 δις το 2016
- μειώθηκαν τα έσοδα από έκτακτους και λοιπούς άμεσους φόρους, τα οποία διαμορφώθηκαν σε €2,46 δις το 2017 έναντι €3,1 δις το 2016. Αυτή η μεταβολή οφείλεται στη σύσταση του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης και στη λειτουργία του από την 01.01.2017.

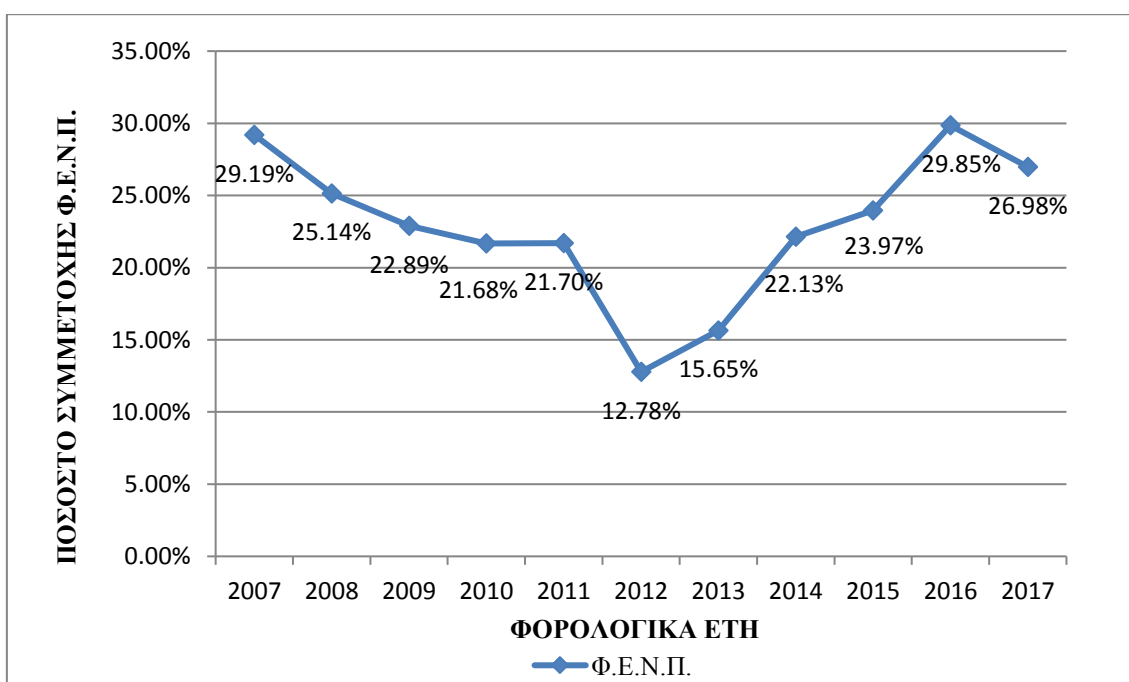


Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Διάγραμμα 6: Σύθεση των Φορολογικών Εσόδων από Φόρους Εισοδήματος ανά κατηγορία, 2007-2017

Στο Διάγραμμα 6, παρατηρείται ότι τα έσοδα από τους φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι σταθερά περίπου €8 δις μετά το 2013, €8,32 δις το 2017, ενώ τα προηγούμενα έτη ήταν πιο υψηλά περίπου €10 δις. Μέχρι τότε, λόγω ύφεσης, αυξημένων επιστροφών φόρων και ενδεχομένως των αλλαγών στη φορολογία εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, είχαν παρουσιάσει μια πτωτική τάση.

Τα έσοδα από τους φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων (Διάγραμμα 6) παρουσίασαν έντονη πτωτική πορεία από το 2007 μέχρι το 2013, από €4,7 δις έφτασαν τα €1,8 δις, και στη συνέχεια, από το 2013 και μετά αυξάνονταν, φτάνοντας το 2016 τα €4 δις και πάλι το 2017 μειώθηκαν, σε €3,5 δις, εξαιτίας διαφόρων παραγόντων που σχετίζονται με την επιστροφή αρκετών επιχειρήσεων στην κερδοφορία, την αύξηση των συντελεστών, την αύξηση του συντελεστή παρακράτησης φόρου και την έντονη χρήση των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμών.

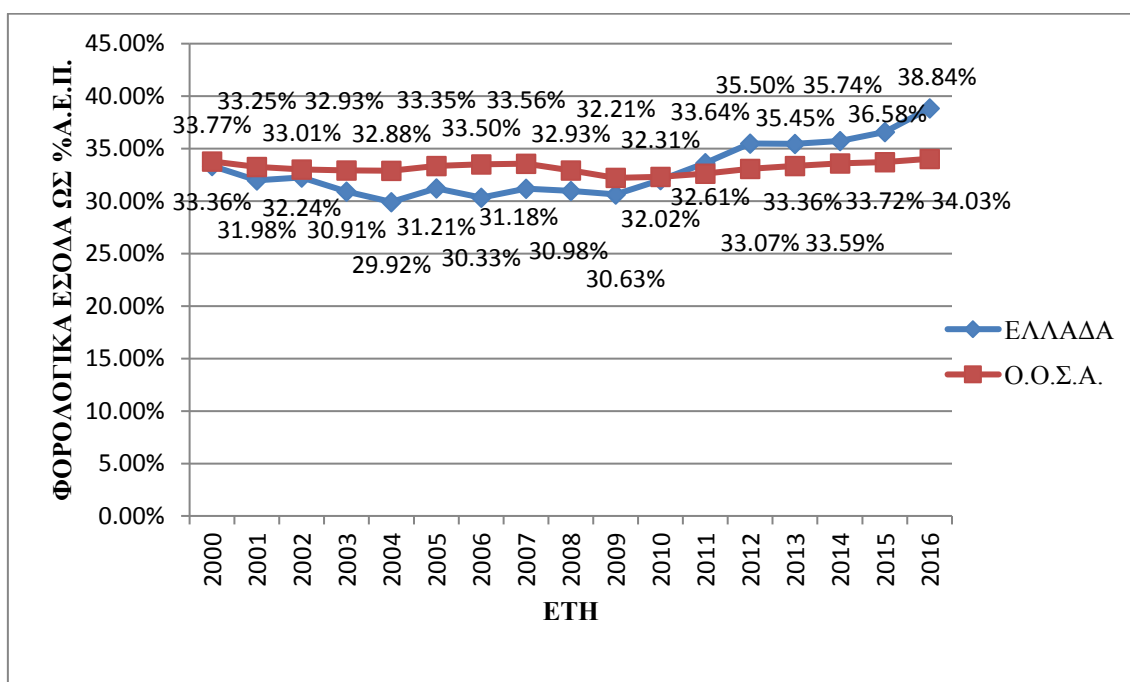


Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Διάγραμμα 7: Συμμετοχή του Φ.Ε.Ν.Π. στα Έσοδα από Φόρους Εισοδήματος, 2007-2017

Τέλος, στο Διάγραμμα 7, φαίνεται ότι μέχρι το 2012 το ποσοστό συμμετοχής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στα έσοδα από φόρους εισοδήματος μειωνόταν σταδιακά, ξεκινώντας από 29,19% το 2007 και φτάνοντας το χαμηλό ποσοστό 12,78% το 2012, ενώ μετά το 2013 άρχισε να αυξάνεται το ποσοστό φτάνοντας το 26,98% το 2017. Γενικά, η συμμετοχή των εσόδων από το Φ.Ε.Ν.Π. στα έσοδα από φόρους εισοδήματος είναι μικρότερη από αυτή του Φ.Ε.Φ.Π.

2.3. Συγκρίσεις με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α.



Στοιχεία από: OECD Data

Διάγραμμα 8: Φορολογικά Έσοδα ως % του Α.Ε.Π. στην Ελλάδα και στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., 2000-2016

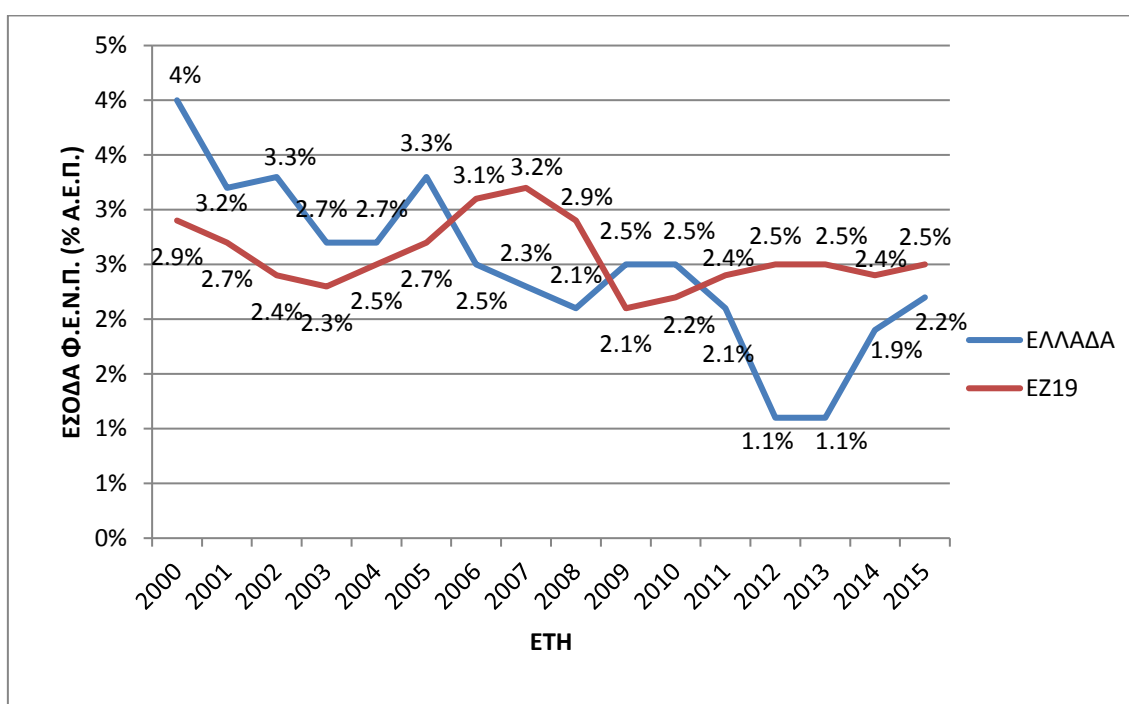
Σύμφωνα με το Διάγραμμα 8, τα συνολικά φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα ως ποσοστό του Α.Ε.Π. παρουσίασαν μια σχετικά σταθερή πορεία στη διάρκεια των τελευταίων δεκαπέντε ετών, αποτελώντας περίπου το 1/3 του συνολικού Α.Ε.Π. και βρισκόταν πολύ κοντά στο μέσο όρο των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α., και τα τελευταία πέντε χρόνια, από το 2011, πάνω από το μέσο όρο. Το χαμηλότερο ποσοστό σημειώθηκε το 2004, με τα φορολογικά έσοδα να αποτελούν περίπου το 29% του Α.Ε.Π., ενώ το υψηλότερο ποσοστό σημειώθηκε το 2016, με τα φορολογικά έσοδα να αποτελούν περίπου το 39% του Α.Ε.Π. Με βάση τα στοιχεία αυτά φαίνεται ότι τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα αποτελούν σημαντική πηγή των εσόδων της Ελληνικής Κυβέρνησης.

Πίνακας 2: Φορολογικά Έσοδα ως % Α.Ε.Π. στις χώρες της Ευρωζώνης, 2017

ΓΑΛΛΙΑ	46,23%	ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	34,71%
ΒΕΛΓΙΟ	44,60%	ΚΥΠΡΟΣ	34,00%
ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	43,34%	ΙΣΠΑΝΙΑ	33,66%
ΙΤΑΛΙΑ	42,38%	ΕΣΘΟΝΙΑ	32,97%
ΑΥΣΤΡΙΑ	41,77%	ΣΛΟΒΑΚΙΑ	32,90%
ΕΛΛΑΔΑ	39,39%	ΛΕΤΟΝΙΑ	30,40%
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	38,75%	ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	29,84%
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	38,65%	ΙΡΛΑΝΔΙΑ	22,84%
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	37,54%	Ο.Ο.Σ.Α.	34,19%
ΣΛΟΒΕΝΙΑ	36,02%		

Στοιχεία από: OECD Data

Στον Πίνακα 2, παρουσιάζονται τα φορολογικά έσοδα των χωρών της Ευρωζώνης ως ποσοστό του Α.Ε.Π. της κάθε χώρας και ο μέσος όρος των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. Υψηλή εισπραξιμότητα φόρων για το φορολογικό έτος 2017 φαίνεται ότι έχουν η Γαλλία, το Βέλγιο και η Φινλανδία, ενώ αντίθετα χαμηλή εισπραξιμότητα φόρων έχουν η Λετονία, η Λιθουανία και τελευταία η Ιρλανδία. Η Ελλάδα βρίσκεται αρκετά υψηλά όσον αφορά την είσπραξη φόρων, στην 6^η θέση των χωρών για το έτος 2017, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 39,39% του Α.Ε.Π. της, ποσοστό πάνω από το μέσο όρο των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. (34,19%).



Στοιχεία από: I.O.B.E.

Διάγραμμα 9: Έσοδα από Φ.Ε.Ν.Π. ως % Α.Ε.Π. στην Ελλάδα και στην Ευρωζώνη (19), 2000-2015

Πιο κοντά στο μέσο όρο της ΕΖ των 19 βρίσκεται η Ελλάδα σε σχέση με τα έσοδα από φόρους στα εισοδήματα των νομικών προσώπων (Διάγραμμα 9). Συγκεκριμένα, στην Ελλάδα το 2015 έφτασαν στο 2,2% του Α.Ε.Π., έναντι 2,5% στην Ευρωζώνη, ενώ την περίοδο 2000-2015 σημειώθηκαν μικρές διαφορές στα ποσοστά από την Ευρωζώνη. Τις περιόδους 2000-2005 και 2009-2010, τα ποσοστά για την Ελλάδα βρισκόταν πάνω από το μέσο όρο της Ευρωζώνης, ενώ αντίθετα την περίοδο 2011-2015 σημειώθηκαν χαμηλότερα ποσοστά, παρά την τάση για αύξηση που έδειξαν την περίοδο 2014-2015.

Πίνακας 3: Έσοδα από Φ.Ε.Ν.Π. ως % Α.Ε.Π. στα 19 μέλη της Ευρωζώνης, 2015

ΜΑΛΤΑ	6,7%	ΑΥΣΤΡΙΑ	2,3%
ΚΥΠΡΟΣ	5,9%	ΕΛΛΑΔΑ	2,2%
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	4,5%	ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	2,2%
ΣΛΟΒΑΚΙΑ	3,7%	ΕΣΘΟΝΙΑ	2,1%
ΒΕΛΓΙΟ	3,4%	ΙΤΑΛΙΑ	2%
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	3,1%	ΛΕΤΟΝΙΑ	1,6%
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	2,7%	ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	1,5%
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	2,7%	ΣΛΟΒΕΝΙΑ	1,5%
ΓΑΛΛΙΑ	2,6%	ΕΕ28	2,5%
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	2,4%	ΕΖ19	2,5%
ΙΣΠΑΝΙΑ	2,4%		

Στοιχεία από: I.O.B.E.

Οι χώρες με τα υψηλότερα έσοδα από φόρους στα κέρδη των νομικών προσώπων ως ποσοστό του Α.Ε.Π. ήταν το 2015 η Μάλτα, η Κύπρος και το Λουξεμβούργο (Πίνακας 3), οι οποίες έχουν καθιερώσει ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς για τις επιχειρήσεις, αυξάνοντας τον φορολογικό ανταγωνισμό, για τον οποίο θα γίνει αναφορά σε επόμενο κεφάλαιο. Χαμηλά έσοδα από φόρους στα κέρδη των νομικών προσώπων εμφάνισαν το 2015 η Λιθουανία και η Σλοβενία με 1,5%, όπως και η Λετονία 1,6%, ενώ η Ελλάδα (2,2%) βρίσκεται κάτω από το μέσο όρο τόσο της ΕΖ19 όσο και της ΕΕ28 (2,5%).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΝΤΕ ΜΝΗΜΟΝΙΑΚΕΣ ΧΩΡΕΣ

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει μια σύγκριση στα φορολογικά συστήματα των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες βρίσκονται κάτω από καθεστώς Μνημονίου, δηλαδή έχουν λάβει βοήθεια από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας (Ε.Μ.Σ.) και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.), που είναι γνωστές ως «μνημονιακές χώρες». Οι χώρες αυτές είναι πέντε και είναι η Ελλάδα, η Ιρλανδία, η Ισπανία, η Κύπρος και η Πορτογαλία.

Πριν γίνει όμως η ανάλυση και σύγκριση των συστημάτων φορολόγησης των κερδών των επιχειρήσεων των μνημονιακών χωρών, πρέπει να αναφερθεί ο ρόλος του Ε.Μ.Σ. και τα προγράμματα βοήθειας που χορηγεί στα μέλη του, καθώς και ο ρόλος και η βοήθεια που παρέχει το Δ.Ν.Τ.

Ο ρόλος του Ε.Μ.Σ. είναι να βοηθάει οικονομικά τις χώρες της Ευρωζώνης που αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα χρηματοδότησης μέσα από τα προγράμματα του. «Η βοήθεια αυτή χορηγείται μόνο εάν αποδειχθεί αναγκαία η διασφάλιση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας της ζώνης του ευρώ στο σύνολο της και των μελών του Ε.Μ.Σ.» (*European Stability Mechanism, What we do, 2019*)

«Το Δ.Ν.Τ. λειτουργεί για την ενίσχυση της διεθνούς νομισματικής συνεργασίας, τη διασφάλιση της οικονομικής σταθερότητας, τη διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου, την προώθηση υψηλών ποσοστών απασχόλησης και σταθερής οικονομικής ανάπτυξης και τη μείωση της φτώχειας σε ολόκληρο τον κόσμο. Ιδρύθηκε το 1945, κυβερνάται και ελέγχεται από τις 186 κυβερνήσεις των κρατών-μελών, τα οποία προέρχονται σχεδόν από κάθε άκρη της γης.» (*International Monetary Fund, Το ΔΝΤ με μια ματιά, 2010*)

3.1. Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Σταθερότητας (Ε.Μ.Σ.) – European Stability Mechanism (E.S.M.)

3.1.1. Ιστορία

Από την χρηματοπιστωτική κρίση που είχε ξεσπάσει στις Η.Π.Α. λόγω της κατάρρευσης των στεγαστικών δανείων το 2008-2009, ξέσπασε μια νέα κρίση στην Ευρώπη το 2010. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα οι αγορές να αυξήσουν τα επιτόκια για ορισμένες χώρες που δανείζονταν στην αγορά. Τις έκριναν ολόένα και πιο επικίνδυνα, καθώς τα ελλείμματα των κυβερνήσεων μεγάλωναν, γινόταν όλο και λιγότερο ανταγωνιστικές ή υπήρχε χαλαρή εποπτεία των τραπεζών. Τελικά, το 2010, οι χώρες άρχισαν να χάνουν την πρόσβαση στην αγορά και χρειάζονταν βοήθεια. Η Ελλάδα ήταν η πρώτη που χρειάστηκε οικονομική βοήθεια από τις χώρες της Ευρωζώνης (ελληνική δανειακή διευκόλυνση μέσω διμερών δανείων).

Το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.) – European Financial Stability Facility (E.F.S.F.), δημιουργήθηκε τον Ιούνιο του 2010, ως μια προσωρινή λύση ασφάλειας. Το Ε.Τ.Χ.Σ. εξακολουθεί να υπάρχει ως νομική οντότητα και να εκδίδει ομόλογα, αλλά δεν μπορεί πλέον να δίνει νέα δάνεια.

Ο Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Σταθερότητας (Ε.Μ.Σ.), είναι ένας Διακυβερνητικός Οργανισμός που δημιουργήθηκε τον Οκτώβριο του 2012 ως διάδοχος του Ε.Τ.Χ.Σ. Δίνει λύση στο πρόβλημα της έλλειψης ασφάλειας των χωρών της Ευρωζώνης, που δεν μπορούν να αξιοποιήσουν τις αγορές. Το Ε.Τ.Χ.Σ. και ο Ε.Μ.Σ. είναι ξεχωριστές νομικές οντότητες, αλλά μοιράζονται κοινούς πόρους και έχουν μαζί δυναμική €700 δις.

Τα κράτη-μέλη της ευρωζώνης (Αυστρία, Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Εσθονία, Ιρλανδία, Ισπανία, Ιταλία, Κύπρος, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ολλανδία, Πορτογαλία, Σλοβακία, Σλοβενία, Φινλανδία) δημιουργούν τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και οι Υπουργοί Οικονομικών τους αποτελούν το Διοικητικό Συμβούλιο. Διευθύνων Σύμβουλος ο Κλάους Ρέγκλινγκ και Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου ο Γερούν Ντάισελμπλουμ.

Πίνακας 4: Συνεισφορές κρατών-μελών του Ε.Μ.Σ.

ΜΕΛΗ Ε.Μ.Σ.	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ (€)
Γερμανία	27,15%	190.024.800.000
Γαλλία	20,39%	142.701.300.000
Ιταλία	17,91%	125.395.900.000
Ισπανία	11,90%	83.325.900.000
Ολλανδία	5,72%	40.019.000.000
Βέλγιο	3,48%	24.339.700.000
Ελλάδα	2,82%	19.716.900.000
Αυστρία	2,78%	19.483.800.000
Πορτογαλία	2,51%	17.564.400.000
Φινλανδία	1,80%	12.581.800.000
Ιρλανδία	1,59%	11.145.400.000
Σλοβακία	0,82%	5.768.000.000
Σλοβενία	0,43%	2.993.200.000
Λουξεμβούργο	0,25%	1.752.800.000
Κύπρος	0,20%	1.373.400.000
Εσθονία	0,19%	1.302.000.000
Μάλτα	0,07%	511.700.000

Στοιχεία από Βικιπαίδεια

Στον Πίνακα 4, παρουσιάζονται τα μέλη του Ε.Μ.Σ. με τα αντίστοιχα ποσοστά συνεισφοράς τους στον οργανισμό και το αντίστοιχο κεφάλαιο συνεισφοράς, με Γερμανία, Γαλλία, Ιταλία και Ισπανία να αποτελούν τις χώρες με το μεγαλύτερο ποσοστό και Εσθονία και Μάλτα, τις χώρες με ελάχιστο ποσοστό συνεισφοράς στο κεφάλαιο του Οργανισμού.

3.1.2. Τα Προγράμματα

Το Ε.Τ.Χ.Σ. και το Ε.Μ.Σ. έχουν προσφέρει μέχρι σήμερα €254,5 δις σε πέντε χώρες για τη διατήρηση του ευρώ. Απέδειξαν ότι όσες χώρες έλαβαν τα χρηματικά προγράμματα για μεταρρύθμιση μπόρεσαν να ανακάμψουν, να οργανώσουν τις οικονομικές εργασίες τους και είναι κατάλληλες για να αναπτυχθούν. Μέσω των προγραμμάτων αυτών, μεταβιβάζοντας χαμηλά επιτόκια και καθορίζοντας την περίοδο αποπληρωμής, οι χώρες κατάφεραν να μειώσουν το χρέος τους. Έτσι, δείχνουν την αλληλεγγύη που πρέπει να υπάρχει μεταξύ των χωρών της Ευρωζώνης και αποτελούν ένα παράδειγμα για το πώς η κρίση μπορεί να φέρει την Ευρώπη πιο κοντά.

Αρχικά τρεις χώρες ζήτησαν τη βοήθεια του Ε.Τ.Χ.Σ. Πρώτα η Ιρλανδία το Φεβρουάριο του 2011 και στη συνέχεια η Πορτογαλία τον Ιούνιο του 2011. Η Ελλάδα ζήτησε βοήθεια πρώτη φορά το Μάιο του 2010 και ξανά το Μάρτιο του 2012. Οι ευρωπαίοι ηγέτες είχαν πολλές ανησυχίες σχετικά με το αν θα επερχόταν διάλυση της ζώνης του ευρώ και συνειδητοποίησαν ότι έπρεπε να κάνουν περισσότερα για τις εξελίξεις αυτές.

Η Ισπανία ζήτησε τη βοήθεια του Ε.Μ.Σ. το Δεκέμβριο του 2012 και ήταν η πρώτη χώρα που έλαβε πρόγραμμα βοήθειας έτσι ώστε να αντιμετωπίσει το πρόβλημα του τραπεζικού συστήματος που χρειαζόταν ανακεφαλαιοποίηση. Αργότερα το Μάιο του 2013, η Κύπρος πήρε την πρώτη δόση οικονομικής βοήθειας του πρώτου πλήρους προγράμματος ESM. Στα μέσα του 2015, η Ελλάδα έλαβε ένα νέο (το τρίτο) πρόγραμμα ESM ύψους έως και €86 δις. και ακολούθησαν μήνες συνεχών και έντονων διαπραγματεύσεων.

3.1.3. Τα αποτελέσματα

Η επιτυχία των δύο ιδρυμάτων αυτών φάνηκε μέσα από τα προγράμματα του, με τα οποία οι χώρες κατάφεραν να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους, μετά τη βοήθεια που έλαβαν. Η Κύπρος (Μάρτιος 2016), η Ιρλανδία (Δεκέμβριος 2013), η Ισπανία (Δεκέμβριος 2013) και η Πορτογαλία (Μάιος 2014) εγκατέλειψαν επιτυχώς τα προγράμματα EFSF/ESM χωρίς να χρειαστεί περαιτέρω συμφωνία. Αφού αντιμετώπισαν σοβαρά οικονομικά προβλήματα μόλις πριν από μερικά χρόνια, βγήκαν από τα ευρωπαϊκά προγράμματα δανείων πιο ισχυρά και ήταν σε θέση να επιστρέψουν κανονικά στην πρόσβαση στην αγορά. Η Ελλάδα σημείωσε επίσης μεγάλη πρόοδο, αλλά με περισσότερα αρχικά προβλήματα από τους άλλους και τον Αύγουστο του 2018 ολοκληρώνει με επιτυχία το πρόγραμμα ESM.

Με τέσσερα επιτυχημένα προγράμματα μέχρι σήμερα, ο ρόλος και η βοήθεια του Ε.Μ.Σ. και του Ε.Τ.Χ.Σ. υπογραμμίζουν ότι η Ευρώπη βρήκε τη σωστή προσέγγιση στην κρίση.

Σχετικά με την αποτελεσματικότητα του Ε.Μ.Σ. και των προγραμμάτων του, μίλησε ο επικεφαλής του Ε.Μ.Σ. Κλάους Ρέγκλινγκ, σε συνέντευξη που έδωσε στην τηλεόραση του Bloomberg.

Δήλωσε ότι: *«Οι πέντε χώρες της Ευρωζώνης που χρηματοδοτήθηκαν από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας είναι σήμερα μεταξύ των οικονομιών με τις καλύτερες επιδόσεις στην Ευρώπη. Ο Ε.Μ.Σ. δημιουργήθηκε στο απόγειο της κρίσης και τα τελευταία επτά-οκτώ χρόνια δώσαμε δάνεια σε πέντε χώρες που έχασαν την πρόσβαση τους στις αγορές, εκταμιεύοντας περίπου €254 δις.»*. (In.gr, Οικονομία, 2018)

Συμπλήρωσε ότι: *«Αυτό διασφάλισε τη διατήρηση της ενότητας της Ευρωζώνης, επειδή ο κίνδυνος ήταν ότι κάποιες χώρες θα μπορούσε να είχαν αναγκασθεί να εγκαταλείψουν το ευρώ. Έτσι, αυτό δεν συνέβη, είναι καλό, διατηρήσαμε τη σταθερότητα. Και στην πορεία, οι πέντε χώρες που έλαβαν χρήματα από τα ιδρύματά μου εφάρμοσαν δραστικές μεταρρυθμίσεις. Και αυτός είναι ο λόγος που είναι σήμερα μεταξύ των οικονομιών με τις καλύτερες επιδόσεις στην Ευρώπη.»*. (In.gr, Οικονομία, 2018)

Στην ερώτηση αν ο Ε.Μ.Σ. θα μετατραπεί σε Ευρωπαϊκό Νομισματικό Ταμείο, ο Ρέγκλινγκ απάντησε: *«υπάρχει συζήτηση γι' αυτό το θέμα, αλλά οι συζητήσεις αυτές δεν είναι ποτέ εύκολες στην Ευρώπη, καθώς θα πρέπει να συμφωνήσουν και να βρουν έναν συμβιβασμό 19 ανεξάρτητες χώρες.»*. (In.gr, Οικονομία, 2018)

Γενικά, όμως, σημείωσε: *«τα κράτη-μέλη μας πιστεύουν ότι ο Ε.Μ.Σ. θα πρέπει να παίζει ισχυρότερο ρόλο στο μέλλον, μαζί με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία θα έχει επίσης ενεργό ρόλο στην περίπτωση που υπάρξει νέα κρίση.»*. (In.gr, Οικονομία, 2018)

3.2. Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) – International Monetary Fund (I.M.F.)

3.2.1. Ιστορία

Το Δ.Ν.Τ. επινοήθηκε τον Ιούλιο του 1944 σε μια συνεδρίαση των Ηνωμένων Εθνών, στο Bretton Woods του New Hampshire, στις Ηνωμένες Πολιτείες. Στη συνεδρίαση αυτή συμμετείχαν 45 κυβερνήσεις και ήθελαν να δημιουργήσουν ένα πλαίσιο οικονομικής συνεργασίας, για να αποτρέψουν επερχόμενες ανταγωνιστικές υποτιμήσεις νομίσματος, όπως το 1930 με τη "Μεγάλη Ύφεση".

Κύριο σκοπό του έχει να διατηρήσει τη σταθερότητα του διεθνούς νομισματικού συστήματος – του συστήματος ισοτιμιών συναλλάγματος και διεθνών πληρωμών για να συνεχίσουν τα κράτη να αγοράζουν το ένα από το άλλο αγαθά και υπηρεσίες. Το σύστημα αυτό είναι σημαντικό για την οικονομική ανάπτυξη, καθώς αυξάνει το βιοτικό επίπεδο και περιορίζει τη φτώχεια. Μετά την κρίση, το Ταμείο καλύπτει όλο το εύρος των πολιτικών του μακροοικονομικού και χρηματοοικονομικού τομέα για τη διεθνή σταθερότητα.

Για την διασφάλιση της σταθερότητας και την πρόληψη της κρίσης στο διεθνές νομισματικό σύστημα, το Δ.Ν.Τ. παρακολουθεί διεθνείς οικονομικές και χρηματοοικονομικές εξελίξεις μέσω ενός συστήματος που ονομάζεται επιτήρηση. Συμβουλεύει τα 186 κράτη-μέλη του να ακολουθούν πολιτικές που ενισχύουν την οικονομική σταθερότητα, μειώνουν την ευπάθεια τους σε χρηματοοικονομικές κρίσεις και ανεβάζουν το βιοτικό τους επίπεδο. Παρέχει τακτική αξιολόγηση για τις διεθνείς προβλέψεις στην Παγκόσμια Οικονομική Προοπτική και τις καπιταλιστικές αγορές στην Έκθεση Παγκόσμιας Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας, ενώ παράλληλα δημοσιεύει μια σειρά περιφερειακών οικονομικών προοπτικών.

Το Δ.Ν.Τ. ελέγχεται από τις κυβερνήσεις των κρατών-μελών του. Στην οργανωτική δομή του βρίσκεται το Συμβούλιο των Διοικητών, που αποτελείται από έναν Διοικητή από κάθε κράτος-μέλος. Όλοι οι Διοικητές συνεδριάζουν μία φορά στις Ετήσιες Συνελεύσεις του Δ.Ν.Τ. και της Παγκόσμιας Τράπεζας.

3.2.2. Χρηματοοικονομική στήριξη

Η χρηματοδότηση του Δ.Ν.Τ. στοχεύει στην αντιμετώπιση των προβλημάτων των κρατών-μελών σχετικά με τα ισοζύγια πληρωμών. Τα προγράμματα πολιτικής του Δ.Ν.Τ. σχεδιάζονται σε στενή συνεργασία με τις εθνικές αρχές και η συνέχιση της χρηματοοικονομικής στήριξης εξαρτάται από την αποτελεσματική υλοποίησή τους. Έχει ενισχύσει την πιστοδοτική του ικανότητα και διαθέτει μια κύρια γενική επιθεώρηση για τον τρόπο δανεισμού, έτσι ώστε να μπορεί να υποστηρίξει τα κράτη στη διάρκεια της διεθνούς οικονομικής κρίσης. Σε χώρες χαμηλού εισοδήματος, παρέχει στήριξη μέσω των δανείων με ευνοϊκούς όρους. Έχει διπλασιάσει τα όρια πρόσβασης δανείων, ενώ στις φτωχότερες χώρες του κόσμου προσφέρει δάνεια με μηδενικά επιτόκια.

Το Δ.Ν.Τ. εκδίδει ένα διεθνές αποθεματικό στοιχείο ενεργητικού (Ειδικό Τραβηκτικό Δικαίωμα), που μπορεί να αναπληρώσει τα επίσημα αποθεματικά των κρατών. Τα μέλη μπορούν να ανταλλάξουν μεταξύ τους ΕΔΤ με νόμισμα.

Οι πόροι του Δ.Ν.Τ. παρέχονται από τα κράτη-μέλη του, κυρίως με την καταβολή ποσοστώσεων, που φανερώνουν το οικονομικό μέγεθος κάθε κράτους.

3.2.3. Δάνεια του Δ.Ν.Τ.

Τα δάνεια που λαμβάνουν τα κράτη παρέχουν ένα χρονικό περιθώριο, μέσα στο οποίο θα εφαρμόσουν τη διορθωτική πολιτική και τις μεταρρυθμίσεις για να οδηγηθούν σε δυνατή και βιώσιμη ανάπτυξη, απασχόληση και επενδύσεις. Οι πολιτικές όμως αυτές είναι διαφορετικές για κάθε χώρα, ανάλογα με τις συνθήκες που αντιμετωπίζει και τα δανειακά προγράμματα του Δ.Ν.Τ. προσαρμόζονται στις ανάγκες της.

Τα τελευταία χρόνια, τα περισσότερα δάνεια έχουν παραχωρηθεί μέσω των λεγόμενων Συμφωνιών Stand-By, με βάση το επιτόκιο αγοράς και έχουν στόχο να αντιμετωπίσουν βραχυπρόθεσμα προβλήματα στο ισοζύγιο πληρωμών. Το Δ.Ν.Τ. παρέχει επίσης έκτακτη στήριξη σε χώρες που έχουν πληγεί από φυσική καταστροφή ή από κατάσταση ενόπλων συγκρούσεων.

Στα αρχικά στάδια της κρίσης το Εκτελεστικό Συμβούλιο του Δ.Ν.Τ. προχώρησε σε γενική αναθεώρηση του πλαισίου δανεισμού, με κύρια σημεία τον εκσυγχρονισμό των όρων που θέτει, την εισαγωγή νέου προγράμματος με τίτλο Flexible Credit

Line (Ευέλικτη Γραμμή Πίστωσης), τον διπλασιασμό των διαθέσιμων ορίων, και μεγαλύτερη ευελιξία στις πάγιες Συμφωνίες του Ταμείου.

Το πρόγραμμα Ανάπτυξης και Μείωσης της Φτώχειας αντικαταστάθηκε από το πρόγραμμα Extended Credit Facility (Παρατεταμένη Πιστωτική Διευκόλυνση), το μέγεθος του οποίου μπορεί να αυξηθεί, για να προσαρμοστεί καλύτερα η βοήθεια προς κάθε χώρα χαμηλών εισοδημάτων σε περιπτώσεις εξωγενών σοκ ή άλλων κρίσεων. Επιπλέον, προστέθηκαν νέοι μηχανισμοί στήριξης τέτοιων χωρών, όπως το πρόγραμμα Rapid Credit Facility (Ταχεία Πιστωτική Διευκόλυνση), για άμεση χρηματοδότηση μικρής κλίμακας προς αντιμετώπιση επειγόντων αναγκών του ισοζυγίου πληρωμών και το πρόγραμμα Standby Credit Facility (Εφεδρική Πιστωτική Διευκόλυνση), για χώρες που αντιμετωπίζουν προβλήματα βραχυπρόθεσμης χρηματοδότησης και προσαρμογής. Οι αλλαγές αυτές επέτρεψαν στο Ταμείο να ανταποκρίνεται άμεσα όταν τα κράτη μέλη χρειάζονται στήριξη για την αντιμετώπιση σοβαρών χρηματοοικονομικών προβλημάτων, λόγω της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης.

Το Δ.Ν.Τ. έχει αναπτύξει ένα δικό του μηχανισμό παρακολούθησης (Post Surveillance Program), μέχρι να αποπληρωθούν όλες οι δόσεις των δανείων που εκκρεμούν. Οι οφειλές της Ελλάδας προς το Ταμείο φτάνουν τα €10,441 δισ. Το €1,138 δισ έπρεπε να καταβληθεί μέσα στο 2018, το 2019, 2020 και 2021 λήγουν δόσεις περίπου €1,9 δισ τον χρόνο, το 2023 θα πρέπει να αποπληρωθεί ποσό της τάξης του €1,3 δισ, ενώ η τελευταία πληρωμή των €278 εκατ. στις αρχές του 2024.

Επειδή λοιπόν, τα ενδεχόμενα για τη στάση του Δ.Ν.Τ. είναι ανοιχτά, όπως ανοιχτό είναι και το θέμα της Ελλάδας, δημιουργείται το ερώτημα του ποια θα είναι η σχέση της Ελλάδας με το Δ.Ν.Τ. μετά τα μνημόνια.

3.3. Ιρλανδία

3.3.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον

Η Ιρλανδία βρίσκεται στη βορειοδυτική Ευρώπη και το πλησιέστερο σημείο της είναι περίπου 20 χλμ. από τη Μεγάλη Βρετανία. Η δημοσιονομική πολιτική της κυβέρνησης έχει ως στόχο να δημιουργήσει ένα σταθερό οικονομικό περιβάλλον, που θα βοηθάει και θα υποστηρίζει τις επιχειρήσεις, όμως λόγω του αυξημένου πληθυσμού της, περιορίζονται οι ευκαιρίες για βιομηχανική επέκταση με βάση την εγχώρια αγορά.

Τα τελευταία χρόνια οι ρυθμοί ανάπτυξης της οικονομίας ήταν από τους υψηλότερους ανάμεσα στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., ενώ η αύξηση του Α.Ε.Π. για τα έτη 2008-2011 ήταν κατά μέσο όρο -3,0%, λόγω της παγκόσμιας κρίσης. Η χώρα αποτελεί μία από τις πιο ευνοημένες περιοχές για επενδύσεις στην Ευρώπη και με τις πολιτικές για ανάπτυξη του κράτους, ο ρυθμός ανάπτυξης και εκβιομηχάνισης γίνεται όλο και πιο γρήγορος, με αποτέλεσμα να αποτελέσει η Ιρλανδία ένα ελκυστικό τόπο για επενδύσεις και από το εξωτερικό.

Η Ιρλανδία προσφέρει ένα ευρύ φάσμα κατασκευαστικών προϊόντων και επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, οι επενδύσεις στοχεύουν σε ορισμένους τομείς της βιομηχανίας, κυρίως σε εκείνους που παράγουν εξελιγμένα και υψηλής προστιθέμενης αξίας προϊόντα και υπηρεσίες. Γιατί αυτά είναι που θα φέρουν την ανάπτυξη και τη μακροπρόθεσμη βελτίωση της απασχόλησης στην Ιρλανδία.

Βασικές μορφές επιχειρήσεων: η Ιδιωτική Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, η Δημόσια Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, η Ομόρρυθμη Εταιρεία, η Ετερόρρυθμη Εταιρεία, η Ατομική Εταιρεία και η Societas Europea.

3.3.2. Φορολογικό σύστημα

Μια εταιρεία που έχει συσταθεί στην Ιρλανδία, ή έχει ως τόπο διοίκησης και ελέγχου την Ιρλανδία, θεωρείται κάτοικος της για φορολογικούς σκοπούς (φορολογία εισοδήματος και φόρος υπεραξίας). Ο εταιρικός φόρος εισοδήματος έχει συντελεστή 12,5% (25% για εισόδημα από μερίσματα, τόκους κ.λπ.) και τα κεφαλαιακά κέρδη συντελεστή 33%. Οι εταιρείες που είναι κάτοικοι Ιρλανδίας φορολογούνται στην Ιρλανδία για το παγκόσμιο εισόδημα τους (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας), ενώ οι εταιρείες μη κάτοικοι υπόκεινται σε ιρλανδικό εταιρικό φόρο μόνο για τα κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις ενός υποκαταστήματος ή πρακτορείου στην Ιρλανδία και σε ιρλανδικό φόρο εισοδήματος (συνήθως μέσω της παρακράτησης φόρου) για εισοδήματα από πηγές της Ιρλανδίας.

Στις εταιρείες επιβάλλεται φόρος κεφαλαιακών κερδών, για τα κέρδη από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων. Το κέρδος που προκύπτει, αν από τα έσοδα, δηλαδή τις συνολικές πωλήσεις, αφαιρεθεί το κόστος για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, φορολογείται με συντελεστή 33%. Οι ζημίες από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων συμψηφίζονται με τα κεφαλαιακά κέρδη μέσα στην ίδια χρήση ή μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη του κεφαλαίου. Δεν μεταφέρονται όμως σε προηγούμενες χρήσεις.

Τα μερίσματα που εισπράττονται από ιρλανδικές εταιρείες και διανέμονται δεν υπόκεινται σε εταιρικό φόρο στο επίπεδο της εταιρείας. Τα μερίσματα από τα κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις μιας εταιρείας εγκατεστημένης σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει υπογράψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) (ή μια χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει επικυρώσει σύμβαση για την αμοιβαία δικαστική συνδρομή σε φορολογικά θέματα), φορολογούνται με συντελεστή 12,5%.

Επίσης, «μερίσματα που καταβάλλονται από αλλοδαπή εταιρεία σε ιρλανδική εταιρεία που κατέχει το 5% ή λιγότερο του μετοχικού κεφαλαίου των δικαιωμάτων ψήφου της αλλοδαπής εταιρείας, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, εφόσον η ιρλανδική εταιρεία διαφορετικά θα φορολογούνταν για αυτά τα εισοδήματα από μερίσματα ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.» (*Tax Experts, Ιρλανδία, 2015*)

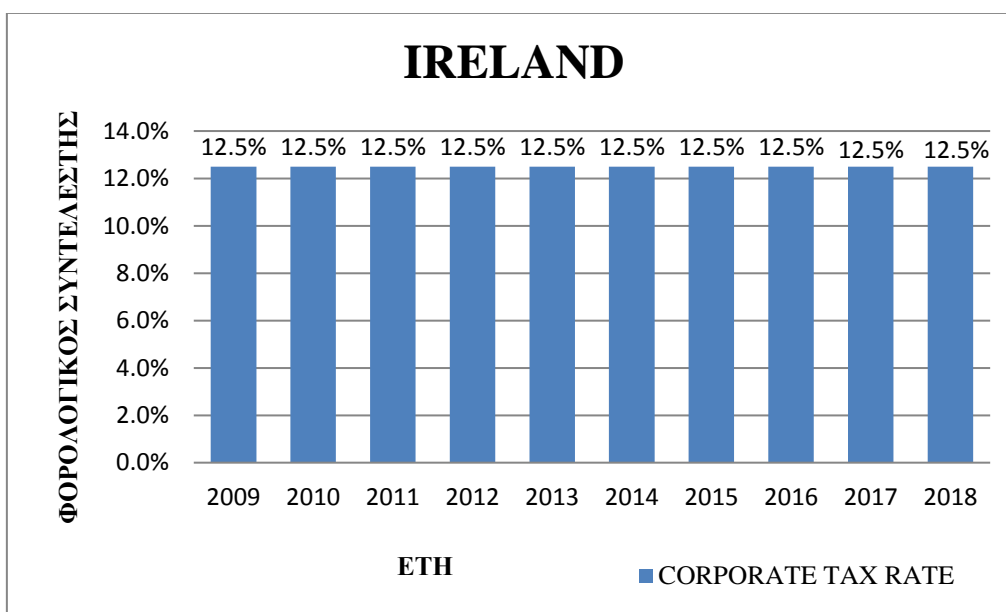
Τον Απρίλιο του 2010, η Ιρλανδία υιοθέτησε ορισμένους κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing rules), σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. και υιοθέτησε την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι ιρλανδικές εταιρείες πρέπει να παρακρατούν φόρο σε διάφορες πληρωμές, ως εξής:

- προς Ιρλανδικές εταιρείες, στα μερίσματα 0%, στους τόκους 20% και στα δικαιώματα 20%,
- προς αλλοδαπές εταιρείες, 20% στα μερίσματα, τόκους και δικαιώματα.

Η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία παρέχει ορισμένα φορολογικά κίνητρα, απαλλάσσοντας κάποιες νεοσύστατες εταιρείες από το φόρο για τρία χρόνια, όταν το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι πάνω από 40.000€ για κάθε έτος, ενώ όταν το ποσό φόρου είναι από 40.000€ έως και 60.000€ ετησίως, απαλλάσσονται με περιορισμούς.

Επιπλέον, για τις δαπάνες που γίνονται για επιστημονική Έρευνα και Ανάπτυξη προβλέπεται πίστωση φόρου 25%, πέρα από την έκπτωση φόρου, οπότε συνολικά η έκπτωση φόρου ανέρχεται στο 37,5% της συνολικής δαπάνης.



Στοιχεία από: Trading Economics

Διάγραμμα 10: Ireland, Corporate Tax Rate, 2009-2018

3.3.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα

Η Ελλάδα το 2004 υπέγραψε με την Ιρλανδία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που κυρώθηκε με τον Ν. 3300/2004, η οποία ρυθμίζει τη φορολόγηση των συντάξεων, των μισθωτών υπηρεσιών, των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων.

Η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Ιρλανδίας και βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. είναι:

-Για πληρωμές από την Ιρλανδία προς την Ελλάδα:

Μερίσματα: 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, για την δικαιούχο εταιρεία που κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του δικαιώματος ψήφου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα / 15% για όλες τις άλλες περιπτώσεις

Τόκοι και Δικαιώματα: 5%

-Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Ιρλανδία:

Μερίσματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία της ΕΕ) / 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, για την δικαιούχο εταιρεία που κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του δικαιώματος ψήφου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα / 15% για όλες τις άλλες περιπτώσεις

Τόκοι και Δικαιώματα: 5%

Η Ιρλανδία είναι από τις χώρες που έχουν καθιερώσει προνομιακό φορολογικό καθεστώς, συνεπώς οι συναλλαγές με την Ιρλανδία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ελληνικών εταιρειών, εκτός εάν αποδειχθεί ότι οι συναλλαγές αυτές είναι πραγματικές, αληθείς κ.λπ.

3.4. Ισπανία

3.4.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον

Η Ισπανία βρίσκεται στη νοτιοδυτική Ευρώπη και καταλαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος της Ιβηρικής χερσονήσου, με πληθυσμό περίπου 46.733.000 κατοίκους. Μετά το θάνατο του δικτάτορα Φρανσίσκο Φράνκο το 1975, έγινε η μετάβαση στη δημοκρατία και ήρθε ο οικονομικός εκσυγχρονισμός, με την ένταξη της στην ΕΕ το 1986, που την έκανε μια δυναμική και ταχέως αναπτυσσόμενη οικονομία, που στηρίζεται στην υπεράσπιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων.

Η μικτή οικονομία της Ισπανίας ήταν η 13η μεγαλύτερη στον κόσμο και το κατά κεφαλήν εισόδημα της είχε φτάσει αυτό της Γερμανίας και τη Γαλλίας. Ωστόσο, μετά από 15 χρόνια αύξησης του μέσου όρου του Α.Ε.Π., η οικονομία της τέθηκε σε ύφεση το δεύτερο τρίμηνο του 2008. Σύμφωνα με τα στοιχεία, η οικονομία της Ισπανίας βρισκόταν σε πολύ καλή θέση, αφού αποτελούσε την 7^η μεγαλύτερη χώρα αποδοχής και την 10^η χώρα έκδοσης ξένων άμεσων επενδύσεων και ήταν 7^η στην εξαγωγική δραστηριότητα εμπορικών υπηρεσιών. Η ανάπτυξη έφτασε στο 0,7% το 2011 λόγω της κρίσης του 2008.

Παρ' όλα αυτά, διαθέτει μια σύγχρονη οικονομία που βασίζεται στη γνώση, και κατ' αυτόν τον τρόπο, οι υπηρεσίες αποτελούν το 72% της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Έχει καταστεί ένα διεθνές κέντρο για καινοτομία που επωφελείται από το νέο και εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό, ανταγωνιστικού κόστους. Επίσης, υπάρχουν πολλές ευκαιρίες για τους ξένους επενδυτές στους στρατηγικούς τομείς της χώρας με δυνατότητες για μελλοντική ανάπτυξη, όπως οι τηλεπικοινωνίες, οι ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, η βιοτεχνολογία, το περιβάλλον, η αεροδιαστημική αλλά και η αυτοκινητοβιομηχανία, επειδή το περιβάλλον της είναι ελκυστικό και ανταγωνιστικό.

Βασικές μορφές επιχειρήσεων: η Ανώνυμη Εταιρεία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης και το Υποκατάστημα Ξένης Εταιρείας.

3.4.2. Φορολογικό σύστημα

Μια εταιρεία που συστάθηκε σύμφωνα με το ισπανικό δίκαιο και η πραγματική της έδρα είναι στην Ισπανία, δηλαδή οι επιχειρηματικές της δραστηριότητες διευθύνονται και ελέγχονται από την Ισπανία, θεωρείται κάτοικος της και υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ισπανία, για το παγκόσμιο εισόδημα της.

Μια εταιρεία που είναι εγκατεστημένη σε μια χώρα που δεν επιβάλλεται φόρος ή που θεωρείται φορολογικός παράδεισος, έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ισπανία, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- όταν τα κύρια πάγια στοιχεία του ενεργητικού της αποτελούνται άμεσα ή έμμεσα από ακίνητα που βρίσκονται ή δικαιώματα που ασκούνται στην Ισπανία
- όταν η βασική επιχειρηματική της δραστηριότητα ασκείται στην Ισπανία.

Ο γενικός φορολογικός συντελεστής για τις εταιρείες στην Ισπανία είναι σήμερα 25%. Οι ημεδαπές εταιρείες φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημα τους, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες που έχουν μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ισπανία φορολογούνται στην πηγή για το εισόδημα τους με συντελεστή 25%, με τον οποίο φορολογούνται επίσης και αλλοδαπά πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) μη εγκατεστημένα στην Ισπανία, που αποκτούν εισόδημα στην Ισπανία.

Τέλος, υπάρχει και ένας φόρος επί των επιχειρήσεων και επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο οποίος είναι ένας τοπικός άμεσος φόρος που επιβάλλεται ετησίως σχετικά με την απόδοση των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αν οι δραστηριότητες πραγματοποιούνται ή όχι σε ένα συγκεκριμένο χώρο. Ο φόρος εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως το είδος της δραστηριότητας και η τοποθεσία και το μέγεθος των εγκαταστάσεων όπου αυτή ασκείται. Δεν μπορεί να είναι πάνω από 15% του μέσου όρου των τεκμαρτών κερδών από την επαγγελματική ή οικονομική δραστηριότητα. Οι εταιρείες που καταβάλλουν φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και οι αλλοδαπές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ισπανία μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης, απαλλάσσονται από το φόρο αυτό, εφόσον έχουν καθαρό κύκλο εργασιών, με βάση την τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή το φόρο επί των καθαρών κερδών, στην περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, κάτω από €1 εκατ.

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για φορολογικούς σκοπούς πρέπει να τηρούνται οι λογιστικοί κανόνες, εκτός εάν η φορολογική νομοθεσία ορίζει διαφορετικά. Γι' αυτό, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και οι δηλώσεις του φόρου επί των καθαρών κερδών, στην περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, περιλαμβάνουν σελίδες όπου ο λογιστικός/εμπορικός ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης πρέπει να εισάγονται. Επίσης, οι φορολογικές αρχές μπορούν να τροποποιούν τα λογιστικά αποτελέσματα, αν παρατηρούν ότι δεν έχουν υπολογισθεί βάσει του Ισπανικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

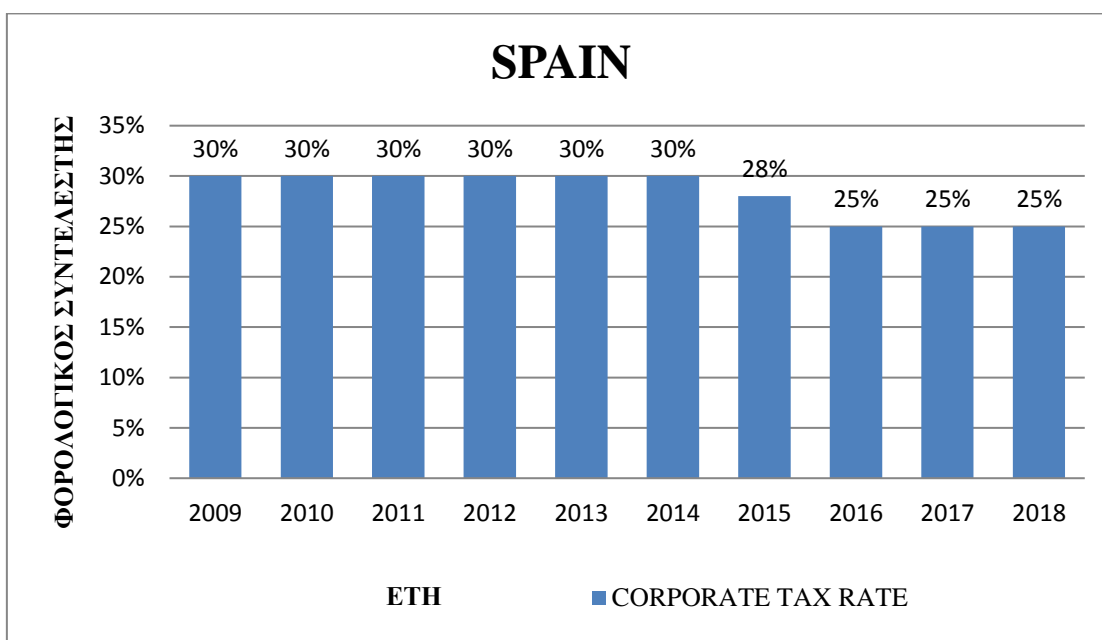
Τα κεφαλαιακά κέρδη αντιμετωπίζονται ως κανονικό εισόδημα και φορολογούνται με τον κανονικό φορολογικό συντελεστή 25%, για το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτουν (όταν τα κέρδη είναι από ακίνητα, λαμβάνεται υπόψη η αύξηση του κόστους βάσης για φορολογικούς σκοπούς τιμαριθμικής αναπροσαρμογής).

Επιπλέον, το ποσό των μερισμάτων που περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα πρέπει να είναι το ακαθάριστο ποσό. Όμως, μια εταιρεία μπορεί να δικαιούται έκπτωση φόρου για τα μερίσματα, ίση με τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται από την εταιρεία σχετικά με αυτά που εισπράττονται από αυτήν. Η έκπτωση φόρου επιτρέπεται για τα μερίσματα που εισπράττουν εγχώριες εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ισπανία, όταν το ποσοστό συμμετοχής της εταιρείας που λαμβάνει το μερίσμα σε άλλη εταιρεία είναι 5% ή περισσότερο και η συμμετοχή διακρατείται τουλάχιστον ένα έτος. Όταν το ποσοστό συμμετοχής είναι μικρότερο από 5% ή διακρατείται για λιγότερο από ένα έτος, η έκπτωση φόρου είναι το 30% επί του 50% του ποσού των μερισμάτων που εισπράττονται.

Το εισόδημα από τόκους αντιμετωπίζεται ως κανονικό εισόδημα και φορολογείται με τον κανονικό φορολογικό συντελεστή 25%. Οι φορολογικές ζημίες μπορούν να μεταφέρονται στις επόμενες χρήσεις, όμως με ποσοστιαίους περιορισμούς ανάλογα με τον κύκλο εργασιών κάθε εταιρείας και δεν μπορούν να μεταφέρονται σε προηγούμενες χρήσεις.

Η φορολογική νομοθεσία της Ισπανίας επιτρέπει την ομαδική φορολόγηση των εταιρειών (group taxation), δηλαδή την ενοποιημένη φορολόγηση ομίλου επιχειρήσεων για τη φορολογία εισοδήματος κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Τέλος, έχει υιοθετήσει κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που βασίζονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, που σημαίνει ότι κάθε συναλλαγή που γίνεται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών πρέπει να σε συμφωνεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων.



Στοιχεία από: Trading Economics

Διάγραμμα 11: Spain, Corporate Tax Rate, 2009-2018

3.4.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα

Η Ελλάδα το 2000 υπέγραψε με την Ισπανία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που κυρώθηκε με τον Ν. 3015/2002, η οποία ρυθμίζει τη φορολόγηση των συντάξεων, των μισθωτών υπηρεσιών, των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων.

Η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Ισπανίας και βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. είναι:

-Για πληρωμές από την Ισπανία προς την Ελλάδα:

Μερίσματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία) / 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, εάν η δικαιούχος εταιρεία (εκτός από μία προσωπική εταιρεία) κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα / 10% για όλες τις άλλες περιπτώσεις

Τόκοι: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία), αλλιώς 8%

Δικαιώματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία), αλλιώς 6%

-Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Ισπανία:

Μερίσματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία) / 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, εάν η δικαιούχος εταιρεία (εκτός από μία προσωπική εταιρεία) κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα / 10% για όλες τις άλλες περιπτώσεις

Τόκοι: 8%

Δικαιώματα: 6%

Η Ισπανία δεν είναι από τις χώρες που έχουν καθιερώσει προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οπότε τα τιμολόγια πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών, αναγνωρίζονται χωρίς να εξετάζεται αν η συναλλαγή είναι πραγματική.

3.5. Κύπρος

3.5.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον

Η Κύπρος είναι χώρα της ανατολικής Μεσογείου και συνορεύει με την Τουρκία, τη Συρία, το Λίβανο, και την Αίγυπτο, με πληθυσμό περίπου 1.180.000 κατοίκους. Αποτελεί γέφυρα οικονομικής συνεργασίας που ευνοεί τις επενδύσεις και προορισμό των επενδυτών που ψάχνουν την ιδανική τοποθεσία για τις διεθνείς επιχειρηματικές τους δραστηριότητες. Εξάλλου, λόγω της γεωγραφικής της θέσης, συνδέει την Ευρώπη, την Αφρική και την Ασία και το πλεονέκτημα της αυτό απέκτησε μεγαλύτερη ισχύ μετά την ένταξη της στην ΕΕ το 2004 και στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση το 2008.

Είναι επίσης η αφετηρία για τους επενδυτές που επιθυμούν την πρόσβαση στις μεγάλες αγορές της ΕΕ, στις αναδυόμενες οικονομίες της Μέσης Ανατολής και της Ανατολικής Ευρώπης, καθώς και στη Βόρεια Αφρική, στην Ινδία και στην Κίνα, αφού προσφέρει πολλές ευκαιρίες γι' αυτούς. Η οικονομία της που βασίζεται στην ανάπτυξη της αγοράς, λειτουργεί μέσα σε ένα διαφανές ρυθμιστικό και νομικό σύστημα σύμφωνα με το αγγλοσαξονικό πρότυπο και είναι πλήρως εναρμονισμένο με το κανονιστικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η χώρα παρουσίασε ανάπτυξη το 2011 κατά 0.5 %. Ωστόσο, το 2012 μειώθηκε το εγχώριο Α.Ε.Π. και κατ' επέκταση ήρθε ύφεση στη χώρα κατά 1.2%, εξαιτίας της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης.

Το φορολογικό σύστημα της Κύπρου παρέχει πολλά πλεονεκτήματα στις επιχειρήσεις, όπως χαμηλότεροι συντελεστές φορολόγησης, με ένα ευρύ φάσμα συμφωνιών αποφυγής διπλής φορολογίας με 44 χώρες. Ενώ ταυτόχρονα, αρκετές πολυεθνικές εταιρείες και διεθνείς τραπεζικές μονάδες ήδη λειτουργούν στην Κύπρο, ενισχύοντας την παραγωγική φύση της οικονομίας. Συγκεκριμένα, υπάρχουν περίπου 33 ξένες τράπεζες και πάνω από 1.200 Κυπριακές Εταιρείες Διεθνών Επιχειρήσεων (Κ.Ε.Δ.Ε.), οι οποίες έχουν σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη της ως επιχειρηματικό κέντρο και έχουν ισχυρή παρουσία στην οικονομία της. Έτσι, οι ξένοι επενδυτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν ένα προηγμένο μοντέλο μεταφορών και τηλεπικοινωνιών, ένα εκπαιδευμένο, εξειδικευμένο και πολύγλωσσο ανθρώπινο δυναμικό καθώς και υψηλού επιπέδου επαγγελματικές υπηρεσίες, όπως τραπεζικές, φορολογικές, λογιστικές,

ελεγκτικές, νομικές, διαχείρισης κεφαλαίων. Όλα αυτά σε συνδυασμό με το υψηλό βιοτικό επίπεδο την έχουν κάνει να ξεχωρίζει στον παγκόσμιο επενδυτικό χάρτη.

Βασικές μορφές επιχειρήσεων: η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, το Υποκατάστημα Ξένης Εταιρείας και οι Διεθνείς Συμπράξεις.

3.5.2. Φορολογικό σύστημα

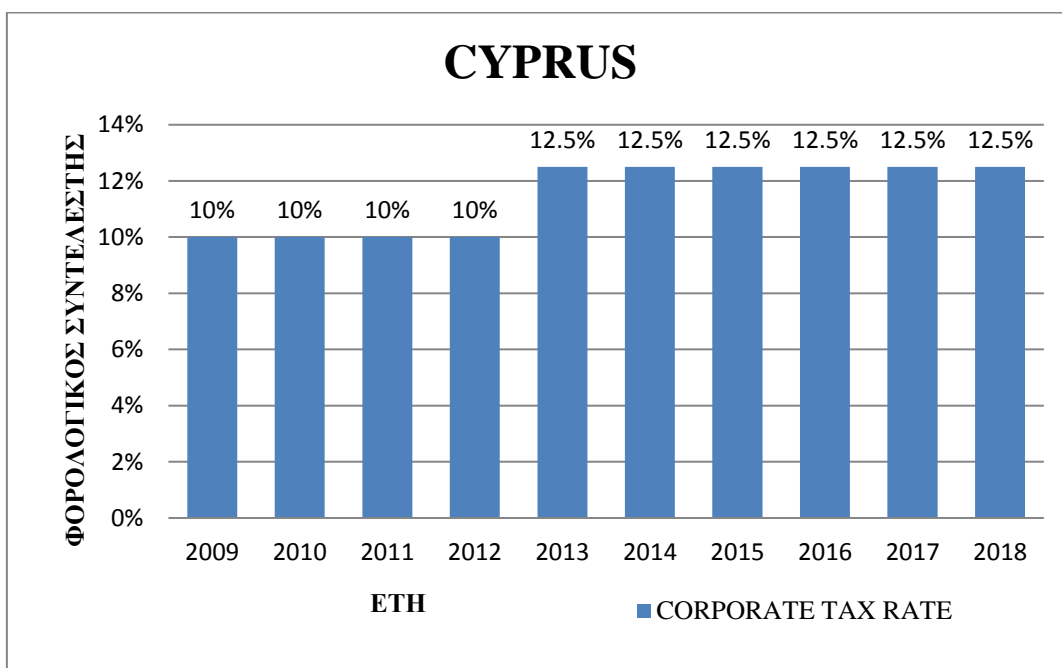
Μέχρι το 2003, η διαδικασία για σύσταση εταιρείας στην Κύπρο χαρακτηριζόταν ως offshore, λόγω του πολύ χαμηλού (σχεδόν μηδενικού) φορολογικού συντελεστή. Με την είσοδο της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καταργήθηκαν οι offshore δραστηριότητες και πλέον όλες οι εταιρείες χαρακτηρίζονται onshore (εγχώριες). Κατά συνέπεια, επανασχεδιάστηκε το φορολογικό σύστημα, σε εναρμόνιση με το ευρωπαϊκό όσον αφορά τους συντελεστές φορολογίας και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, για να καταπολεμηθούν η φοροδιαφυγή και το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος. Έτσι, ο συντελεστής επί των καθαρών κερδών της εταιρείας είναι 12,5% για όλες τις εταιρείες, χωρίς οποιαδήποτε ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Όλες οι κυπριακές εταιρείες, είτε ανήκουν σε κατοίκους Κύπρου είτε όχι, έχουν τα ίδια δικαιώματα να δραστηριοποιούνται και εντός Κύπρου.

Οι εταιρείες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου, δηλαδή νομικά πρόσωπα που διευθύνονται και ελέγχονται στην Κύπρο, φορολογούνται για όλο το εισόδημα τους από πηγές στην Κύπρο και στο εξωτερικό. Οι εταιρείες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου, φορολογούνται για το εισόδημα από επιχείρηση που διεξάγεται από μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο και συγκεκριμένα εισοδήματα από πηγές στην Κύπρο. Φόροι που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή πιστώνονται έναντι του κυπριακού φόρου που προκύπτει.

Ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής για όλες τις εταιρίες είναι 12,5%. Τα κέρδη από τη διάθεση τίτλων έχουν εξ ολοκλήρου απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος. Το ίδιο ισχύει και για τα μερίσματα, όμως αυτά είναι δυνατόν να υπόκεινται στην έκτακτη αμυντική εισφορά. Επίσης, οι τόκοι που δε συνδέονται στενά με τη διεξαγωγή της επιχείρησης δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος όπως και τα κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, που όμως υπόκεινται σε έκτακτη αμυντική εισφορά.

Υπό προϋποθέσεις, οι φορολογικές ζημίες που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, αν δεν μπορούν να συμψηφιστούν με άλλα εισοδήματα, μεταφέρονται και συμψηφίζονται με τα κέρδη των επόμενων ετών, ή συμψηφίζονται με τα κέρδη του ίδιου έτους άλλης εταιρείας του ίδιου συγκροτήματος, όταν είναι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου. Μια εταιρεία είναι μέλος του ίδιου συγκροτήματος αν εξαρτάται από την άλλη κατά 75% ή η καθεμιά ξεχωριστά εξαρτάται κατά 75% από τρίτη εταιρεία.

Πέρα από τον φόρο εισοδήματος, στην Κύπρο προβλέπεται μια έκτακτη αμυντική εισφορά στο εισόδημα των φορολογικών κατοίκων Κύπρου, ενώ οι μη κάτοικοι Κύπρου εξαιρούνται από αυτή.



Στοιχεία από: Trading Economics

Διάγραμμα 12: Cyprus, Corporate Tax Rate, 2009-2018

3.5.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα

Η Ελλάδα το 1967 υπέγραψε με την Κύπρο Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που κυρώθηκε με το Ν. 573/1968, η οποία ρυθμίζει τη φορολόγηση των συντάξεων, των μισθωτών υπηρεσιών, των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων.

Η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Κύπρου και βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. είναι:

-Για πληρωμές από την Κύπρο προς την Ελλάδα:

Μερίσματα, Τόκοι και Δικαιώματα: 0%

-Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Κύπρο:

Μερίσματα: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία της ΕΕ), αλλιώς 10%

Τόκοι: 0% (εάν εφαρμόζεται η Οδηγία της ΕΕ), αλλιώς 10%

Δικαιώματα: 0%

Η Κύπρος είναι από τις χώρες που έχουν καθιερώσει προνομιακό φορολογικό καθεστώς, συνεπώς οι συναλλαγές με την Κύπρο δεν αναγνωρίζονται αυτόματα για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ελληνικών επιχειρήσεων.

3.6. Πορτογαλία

3.6.1. Οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον

Η Πορτογαλία βρίσκεται στη νοτιοδυτική Ευρώπη, στο δυτικό άκρο της Ιβηρικής χερσονήσου. Βόρεια και ανατολικά συνορεύει με την Ισπανία ενώ νότια βρέχεται από τον Ατλαντικό ωκεανό και περιλαμβάνει δύο αρχιπελάγη στον Ατλαντικό, τις Αζόρες και την Μαδέρα, ενώ έχει έκταση 92.090 τετραγωνικά χιλιόμετρα με πληθυσμό περίπου 10.310.000 κατοίκους.

Έχει αναπτύξει μια οικονομία που βασίζεται αρκετά στην παροχή υπηρεσιών και είναι μια εκ των ιδρυτριών χωρών του ενιαίου ευρωπαϊκού νομίσματος (ευρώ). Η χώρα σήμερα δαπανά πολλά χρήματα στις υποδομές, έχοντας αναπτύξει ένα μεγάλο σύστημα οδών ταχείας κυκλοφορίας και έτσι επωφελείται από την άριστη προσβασιμότητα στα εθνικά οδικά δίκτυα. Παράλληλα, οι εθνικοί φορείς παροχής υπηρεσιών τις τελευταίες δεκαετίες αντιπροσωπεύουν το 74,9% του Α.Ε.Π. Ταυτόχρονα, αλλαγές έγιναν και στην παραγωγική βάση των ανεπτυγμένων βιομηχανιών, η οποία έχει αναπτυχθεί σημαντικά και ενσωματώνει ολοένα και περισσότερο την τεχνολογία. Ωστόσο, σημειώθηκε μείωση του εγχώριου Α.Ε.Π. κατά 1,5% το 2011, το 2012 επίσης μειώθηκε κατά 3,3%, ενώ σημειώθηκε ύφεση το 2013 της τάξης του 0,3%.

Η οικονομική της ανάπτυξη βασιζόταν και συνεχίζει να βασίζεται στο διεθνές εμπόριο της χώρας, έστω και αν παρουσιάστηκε έλλειμμα στο εμπορικό ισοζύγιο της. Λόγω της γεωγραφικής της θέσης, έχει ως κυριότερους εμπορικούς εταίρους την Ισπανία, τη Γερμανία, τη Γαλλία και την Αγκόλα. Από την άλλη, η οικονομία της βασίζεται επίσης στο εξωτερικό εμπόριο, όπως είναι οι ενεργειακοί πόροι, με 99,4% εξάρτηση, τα μέταλλα και τα ορυκτά προϊόντα με 17,72% εξάρτηση το 2008, αλλά και τα γεωργικά προϊόντα με 7,81% εξάρτηση το 2008.

Τα τελευταία είκοσι χρόνια σημειώθηκε διεθνοποίηση των πορτογαλικών εταιρειών σε μεγάλο βαθμό, οι οποίες είχαν μεγάλη επιτυχία στις αγορές του εξωτερικού, θέτοντας την Πορτογαλία σε μια πολύ καλή θέση μεταξύ των χωρών εξαγωγής κεφαλαίου. Αυτή η διαρκής προσπάθεια για διεθνοποίηση, χαρακτηριζόμενη από τη διεύρυνση του αριθμού των συμμετεχόντων (μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις) και από την προοδευτική διαφοροποίηση των αγορών, οδηγούν τις πορτογαλικές επιχειρήσεις να έχουν μια ισχυρή παρουσία σχεδόν παγκοσμίως.

Βασικές μορφές επιχειρήσεων: η Ανώνυμη Εταιρεία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, η Ομόρρυθμη και η Ετερόρρυθμη Εταιρεία, η Ατομική Εταιρεία και το Υποκατάστημα Ξένης Εταιρείας.

3.6.2. Φορολογικό σύστημα

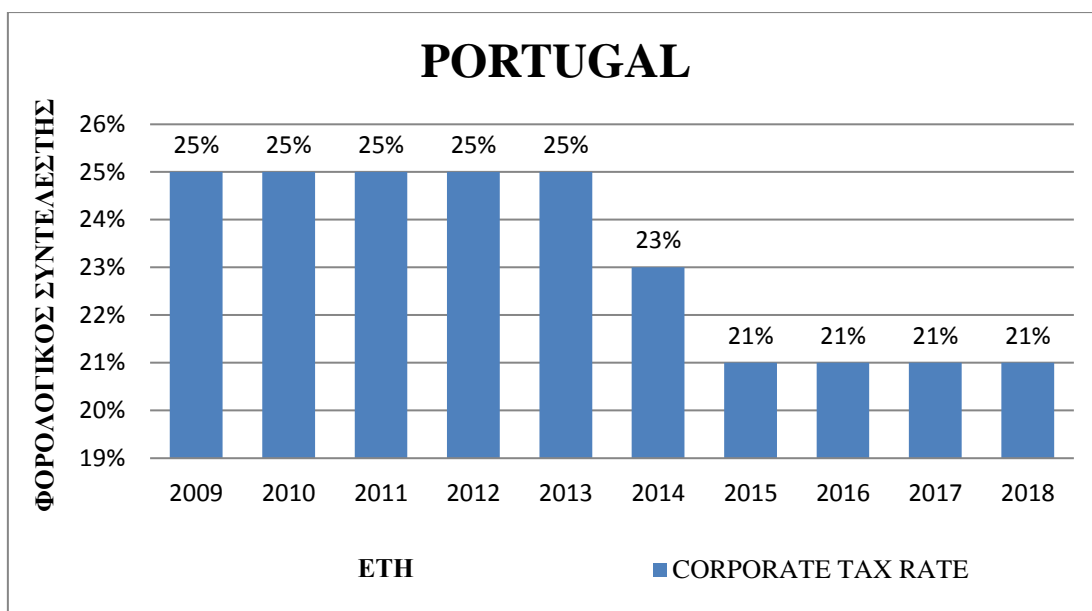
Μια εταιρεία που έχει την έδρα της ή την έδρα της πραγματικής της διοίκησης στην Πορτογαλία, είναι κάτοικος Πορτογαλίας και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα της στην Πορτογαλία. Τα κέρδη από μόνιμη εγκατάσταση που έχει μια αλλοδαπή εταιρεία στην Πορτογαλία υπόκεινται στον ίδιο φόρο που επιβάλλεται και στις εταιρείες.

Από το 2015 και μετά, ισχύει ένας ενιαίος φορολογικός συντελεστής 21%, για το συνολικό ποσό του εισοδήματος που φορολογείται από τις εταιρείες φορολογικούς κατοίκους Πορτογαλίας. Τα φορολογητέα κέρδη βασίζονται στα λογιστικά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας σε κάθε περίπτωση. Η θετική καθαρή διαφορά μεταξύ κερδών και κεφαλαιακής ζημίας που προκύπτει από την πώληση των παγίων περιουσιακών στοιχείων ή μετοχών, που πραγματοποιήθηκε για περισσότερο από ένα έτος, φορολογείται ως μέρος του κανονικού εισοδήματος.

Για τις πορτογαλικές εταιρείες που κατέχουν μετοχές σε άλλες ημεδαπές ή σε εταιρείες που εδρεύουν στην ΕΕ (όταν ισχύουν οι προϋποθέσεις της Οδηγίας της ΕΕ για τις μητρικές/θυγατρικές εταιρείες 2011/96/CEE), εξαιρείται από το εισόδημα για φορολόγηση το 100% των μερισμάτων που διανέμονται. Οι μετοχές θα πρέπει να αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 10% των συνολικών κεφαλαίων και να διακρατώνται για τουλάχιστον ένα έτος (πριν ή μετά τη διανομή). Τα μερίσματα εξαιρούνται από τη φορολόγηση όταν διανέμονται από θυγατρικές εταιρείες, πορτογαλικές, ή εγκατεστημένες στην ΕΕ και μόνο εφόσον το σχετικό εισόδημα έχει υπαχθεί σε πραγματική φορολόγηση.

Οι φορολογικές ζημίες που προκύπτουν από το 2012 και μετά μπορούν να μεταφερθούν σε επόμενες χρήσεις για πέντε χρόνια, δεν μπορούν όμως να μεταφερθούν σε προηγούμενες χρήσεις.

Η φορολογική νομοθεσία της Πορτογαλίας έχει υιοθετήσει ένα ειδικό καθεστώς για την ομαδική φορολόγηση των ομίλων επιχειρήσεων (group taxation) υπό προϋποθέσεις, που σημαίνει ότι, αν οι εταιρείες με έδρα και την πραγματική διοίκηση τους στην Πορτογαλία υποβάλουν μια ειδική αίτηση στις φορολογικές αρχές, μπορούν να υποβάλουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και να συμψηφίζουν τις ζημίες τους.



Στοιχεία από: Trading Economics

Διάγραμμα 13: Portugal, Corporate Tax Rate, 2009-2018

3.6.3. Φορολογική σχέση με την Ελλάδα

Η Ελλάδα το 2002 υπέγραψε με την Πορτογαλία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που κυρώθηκε με το Ν. 3009/2002, η οποία ρυθμίζει τη φορολόγηση των συντάξεων, των μισθωτών υπηρεσιών, των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων.

Η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ελλάδας, της Πορτογαλίας και βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. είναι:

-Για πληρωμές από την Πορτογαλία προς την Ελλάδα:

Μερίσματα: 0% / 15%

Τόκοι: 5% / 15%

Δικαιώματα: 5% / 10%

-Για πληρωμές από την Ελλάδα προς την Πορτογαλία:

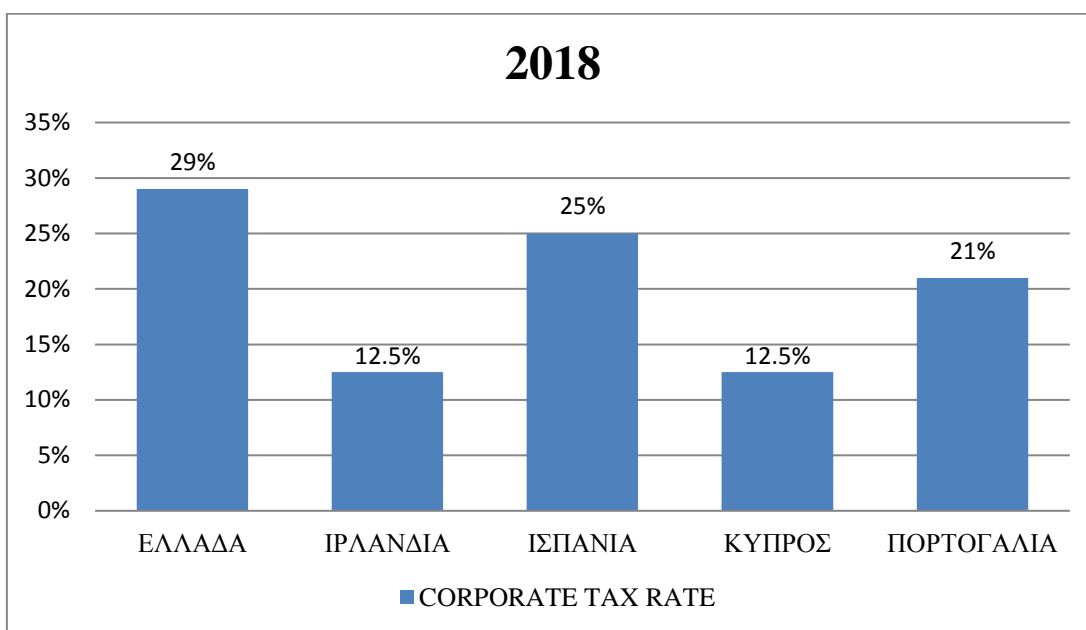
Μερίσματα: 0% / 10%

Τόκοι: 8% / 10%

Δικαιώματα: 8% / 10%

Η Πορτογαλία δεν είναι από τις χώρες που έχουν καθιερώσει προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οπότε τα τιμολόγια πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών, αναγνωρίζονται χωρίς να εξετάζεται αν η συναλλαγή είναι πραγματική.

3.7. Συγκριτική ανάλυση



Στοιχεία από: Trading Economics

Διάγραμμα 14: Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές για τις 5 μνημονιακές χώρες, 2018

Ο συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων στην Ελλάδα βρίσκεται στο 29% σήμερα, με μέσο όρο 35,79% από το 1981 μέχρι το 2018, φτάνοντας το πιο υψηλό ποσοστό της τάξης του 49% το 1985 και το πιο χαμηλό ποσοστό 20% το 2011.

Ο συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων στην Ιρλανδία βρίσκεται στο 12,5% σήμερα, με μέσο όρο 28,21% από το 1981 μέχρι το 2018, φτάνοντας το πιο υψηλό ποσοστό της τάξης του 50% το 1982 και το πιο χαμηλό ποσοστό 12,5% το 2003.

Ο συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων στην Ισπανία βρίσκεται στο 25% σήμερα, με μέσο όρο 32,88% από το 1981 μέχρι το 2018, φτάνοντας το πιο υψηλό ποσοστό της τάξης του 35% το 1984 και το πιο χαμηλό ποσοστό 25% το 2016.

Ο συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων στην Κύπρο βρίσκεται στο 12,5% σήμερα, με μέσο όρο 16,46% από το 1995 μέχρι το 2018, φτάνοντας το πιο υψηλό ποσοστό της τάξης του 29% το 2000 και το πιο χαμηλό ποσοστό 10% το 2005.

Ο συντελεστής φορολογίας επιχειρήσεων στην Πορτογαλία βρίσκεται στο 21% σήμερα, με μέσο όρο 35,39% από το 1981 μέχρι το 2018, φτάνοντας το πιο υψηλό ποσοστό της τάξης του 55,10% το 1983 και το πιο χαμηλό ποσοστό 21% το 2015.

Σύμφωνα με το Διάγραμμα 14, φαίνεται ότι η Ελλάδα είναι πιο πάνω από τις υπόλοιπες μνημονιακές χώρες όσον αφορά τον εταιρικό φορολογικό συντελεστή, ενώ ο πιο χαμηλός συντελεστής σημειώνεται στην Ιρλανδία και στην Κύπρο.

Πίνακας 5: Έσοδα από φόρους στα κέρδη των επιχειρήσεων ως % Α.Ε.Π. στις 5 μνημονιακές χώρες, 2015

ΚΥΠΡΟΣ	5,9%
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	3,1%
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	2,7%
ΙΣΠΑΝΙΑ	2,4%
ΕΛΛΑΔΑ	2,2%
ΕΕ28	2,5%
ΕΖ19	2,5%

Στοιχεία από: Ι.Ο.Β.Ε.

Πιο κοντά στο μέσο όρο της ΕΕ των 28 και της ΕΖ των 19 βρίσκονται η Ιρλανδία, η Ισπανία και η Ελλάδα αναφορικά με τα έσοδα από φόρους στα κέρδη νομικών προσώπων (Πίνακας 5). Συγκεκριμένα, τα έσοδα από φόρους στα κέρδη των επιχειρήσεων ανήλθαν το 2015 στο 2,7% του Α.Ε.Π. στην Ιρλανδία, στο 2,4% του Α.Ε.Π. στην Ισπανία και στο 2,2% του Α.Ε.Π. στην Ελλάδα, έναντι 2,5% στην Ευρωζώνη και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Πιο ψηλά σε έσοδα από φόρους βρίσκονται η Κύπρος (5,9% του Α.Ε.Π.) και η Πορτογαλία (3,1% του Α.Ε.Π.). Για το 2015, η Ελλάδα και η Ισπανία βρίσκονταν κάτω από τον μέσο όρο της ΕΕ και της Ευρωζώνης, ενώ η Κύπρος, η Πορτογαλία και η Ιρλανδία πάνω από τον μέσο όρο.

Πίνακας 6: Φορολογικά Έσοδα ως % Α.Ε.Π. στις 5 μνημονιακές χώρες και στον Ο.Ο.Σ.Α., 2015-2017

	2015	2016	2017
ΕΛΛΑΔΑ	36,58%	38,84%	39,39%
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	34,45%	34,32%	34,71%
ΚΥΠΡΟΣ	33,30%	32,90%	34,00%
ΙΣΠΑΝΙΑ	33,59%	33,19%	33,66%
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	23,11%	23,33%	22,84%
Ο.Ο.Σ.Α.	33,72%	34,03%	34,19%

Στοιχεία από: OECD Data

Στον Πίνακα 6, φαίνονται τα φορολογικά έσοδα των 5 μνημονιακών χωρών ως ποσοστό του Α.Ε.Π. της κάθε χώρας και σε σχέση με το μέσο όρο των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α.

Υψηλή εισπραξιμότητα φόρων για τα τρία τελευταία φορολογικά έτη φαίνεται ότι έχει η Ελλάδα, ενώ αντίθετα χαμηλή εισπραξιμότητα φόρων έχει η Ιρλανδία, που βρίσκεται κάτω από το μέσο όρο του Ο.Ο.Σ.Α. Κοντά στον μέσο όρο των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. βρίσκονται η Πορτογαλία, η Κύπρος και η Ισπανία.

Για το έτος 2017, η Ελλάδα βρισκόταν στην 8^η θέση των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. και στην 6^η θέση των χωρών της Ευρωζώνης, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 39,39% του Α.Ε.Π. της, η Πορτογαλία στην 17^η θέση των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. και στην 11^η θέση των χωρών της Ευρωζώνης, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 34,71% του Α.Ε.Π., η Κύπρος στην 12^η θέση των χωρών της Ευρωζώνης, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 34% του Α.Ε.Π., η Ισπανία στην 19^η θέση των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. και στην 13^η θέση των χωρών της Ευρωζώνης, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 33,66% του Α.Ε.Π. και τέλος η Ιρλανδία στην 32^η θέση των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. και στην 18^η θέση των χωρών της Ευρωζώνης, με τα φορολογικά της έσοδα να αποτελούν το 22,84% του Α.Ε.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

4.1. Εμφάνιση του φαινομένου

Ένα πολύ σημαντικό ζήτημα για την οικονομική πολιτική κάθε κράτους, είναι πώς θα διαρθρώσει το φορολογικό βάρος, πώς θα κατανέμονται δηλαδή τα συνολικά φορολογικά έσοδα μεταξύ των διαφόρων φόρων (εισοδήματος, δαπάνης, περιουσίας). Η επιλογή αυτή για τη διάρθρωση έχει μεγάλη σημασία, καθώς επηρεάζει την οικονομική δραστηριότητα, τη διανομή του εισοδήματος και άλλα σημαντικά οικονομικά μεγέθη. Επομένως, η πολιτική εξουσία κατανέμει το φορολογικό βάρος μεταξύ των επιμέρους φόρων, έτσι ώστε να επιτύχει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα, αφού έχει τη δυνατότητα να διαμορφώσει ελεύθερα το φορολογικό του σύστημα.

Όμως, η πολιτική εξουσία δεν έχει την απόλυτη ελευθερία διάρθρωσης του φορολογικού συστήματος, αλλά παίζουν ρόλο και άλλοι παράγοντες, όπως για παράδειγμα η παράδοση της κάθε χώρας και οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες που επικρατούν. Γι' αυτό λοιπόν, το φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να είναι το ίδιο σε κάθε χώρα και διαμορφώνεται με βάση τις συνθήκες που επικρατούν, τους βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους της.

Τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα πρέπει να χαρακτηρίζονται από διαφάνεια και απλότητα στην εφαρμογή τους, για να μπορέσουν να μειώσουν το διοικητικό κόστος για την είσπραξη φόρων και το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με το φορολογικό σύστημα. Ένα φορολογικό σύστημα που θα έχει λιγότερη γραφειοκρατία είναι πιο αποδεκτό και μπορεί πιο άμεσα και εύκολα να συλλέξει φορολογικά έσοδα, καθώς εφαρμόζοντας ευνοϊκά φορολογικά κίνητρα, συμβάλλει στην προώθηση της ανάπτυξης της χώρας, μέσω υλοποίησης επενδυτικών σχεδίων, που ενισχύουν την οικονομική της δραστηριότητα. Η ενίσχυση αυτή έρχεται με την εφαρμογή χαμηλών φορολογικών συντελεστών, την παροχή κινήτρων για αύξηση της προσφοράς εργασίας, ένα σταθερό φορολογικό σύστημα, ένα απλό νομοθετικό πλαίσιο, μια αποτελεσματική φορολογική διοίκηση και γενικά με δράσεις και αποφάσεις υπέρ των επιχειρήσεων.

Με βάση αυτά που προαναφέρθηκαν, την τελευταία δεκαετία ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τις κυβερνήσεις έχει προκαλέσει ένα νέο φαινόμενο που εμφανίζεται τόσο στο εσωτερικό τους, όσο και στο εσωτερικό της ΕΕ, ο λεγόμενος Φορολογικός

Ανταγωνισμός. Είναι δηλαδή, οι αυξημένες προσπάθειες των κρατών, μέσω των φορολογικών πολιτικών που ακούν για να προσελκύσουν τα μεγαλύτερα μερίδια συμμετοχής στην φορολογητέα βάση. Όπως οι επιχειρήσεις αγωνίζονται για να κερδίσουν το μεγαλύτερο μέρος της αγοράς, έτσι και οι κυβερνήσεις ανταγωνίζονται για την προσέλκυση περισσότερων επενδύσεων, μειώνοντας τους φορολογικούς συντελεστές.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώθηκε μεταξύ των κρατών-μελών της διεθνούς κοινότητας μετά το τέλος του Β' Παγκοσμίου Πολέμου, αποκτώντας μεγάλες διαστάσεις από τις αρχές του 1990. Πολλές έρευνες και μελέτες έχουν γίνει για το θέμα αυτό τόσο από διεθνείς οργανισμούς, όσο και από τον Ο.Ο.Σ.Α. και την ΕΕ και έχει σαν χαρακτηριστικό του ότι εκδηλώνεται συνήθως όπου υπάρχει προηγμένος βαθμός ολοκλήρωσης μεταξύ των κρατών.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός έχει σαν αποτέλεσμα τα κράτη να υιοθετούν χαμηλά επίπεδα φορολόγησης, μειώνοντας τους συντελεστές επί του κεφαλαίου, για να προσελκύσουν ξένες άμεσες επενδύσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, κάτι που έχει γίνει πιο έντονο μετά από την τελευταία διεύρυνση της ΕΕ. Οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές για το κεφάλαιο που χαρακτηρίζουν τα νέα κράτη-μέλη, οδήγησαν τα παλαιότερα στην υιοθέτηση ευνοϊκότερης φορολόγησης του. Αυτό έχει αρνητικές επιπτώσεις στα φορολογικά έσοδα των περισσότερων κρατών-μελών και γι' αυτό υπάρχουν πρωτοβουλίες στην ΕΕ για φορολογική εναρμόνιση μεταξύ των διαφορετικών συστημάτων, για την οποία θα γίνει εκτενέστερη ανάλυση στο επόμενο κεφάλαιο.

Σήμερα ωστόσο, υπάρχει και μια άλλη άποψη, ότι οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές για το κεφάλαιο δεν προσελκύουν απαραίτητα ξένες άμεσες επενδύσεις, επειδή οι χαμηλοί συντελεστές οδηγούν και σε χαμηλά επίπεδα δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών που παρέχει το κράτος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι σκανδιναβικές χώρες, οι οποίες έχουν πολύ υψηλούς δείκτες ανταγωνιστικότητας και προσελκύουν σημαντικές παραγωγικές επενδύσεις, παρά το γεγονός ότι υπάρχει υψηλή φορολογική επιβάρυνση, καθώς δεν αποτελεί το μοναδικό κριτήριο για την επιλογή του τόπου που θα γίνει μια επένδυση, αλλά επηρεάζουν και άλλοι παράγοντες, όπως ένα αποτελεσματικό εκπαιδευτικό σύστημα, ένα ανταγωνιστικό επίπεδο υποδομών και δημοσίων υπηρεσιών κ.ά.

4.2. Έννοια φορολογικού ανταγωνισμού

Η έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού αναφέρεται στις πολιτικές φορολόγησης που ακολουθεί το κάθε κράτος, οι οποίες χαρακτηρίζονται κυρίως από χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, εκπτώσεις, απαλλαγές, ακόμα και φορολογικές διαπραγματεύσεις, για να αποκτήσουν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των άλλων κρατών και να προσελκύσουν κεφάλαιο και εργασία ή να αποφύγουν την έξοδο των παραγωγικών πόρων.

«Αλλιώς, φορολογικός ανταγωνισμός είναι ο μη συνεργατικός καθορισμός φόρων από ανεξάρτητες κυβερνήσεις ο οποίος επηρεάζει την κατανομή μιας κινητής φορολογικής βάσης μεταξύ περιοχών.» (Τσιαμπαρλή Βαλεντίνα, 2014)

Σύμφωνα με τον Charles Tiebout το 1956, ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώνεται συνήθως λόγω:

- των Ξένων Άμεσων Επενδύσεων (Ξ.Α.Ε.), οι οποίες είναι επενδύσεις με ιδιαίτερη σημασία στην αγορά μιας χώρας από έναν επενδυτή, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει την έδρα του στην αγορά μιας ξένης χώρας και συμβάλλουν στην δημιουργία θέσεων εργασίας στις χώρες της ΕΕ.
- του Κινητού Οικονομικού Κεφαλαίου (επενδύσεις χαρτοφυλακίου), με το οποίο ενισχύονται οι οικονομικές αγορές και δημιουργείται ανταγωνιστικό αποτέλεσμα στον τομέα παροχής οικονομικών υπηρεσιών.
- των Χρηματοοικονομικών ροών, στο εσωτερικό των εταιρειών, οι οποίες διοχετευτούν προς τη φορολογική δικαιοδοσία μέσα από την προσέλκυση των εταιρικών λειτουργιών που χρησιμοποιούνται για τη διεθνή μεταφορά κερδών.

4.3. Μειονεκτήματα και Πλεονεκτήματα

Επικρατεί η άποψη ότι λόγω του φορολογικού ανταγωνισμού μειώνονται τα έσοδα του δημοσιονομικού προϋπολογισμού και άρα και οι δημόσιες παροχές. Όπως αναφέρει ο Mitu E. Narcis το 2009, είναι σαν ένα ‘μπούμερανγκ’ που στρέφεται εναντίον του κράτους, το οποίο στοχεύει στην προσέλκυση κεφαλαίου μέσω χαμηλών φορολογικών συντελεστών.

Ένα σημαντικό μειονέκτημα είναι ότι οι επενδυτές που αναζητούν τις φορολογικές διευκολύνσεις, θα φύγουν στη συνέχεια, αφού δεν θα βρίσκουν καλά εκπαιδευμένο εργατικό δυναμικό σύμφωνα με τα πρότυπα που επιβάλλονται ανάλογα με το επίπεδο φορολογικής ανάπτυξης. Γιατί μία χαμηλή φορολογία σημαίνει ότι δαπανώνται λιγότερα χρήματα για εκπαίδευση, πρωτοβάθμια ιατρική περίθαλψη, υποδομές και διατήρηση ενός ταμείου ανθρώπινων πόρων σύμφωνα με τα ευρωπαϊκά πρότυπα.

Παρ’ όλα αυτά, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να έχει και οφέλη για μία χώρα, γιατί με τη χαμηλή φορολογία μπορεί να τονωθεί η οικονομία της και να βελτιωθούν τα οικονομικά του προϋπολογισμού της. Επιπλέον, μπορεί να τονωθεί η δημοσιονομική αποτελεσματικότητα της, καθώς οι πόροι του προϋπολογισμού μειώνονται και έτσι θα πρέπει να διαχειρίζονται πιο σωστά και να μειωθεί η σπατάλη τους.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. υποστηρίζει πως η επιλογή της τοποθεσίας άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, αντισταθμίζει τις ατέλειες στην κατάρτιση του κυβερνητικού προϋπολογισμού, περιορίζοντας τις υπερβολικές δαπάνες και την υπερφορολόγηση. Αυτό το επιχείρημα όμως ισχύει μόνο στην περίπτωση που το κράτος έχει ως σκοπό τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής του ευημερίας.

Επιπρόσθετα, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να ενισχύσει την οικονομική δραστηριότητα με μείωση των αποταμιεύσεων και των διαθέσιμων επενδυτικών κεφαλαίων, για να ελαφρύνει το φορολογικό βάρος που δεν ευνοεί τις επενδύσεις.

Τέλος, λειτουργεί ως ‘διαδικασία ανακάλυψης’, καθώς συνεχώς ανακαλύπτονται νέοι κανονισμοί για το φορολογικό ανταγωνισμό που μπορούν να δοκιμάζονται άμεσα, επειδή υπάρχει ποικιλία φορολογικών συστημάτων για να επιλέξουν οι επενδυτές.

4.4. Φορολογικός ανταγωνισμός στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Οι αρχηγοί της ΕΕ το 2000 ήθελαν να γίνει η οικονομία της η πιο ανταγωνιστική οικονομία παγκοσμίως μέχρι το 2010. Για να επιτευχθεί όμως η φιλοδοξία αυτή, είχαν ως κύρια προτεραιότητα την αναμόρφωση των συστημάτων φορολόγησης των εταιρειών και λόγω των πολλών και διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, των υψηλών κοστών συμμόρφωσης, της διπλής φορολόγησης και των κανόνων προστατευτισμού που υπήρχαν στα κράτη, εμποδιζόταν η ανάπτυξη της ανταγωνιστικότητας της ευρωπαϊκής βιομηχανίας.

Ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που καθορίζει τη θέση μιας χώρας στον παγκόσμιο ανταγωνισμό για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων και την απόκτηση μεριδίου αγοράς, είναι η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων. Όμως, σε μια οικονομική ένωση, όπως είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση, όπου τα κράτη-μέλη αλληλεπιδρούν μεταξύ τους, οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές κεφαλαίου και άλλες ευνοϊκές πολιτικές φορολογίας που υιοθετεί μία χώρα επηρεάζουν και προκαλούν εξωτερικότερες και στις άλλες χώρες.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των χωρών υπήρχε από παλιά, όμως τα τελευταία χρόνια έχει ενταθεί και οι πολυεθνικές εταιρείες, επωφελούμενες από τον ανταγωνισμό και από τους πολλούς κανονισμούς που περιλαμβάνουν τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των χωρών, στοχεύουν στη μείωση ή και αποφυγή της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Γι' αυτό, έχουν γίνει ορισμένες προσπάθειες για φορολογική εναρμόνιση των συστημάτων, όχι όμως αρκετές που θα ικανοποιούσαν τα κράτη.

Κάποιες μελέτες δείχνουν ότι οι συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού δεν είναι τόσο μεγάλες όσο πιστεύεται και ότι δεν μειώθηκαν τα φορολογικά έσοδα των κρατών στη διάρκεια των ετών. Αντίθετα, άλλες μελέτες δείχνουν ότι υπήρξε μείωση των φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις και άλλων δεικτών που μετρούν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Έτσι, προκύπτουν ορισμένα ερωτήματα, σχετικά με το αν υπάρχει ένταση του φορολογικού ανταγωνισμού, αν επηρεάζει ή βλάπτει τα κράτη που εμπλέκονται σε αυτόν, καθώς και με ποιους τρόπους εκδηλώνεται.

4.5. Φοροαποφυγή

Μέσα στην έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού που εξετάστηκε προηγουμένως, εμπεριέχεται και η έννοια της φοροαποφυγής, δηλαδή η με νόμιμο τρόπο αποφυγή εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς οι επιχειρήσεις, εκμεταλλευόμενες τα ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα άλλων χωρών της ΕΕ, θέλουν να μεταφέρουν την έδρα της επιχείρησής τους, άρα και τα κέρδη τους, έτσι ώστε να ευνοηθούν από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό για την Φοροαποφυγή (tax avoidance ή tax mitigation): «αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου.» (Βικιπαίδεια, 2014, Φοροαποφυγή)

4.6. Φορολογία και τόπος εγκατάστασης των επιχειρήσεων

Η περιοχή που θα επιλέξει μια επιχείρηση για εγκατάσταση, ή επέκταση σε αυτή ή σε διαφορετική περιοχή ή για μετεγκατάσταση σε άλλη περιοχή δεν εξαρτάται μόνο από τις προτιμήσεις των επιχειρηματιών, αλλά και από την οικονομική και χωροταξική πολιτική που ακολουθεί κάθε κράτος. Και η φορολογία είναι ένα από τα πολλά μέσα που διαθέτει κάθε κράτος, που επηρεάζει αυτή την επιλογή της επιχείρησης. Πολλές εμπειρικές μελέτες σχετικά με τη σχέση της φορολογίας και του τόπου εγκατάστασης των επιχειρήσεων έχουν καταλήξει σε αντικρουόμενα αποτελέσματα.

Από τη μία πλευρά, σημαντικό ρόλο στις αποφάσεις των επιχειρήσεων για την επιλογή του τόπου εγκατάστασης έχει ο τρόπος με τον οποίο το κάθε κράτος αξιοποιεί τα φορολογικά του έσοδα. Δηλαδή, όταν αυξάνεται η φορολογία σε μια περιοχή, γίνεται

πιο ελκυστική για εγκατάσταση των επιχειρήσεων σ' αυτήν, όταν τα φορολογικά έσοδα δαπανώνται για τις τοπικές δημόσιες υπηρεσίες (π.χ. δημόσιες υποδομές), ενώ αντίθετα γίνεται λιγότερο ελκυστική όταν τα φορολογικά έσοδα δαπανώνται σε προγράμματα αναδιανεμητικού χαρακτήρα. Πιο συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι αν η μείωση της φορολογίας σε μια περιοχή δεν επιφέρει μείωση στις παρεχόμενες από το Δημόσιο υπηρεσίες, τότε έχει θετική επίδραση στη βιομηχανική της δραστηριότητα.

Από την άλλη πλευρά, οι μελέτες κάνουν λόγο για την εμφάνιση ενός σοβαρού προβλήματος της οικονομίας λόγω της παγκοσμιοποίησης. Οι λεγόμενοι φορολογικοί παράδεισοι ή οάσεις, όπως είναι γνωστά μικρά κυρίως κράτη, τα οποία έχουν ευνοϊκά φορολογικά συστήματα για τα πρόσωπα και τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν ως κατοικία ή έδρα τους τα κράτη αυτά. Τέτοια κράτη ή αυτόνομες περιοχές είναι η Ανδόρα, το Λιχτενστάιν, η νήσος του Μαν, οι Μαλδίβες, η Αντίγκουα, τα νησιά Μάρσαλ κ.ά. Δεν υπάρχουν συναλλαγματικοί έλεγχοι, ούτε υπογράφονται φορολογικές συμφωνίες με άλλα κράτη που θα επέτρεπαν την παροχή πληροφοριών, αλλά αντίθετα υπάρχει το απόλυτο τραπεζικό απόρρητο και οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί ή μηδενικοί.

(Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το Λιχτενστάιν, ένα κρατίδιο με 35.000 κατοίκους, έδρα 15 τραπεζών και 75.000 περίπου εταιρειών.)

Εκμεταλλευόμενες την κατάσταση αυτή και λόγω της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων, πολλές επιχειρήσεις μεταφέρουν τα εισοδήματά τους στα κράτη αυτά, ιδρύοντας εταιρείες, για να μην φορολογηθούν στη χώρα που πραγματικά τα αποκτούν. Ως αποτέλεσμα, οι βιομηχανικές κυρίως χώρες στερούνται φορολογικά έσοδα (μόνο οι αναπτυσσόμενες χώρες χάνουν περίπου 50 δισεκατομμύρια δολάρια κάθε έτος).

Αυτά τα σοβαρά προβλήματα περιλαμβάνονται σε σχετική έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α., όπου προβλέπονται κυρώσεις για φορολογικούς παραδείσους που δεν λειτουργούν σύμφωνα με τις διεθνείς φορολογικές ρυθμίσεις και τις ρυθμίσεις για τη διαφάνεια της ροής των κεφαλαίων.

4.7. Η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού σε ενωσιακό επίπεδο

Για να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο αυτό σε επίπεδο κοινότητας-ένωσης, απαιτείται συνεργασία και αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών όλων των κρατών-μελών. Έτσι, η Οδηγία 77/799/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου στόχευε στην αμοιβαία συνδρομή των αρχών των κρατών-μελών στον τομέα των άμεσων φόρων, για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των πρακτικών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, οι οποίες επιφέρουν απώλεια φορολογικών εσόδων και προκαλούν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού στην κίνηση κεφαλαίων.

Οπότε όλες οι Οδηγίες, για το φορολογικό καθεστώς των διασπάσεων, των μητρικών και θυγατρικών εταιρειών, των φόρων επί των δικαιωμάτων και τελών, ρητά παρέχουν στα κράτη-μέλη τη δυνατότητα να λάβουν αναγκαία μέτρα για να αντιμετωπισθεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Επειδή τα εθνικά μέτρα είναι ανεπαρκή όπως και η συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων όσον αφορά τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, είναι αναγκαία η συνεργασία των αρχών για την αποτελεσματική τους αντιμετώπιση. Η βασική Οδηγία 77/799/Ε.Ο.Κ., αφού υπέστη αρκετές τροποποιήσεις, αντικαταστάθηκε από την Οδηγία 2011/16/ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε έναν Κώδικα Δεοντολογίας για τις επιχειρήσεις, ο οποίος αν και δεν είναι δεσμευτικός, περιλαμβάνει τις κατευθυντήριες αρχές για να αντιμετωπιστεί ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός. Επιζήμια φορολογικά μέτρα, είναι εκείνα που θέτουν χαμηλότερο επίπεδο επιβάρυνσης σε σχέση με τα επίπεδα που ισχύουν κανονικά σε ένα κράτος, όπως μειωμένος φορολογικός συντελεστής, μειωμένη βάση επιβολής του φόρου κ.λπ. Εξάλλου, μια ανακοίνωση της Επιτροπής από το έτος 2007, επέτρεπε στα κράτη-μέλη να επιβάλλουν κυρώσεις στους φορολογούμενους που αποσκοπούσαν στην αποφυγή φόρου, χρησιμοποιώντας καταχρηστικώς μηχανισμούς.

Τα τελευταία χρόνια η Επιτροπή έχει θέσει στους στόχους της την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Παρουσιάζει σημαντικό ενδιαφέρον μια ανακοίνωση της προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, στην οποία περιλαμβάνονται τα μέτρα που έχουν ληφθεί για να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, αλλά και αυτά που θα ληφθούν βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα για το σκοπό αυτό.

Πρέπει επίσης, τα κράτη-μέλη να λάβουν μέτρα σε εθνικό επίπεδο για να αντιμετωπισθεί ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, γιατί αντιτίθεται ως προς τις αρχές της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, ενώ στην περίπτωση υπογραφής σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας, να προβλέπουν ρήτρες για την αντιμετώπιση τύπων διπλής μη φορολόγησης.

Παράδειγμα

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Κ.), σε σχέση με τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή, όπου το Δικαστήριο δεν στέρησε το δικαίωμα εγκατάστασης και των λοιπών ελευθεριών με την επίκληση της προσπάθειας για φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Μόνο όταν πρόκειται για αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, όπου δεν ασκείται πραγματική οικονομική δραστηριότητα από την επιχείρηση και σκοπεύει μόνο στην φοροδιαφυγή ή στην φοροαποφυγή, είναι αποδεκτοί τέτοιοι περιορισμοί.

«Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση 196/2004, Cadbury, αφορούσε την ελευθερία εγκατάστασης των υπηκόων ενός κράτους-μέλους σε άλλο κράτος, και με την οποία επεδίωξε να αποσαφηνίσει την έννοια αμιγώς επίπλαστη κατάσταση.»
(*Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, 2014*)

Η υπόθεση αφορούσε μια βρετανική πολυεθνική εταιρεία, η οποία το 1996, για να ευνοηθεί από το προνομιακό φορολογικό καθεστώς που ίσχυε στην Ιρλανδία, ίδρυσε εκεί θυγατρικές εταιρείες, επειδή στη χώρα επιβάλλονταν συντελεστής 10% για τις εταιρείες, ενώ στη Βρετανία ο συντελεστής ήταν διπλάσιος. Οι αρχές της Βρετανίας θεώρησαν ότι η πολυεθνική εταιρεία ίδρυσε τις θυγατρικές αυτές, επειδή είχε μοναδικό σκοπό να καταβάλει αρκετά χαμηλότερο φόρο, από αυτόν που θα κατέβαλε στη Βρετανία.

Οπότε, αντιμετώπισε τις θυγατρικές εταιρείες ως βρετανικές και επέβαλε στη μητρική βρετανική εταιρεία το φόρο που τις αναλογούσε, με βάση το βρετανικό σύστημα. Μετά από προσφυγή της εταιρείας, το αγγλικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δ.Ε.Κ. τα ακόλουθα ερωτήματα, αν δηλαδή η μητρική εταιρεία για να μειώσει τη φορολογική της υποχρέωση, ιδρύοντας θυγατρικές σε άλλο κράτος καταχράστηκε την ελευθερία της εγκατάστασης και επειδή επεδίωξε τον περιορισμό του φόρου, αν μπορεί η νομοθεσία για ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες να θεωρηθεί ως μέτρο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής.

Το Δ.Ε.Κ. κατέληξε στο ότι η ίδρυση μιας θυγατρικής εταιρείας σε ένα άλλο κράτος-μέλος δεν αποτελεί αναγκαστικά καταχρηστική πρακτική, ούτε μπορεί καθ' εαυτή, να επιδιώκει φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, έτσι ώστε η νομοθεσία αυτή να θεωρηθεί δικαιολογημένα ως μέτρο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής.

4.8. Νέοι κανόνες της ΕΕ για την εξάλειψη των βασικών κενών που χρησιμοποιούνται για την εταιρική φοροαποφυγή

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε νέους κανόνες για την αντιμετώπιση της εταιρικής φοροαποφυγής. Ειδικότερα, από την 1^η Ιανουαρίου 2019, για όλα τα κράτη-μέλη θα ισχύουν νέοι δεσμευτικοί κανόνες κατά των κύριων μορφών της φοροαποφυγής από μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες. Η πρόταση για τους νομικά δεσμευτικούς κανόνες, που είναι γνωστοί ως Οδηγία κατά της φοροαποφυγής (ATAD), έγινε πρώτα από την Επιτροπή το 2016 και συμφωνήθηκαν αμέσως, για να δοθεί ώθηση στην πάταξη του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού σε παγκόσμιο επίπεδο.

Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι κανόνες βασίζονται σε πρότυπα που ανέπτυξε ο Ο.Ο.Σ.Α. το 2015, για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών, για να εμποδίσουν την παράνομη μεταφορά κερδών, που δεν έχουν φορολογηθεί, εκτός της ΕΕ.

Αναλυτικότερα:

* Τα κράτη-μέλη θα φορολογούν κανονικά τα κέρδη που μεταφέρονται σε χώρες με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας, όπου η εταιρεία δεν ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα (κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες).

* Τα κράτη-μέλη θα περιορίσουν το ποσό των εξόδων για τόκους που η εταιρεία μπορεί να εκπέσει από το εισόδημα για φορολόγηση, έτσι ώστε να μη χρησιμοποιούν υπερβολικές πληρωμές τόκων για μείωση των φόρων (κανόνες περιορισμού των τόκων).

* Τα κράτη-μέλη θα καταπολεμούν τα συστήματα φοροαποφυγής σε περιπτώσεις όπου δεν μπορούν να εφαρμοστούν άλλοι κανόνες κατά της φοροαποφυγής (κανόνας για την καταπολέμηση των καταχρήσεων).

Επίσης, από την 1^η Ιανουαρίου 2020, θα ισχύουν κι άλλοι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, για να μη μπορούν οι εταιρείες να εκμεταλλεύονται τις αναντιστοιχίες στα συστήματα δύο διαφορετικών χωρών για αποφυγή της φορολόγησης, καθώς και άλλα μέτρα για τα κέρδη από στοιχεία του ενεργητικού, όπως πνευματική ιδιοκτησία, που μεταφέρθηκαν από ένα κράτος-μέλος, θα φορολογηθούν στ εν λόγω κράτος (κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο).

Ο επίτροπος Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων, Φορολογίας και Τελωνείων, Πιερ Μοσκοβισί, δήλωσε: *«Η Επιτροπή έχει αγωνιστεί με συνέπεια και για μεγάλο χρονικό διάστημα κατά του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Η μάχη δεν έχει ακόμη κερδηθεί, αλλά πραγματοποιούμε ένα πολύ σημαντικό βήμα στον αγώνα μας κατά όσων προσπαθούν να εκμεταλλευτούν τις αναντιστοιχίες στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών μας για να αποφύγουν να καταβάλουν φόρους που ανέρχονται σε δισεκατομμύρια ευρώ.»* (Σαββαΐδου Κατερίνα, *Jean Monnet Chair*, 2019)

Στις 30 Δεκεμβρίου 2018, η Επιτροπή δημοσίευσε και Σημείωμα, με το οποίο ξεκινούσε να εφαρμόζεται η Οδηγία για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, αναφέρονται σ' αυτό οι κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες, για να αποφευχθεί η μεταφορά κερδών σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μηδενική ή χαμηλή φορολογία), οι κανόνες για περιορισμό της έκπτωσης δαπανών, για να αποθαρρύνουν τις εταιρείες από το να δημιουργούν μεθοδεύσεις τεχνητού χρέους που σκοπεύουν στη μείωση των φόρων που οφείλουν, ο γενικός κανόνας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής που σκοπεύει στην αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, όταν δεν εφαρμόζονται άλλοι κανόνες, καθώς και ορισμένα παραδείγματα για να κατανοηθούν πλήρως τα συγκεκριμένα μέτρα.

Η Οδηγία κατά της φοροαποφυγής (ATAD) περιλαμβάνεται στη δέσμη μέτρων με τα οποία η Επιτροπή καλεί τα κράτη-μέλη να λάβουν μια πιο αυστηρή και πιο συντονισμένη στάση απέναντι στις εταιρείες που προσπαθούν να αποφύγουν τους φόρους που τους αναλογούν, καθώς και να δρουν με βάση τα διεθνή πρότυπα κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς των κερδών, για να αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή.

Βασικά στοιχεία της δέσμης μέτρων είναι:

- * νομικά δεσμευτικά μέτρα για τις μεθόδους που χρησιμοποιούν οι εταιρείες για τη μη καταβολή φόρων
- * σύσταση προς τα κράτη-μέλη για την πρόληψη της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων
- * πρόταση προς τα κράτη-μέλη για ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών σχετικά με πολυεθνικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ
- * δράσεις για την προώθηση της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης σε διεθνές επίπεδο
- * μια νέα διαδικασία κατάρτισης καταλόγου με τις τρίτες χώρες που δεν ακολουθούν τους κανόνες.

Η δέσμη μέτρων στηρίζεται στους τρεις βασικούς άξονες του προγράμματος δράσης της Επιτροπής για δίκαιη φορολογία:

-Εξασφάλιση αποτελεσματικής φορολογίας στην ΕΕ

Η φορολόγηση των εταιρειών βασίζεται στην θεμελιώδη αρχή ότι οι εταιρείες πρέπει να καταβάλλουν φόρους εκεί όπου πραγματοποιούν τα κέρδη και η δέσμη περιλαμβάνει προτάσεις για να βοηθήσει τα κράτη-μέλη να εφαρμόζουν στην πράξη αυτή την αρχή. Στο πλαίσιο αυτό ανήκει και η Οδηγία για τη φοροαποφυγή με δεσμευτικά μέτρα για την αντιμετώπιση των συνηθέστερων τρόπων φοροαποφυγής. Η σύσταση της υποδεικνύει στα κράτη-μέλη πώς να προστατέψουν τις φορολογικές τους συμβάσεις έναντι καταχρήσεων, σύμφωνα με την ενωσιακή νομοθεσία.

-Βελτίωση της φορολογικής διαφάνειας

Η διαφάνεια του φορολογικού συστήματος έχει μεγάλη σημασία για την αντιμετώπιση πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού από τις μεγάλες εταιρείες και για την ύπαρξη θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού και η δέσμη στοχεύει να ενισχύσει τη διαφάνεια για τους φόρους των εταιρειών, με την αναθεώρηση της Οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία. Τα προτεινόμενα μέτρα αναφέρονται στην ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών για τις δραστηριότητες των πολυεθνικών εταιρειών ανά χώρα και όλα τα κράτη-μέλη θα έχουν σημαντικές πληροφορίες για να εντοπίζουν τους κινδύνους φοροαποφυγής και για να στοχεύουν καλύτερα οι φορολογικοί τους έλεγχοι.

-Διασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού

Καθώς η φοροαποφυγή και ο επιζήμιος φορολογικός ανταγωνισμός προβληματίζουν την παγκόσμια κοινότητα, τα μέτρα για την αντιμετώπιση τους πρέπει να εκτείνονται πέρα από τα σύνορα της ΕΕ. Οι διεθνείς εταίροι της ΕΕ πρέπει να ακολουθήσουν το παράδειγμα των κρατών-μελών, που εφαρμόζουν νέα παγκόσμια πρότυπα για τη φορολογική διαφάνεια και τον θεμιτό φορολογικό ανταγωνισμό, όπως και οι αναπτυσσόμενες χώρες πρέπει να ακολουθήσουν τη χρηστή φορολογική διακυβέρνηση, για να μπορέσουν να συμβάλλουν στον παγκόσμιο αγώνα κατά της φοροαποφυγής.

Όσον αφορά την εξωτερική στρατηγική για αποτελεσματική φορολογία, η δέσμη στοχεύει να ενισχύσει τη συνεργασία με τους διεθνείς εταίρους για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, να ενισχύσει τα μέτρα της ΕΕ για δίκαιη φορολόγηση παγκοσμίως με βάση τα διεθνή πρότυπα και να αναπτύξει μια κοινή προσέγγιση για την πάταξη των εξωτερικών απειλών φοροαποφυγής. Αυτό θα εξασφαλίσει δίκαιους και ισότιμους όρους ανταγωνισμού για όλα τα κράτη και τις επιχειρήσεις.

«Συνολικά, τα μέτρα αυτά θα αποτρέψουν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, θα ενισχύσουν τη διαφάνεια μεταξύ των κρατών-μελών και θα εξασφαλίσουν έναν πιο θεμιτό ανταγωνισμό για όλες τις επιχειρήσεις στην ενιαία αγορά.» (Σαββαΐδου Κατερίνα, *Jean Monnet Chair*, 2019)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Για να λειτουργεί αποτελεσματικά η εσωτερική αγορά δεν σημαίνει απαραίτητα να καταργηθούν οι δασμοί και τα μη δασμολογικά εμπόδια μεταξύ των κρατών μιας Τελωνειακής Ένωσης. Οι διαφορές στα υφιστάμενα φορολογικά συστήματα των κρατών, που σχετίζονται με τη φορολογική βάση, τους φορολογικούς συντελεστές και τα είδη των φόρων σε κάθε αγορά, επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία του ανταγωνισμού στην αγορά της Ένωσης σε αγαθά και υπηρεσίες.

Οι διαφορές στα φορολογικά συστήματα μιας Τελωνειακής Ένωσης εξομαλύνονται μέσω των πολιτικών εναρμόνισης των εθνικών φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών, τα οποία στοχεύουν στη μέγιστη δυνατή συμβατότητα των στόχων και των μέσων που χρησιμοποιούν. Ο βαθμός εναρμόνισης τους μπορεί να είναι είτε χαλαρός, είτε απόλυτος και ενθαρρύνει τον ανταγωνισμό, ώστε η ενοποίηση και η οικονομική ανάπτυξη να γίνουν ταυτόχρονα και σταδιακά και το μέγεθος της εναρμόνισης εξαρτάται από το βαθμό ολοκλήρωσης της Κοινής Αγοράς.

Η φορολογική ενοποίηση των αγορών σε μια Τελωνειακή Ένωση μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Με τον πρώτο ταυτίζονται πλήρως τα φορολογικά συστήματα, εξισώνονται οι φορολογικοί συντελεστές, υπάρχει ομοιομορφία των φόρων και εφαρμόζεται με όμοιο τρόπο η φορολογική πολιτική στα μέλη της Ένωσης. Με τον δεύτερο συνεχίζουν να υπάρχουν οι διαφορές στα φορολογικά συστήματα και άρα οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές και γενικά φόροι, ακόμη και εντός της Ένωσης, ωστόσο θα ελαχιστοποιηθούν οι επιπτώσεις των διαφορών αυτών μέσα στην Ένωση, μέσα από τη συνεργασία και το συντονισμό των κρατών-μελών. Ο δεύτερος τρόπος βασίζεται στην ακόλουθη αρχή: κάθε κράτος-μέλος με το φορολογικό του σύστημα στοχεύει στη μεγιστοποίηση της ευημερίας του, επομένως η εκπλήρωση της αρχής αυτής σε εθνικό επίπεδο θα φέρει τη σύμπτωση της ατομικής και συνολικής ευημερίας, αφού η συνολική ευημερία είναι το άθροισμα της ευημερίας κάθε κράτους.

Σύμφωνα με τη δεύτερη προσέγγιση της διαφορετικότητας, το ζητούμενο σε μια Ένωση είναι η αποτελεσματική λειτουργία του φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος στην περίπτωση αυτή οδηγεί σε προσπάθειες για την αύξηση των φορολογικών εσόδων και τη μείωση των δαπανών. Έτσι, θα μεγιστοποιηθεί η αποδοτικότητα στο δημόσιο τομέα,

που θα οδηγήσει στη σύγκλιση των φορολογικών συστημάτων και εν τέλει στην απαραίτητη εναρμόνιση τους. Εδώ, παίζουν κυρίαρχο ρόλο οι μηχανισμοί της αγοράς για τη σύγκλιση των συστημάτων και όχι οι θεσμικές ρυθμίσεις για τη λειτουργία τους.

Η φορολογική εναρμόνιση των συστημάτων κινείται ανάμεσα σε δύο άκρα: το άκρο της μηδενικής αλλαγής και το άκρο της απόλυτης εναρμόνισης. Η πρώτη προσέγγιση για ταύτιση των συστημάτων, αποδέχεται μόνο το ανώτατο άκρο της, δηλαδή την απόλυτη εναρμόνιση, ενώ αντίθετα, η δεύτερη προσέγγιση των διαφορετικών συστημάτων κινείται σε όλο το εύρος που ορίζεται από τα δύο άκρα και αποδέχεται εναλλακτικές λύσεις, από μηδενική αλλαγή, έως και σφικτή φορολογική εναρμόνιση.

Στο πλαίσιο της εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών, οποιαδήποτε μεταβολή τους, επηρεάζει τις αποδόσεις τους και μπορεί να βελτιώσει ή να επιδεινώσει την κοινωνική ευημερία των πολιτών τους. Η εναρμόνιση μπορεί να επηρεάσει όλες τις λειτουργίες και τους στόχους ενός συστήματος, όπως τα έσοδα του προϋπολογισμού, την κατανομή των πόρων, την πολιτική σταθεροποίησης της οικονομίας, την οικονομική μεγέθυνση και το ισοζύγιο των τρεχουσών συναλλαγών και οι επιπτώσεις αυτές εξαρτώνται από το βαθμό εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων.

Με το σύστημα που οδηγεί στην ταύτιση των φορολογικών πολιτικών μέσα στην Ένωση, οι κυβερνήσεις δεν μπορούν να πετυχαίνουν πλήρως τους βραχυχρόνιους στόχους που έχουν θέσει με την οικονομική τους πολιτική, αλλάζοντας τους φορολογικούς συντελεστές ή τη φορολογική βάση ή οτιδήποτε άλλο απορρέει από την αυτονομία της πολιτικής τους. Επίσης, η ταύτιση των εθνικών φορολογικών πολιτικών οδηγεί αναγκαστικά στη μεταβίβαση πολιτικής εξουσίας από τις κυβερνήσεις προς τα σχετικά όργανα της Ένωσης. Στην περίπτωση λοιπόν μιας Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης, όπου μια κυβέρνηση δεν θα μπορεί να χρησιμοποιεί το νόμισμα στο πλαίσιο της εθνικής της νομισματικής πολιτικής, η ταύτιση των φορολογικών πολιτικών θα περιορίσει ακόμη περισσότερο τη δυνατότητα παρέμβασης της οικονομικής πολιτικής με δημοσιονομικά μέτρα.

Αντίθετα, με το σύστημα που αποδέχεται τις διαφορετικές φορολογικές πολιτικές, η δημοσιονομική πολιτική παραμένει εθνική υπόθεση, καθώς δεν επιδιώκει τη δημιουργία ενός ενιαίου πλαισίου, αλλά τον από κοινού συντονισμό των πολιτικών και τη χάραξη κοινών στόχων.

«Στην περίπτωση όμως αυτή αναφέρεται ένα σύνολο προβλημάτων σχετικών με: την ύπαρξη διαφορετικών στόχων, την ιεράρχηση των φορολογικών λειτουργιών, τις επιπτώσεις στην κατανομή του εισοδήματος και στις μετακινήσεις των συντελεστών της παραγωγής κ.ά.» (Μάρδας Δημήτρης, 2013)

Με τη Συνθήκη της Ρώμης έγιναν προσπάθειες για να αντιμετωπιστούν τα προβλήματα που προκύπτουν από την ύπαρξη διαφορών στα φορολογικά συστήματα, με την εναρμόνιση των σχετικών ρυθμίσεων. Η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών-μελών, ανάλογα με το βαθμό εξέλιξης της, θα μπορούσε να αντιμετωπίσει τα προβλήματα αυτά. Με στόχο τη δημιουργία μιας «κοινής αγοράς» και πρωταρχικό σκοπό την οικονομική ολοκλήρωση, η Συνθήκη της Ε.Ο.Κ. προέβλεψε την εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών-μελών, στον τομέα των άμεσων φόρων.

5.1. Εναρμόνιση των άμεσων φόρων

Οι φόροι που επιβάλλονται στα κέρδη των επιχειρήσεων επηρεάζουν τις επενδύσεις. Οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα κράτη σχετικά με τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, δημιουργούν ένα περιβάλλον για φορολογική κερδοσκοπία (arbitrage), οι οποίες επηρεάζουν και τις διεθνείς μετακινήσεις κεφαλαίων. Αν όμως η διακίνηση των κεφαλαίων βασίζεται στις ευκαιρίες που προσφέρει ένα φορολογικό καθεστώς μιας χώρας (π.χ. οι φορολογικοί παράδεισοι) και όχι στα συγκριτικά πλεονεκτήματα ενός κράτους, τότε οι αγορές κεφαλαίων θα παρουσιάσουν στρεβλώσεις, οι οποίες θα επηρεάσουν τις κατανομές των επενδύσεων ανάμεσα στα κράτη και τα φορολογικά τους έσοδα.

Τα φορολογικά κίνητρα αποτελούν σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα των Ξένων Άμεσων Επενδύσεων. Έτσι, οι θυγατρικές των πολυεθνικών εταιρειών φορολογούνται συνήθως πιο ευνοϊκά στη χώρα υποδοχής τους, σε σχέση με τη μητρική εταιρεία που φορολογείται στη χώρα προέλευσης τους και σε σχέση με άλλες εταιρείες (εγχώριες) στη χώρα υποδοχής τους μη διεθνοποιημένες. Ωστόσο, η πολιτική αυτή περιπλέκει την όλη κατάσταση, επειδή δεν υπάρχει φορολογική ουδετερότητα, η οποία για να επιτευχθεί, απαιτείται εναρμόνιση των διαφορετικών συστημάτων και φορολογικών συντελεστών και γενικά της φορολογίας των επιχειρήσεων. Ειδικά στο πλαίσιο μιας Τελωνειακής Ένωσης, αυτό είναι ακόμα πιο αναγκαίο, καθώς διαφορετικά συστήματα φορολόγησης των κερδών λειτουργούν ισοδύναμα με τους δασμούς σε βάρος της διακίνησης κεφαλαίων. Η εναρμόνιση των φόρων στα κέρδη των επιχειρήσεων θα φέρει ενοποίηση των αγορών του κεφαλαίου και κατά συνέπεια άριστη κατανομή των επενδύσεων, οι οποίες επιζητούν τις αγορές με υψηλότερες αποδόσεις.

Οι διαφορές στη φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων αφορούν σε γενικές γραμμές τα ακόλουθα:

- την εμβέλεια του φόρου, δηλαδή τις κατηγορίες των επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο επιχειρήσεων
- τις πράξεις νομοθετικού χαρακτήρα, που εισάγουν διαφορετικές ρυθμίσεις, όπως διαφορετικές απαλλαγές, κίνητρα κ.ά.
- το φορολογικό σύστημα.

5.2. Οι αρχές της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και της επικουρικότητας

«Σημαντικό εμπόδιο στην διαδικασία εναρμόνισης συνιστά η αρχή της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών η οποία στη διαδικασία αυτή εμφανίζεται με την απαίτηση της ομόφωνης έγκρισης των σχετικών Οδηγιών. Στενά συνδεδεμένο με το προηγούμενο εμπόδιο είναι και η θεμελιώδης αρχή της επικουρικότητας, την οποία η Συνθήκη για την Λειτουργία της ΕΕ (Άρθρο 5, παρ. 1 και 3), ρητά πλέον θέτει μεταξύ των αρχών της Ένωσης.» (Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, 2014)

Δηλαδή, η Ένωση δρα μόνο μέσα στις αρμοδιότητες που της αναθέτει και στους στόχους που της ορίζει η Συνθήκη. Στους τομείς που δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα της, η Ένωση δρα με βάση την αρχή της επικουρικότητας, δηλαδή παρεμβαίνει μόνο αν οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν από τα κράτη-μέλη, λόγω των διαστάσεων της δράσης και μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο.

Οι τομείς δράσης των ενωσιακών οργάνων διακρίνονται σ' εκείνους που υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης και σ' εκείνους που δεν υπάγονται στην αποκλειστική της αρμοδιότητα. Στη δεύτερη περίπτωση, που ισχύει για τομείς όπως η άμεση φορολογία, τα κράτη-μέλη διατηρούν κατ' αρχή την αρμοδιότητα τους για τη ρύθμιση ενός θέματος, και κατ' εξαίρεση η Ένωση μπορεί να δράσει, αν αδυνατούν να επιτύχουν επαρκώς τη ρύθμιση της προβλεπόμενης δράσης λόγω των διαστάσεων των αποτελεσμάτων της.

Τα ενωσιακά μέτρα θα πρέπει να αφήνουν μεγαλύτερο πεδίο ελευθερίας για τις επιλογές των εθνικών νομοθετών, στο μέτρο όμως που χρειάζεται για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 114, 115 Σ.Λ.Ε.Ε. και σε συνδυασμό με την αρχή της επικουρικότητας, η θέσπιση των ρυθμίσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας επιτρέπεται μόνο όταν η ενωσιακή παρέμβαση είναι αναγκαία για την αρμονική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Συνεπώς η Ένωση παρεμβαίνει μόνο εκεί που είναι αναγκαίο και κατά την άσκηση της αρμοδιότητας της για την επίτευξη των στόχων, θα πρέπει να ακολουθείται εκείνος ο αποτελεσματικός τρόπος δράσης που παραχωρεί τη μεγαλύτερη ελευθερία στα κράτη-μέλη.

5.3. Η συνεργασία των κρατών-μελών στον τομέα των άμεσων φόρων

Ήδη από την δεκαετία του '70 υπήρχε η ανάγκη για συνεργασία των κρατών-μελών με στόχο την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η διοικητική συνεργασία των κρατών επιτυγχάνεται με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που υπογράφουν με άλλα κράτη, όμως επειδή μπορεί να μην υπάρχουν τέτοιες συμβάσεις μεταξύ όλων των κρατών-μελών, δημιουργείται ένα κενό.

Γι' αυτό το λόγο, εκδόθηκε η Οδηγία 77/799/Ε.Ο.Κ., που ρύθμιζε τη διαδικασία της αμοιβαίας συνεργασίας των αρμόδιων οργάνων με στόχο την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στον τομέα των άμεσων φόρων, η οποία τροποποιήθηκε στη συνέχεια με τις Οδηγίες 79/1070, 2003/93/Ε.Κ., 2004/56/Ε.Κ. και 2004/106/Ε.Κ. Τέλος, εκδόθηκε η Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου για τη διοικητική συνεργασία των κρατών-μελών, με την οποία καταργήθηκε η βασική Οδηγία 77/799/Ε.Ο.Κ., όπως ίσχυε μετά τις τροποποιήσεις. Οι ρυθμίσεις της Οδηγίας αυτής υιοθετήθηκαν από την ελληνική νομοθεσία με το Ν. 4170/2013.

Με τις Οδηγίες αυτές, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ενός κράτους-μέλους υποχρεούνται να παρέχουν κάθε πληροφορία που είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής των άμεσων φόρων. Η παροχή των πληροφοριών αυτών θα γίνεται μετά από αίτημα του ενδιαφερόμενου κράτους, ή όταν οι φορολογικές αρχές ενός κράτους θεωρήσουν ότι κατέχουν χρήσιμες πληροφορίες που αφορούν άλλο κράτος (αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών). Όταν ζητηθεί συγκεκριμένη πληροφορία, τα όργανα του κράτους στο οποίο γίνεται το αίτημα, οφείλουν να ενεργήσουν όπως θα ενεργούσαν εάν ήταν υπόθεση του κράτους αυτού. Το κράτος από το οποίο ζητείται η πληροφορία, μπορεί να μην τη δώσει ή να μη δεχθεί να κάνει την έρευνα, εφόσον το συγκεκριμένο αίτημα είναι αντίθετο στη νομοθεσία του, ή επειδή αφορά βιομηχανικό ή επαγγελματικό απόρρητο και μπορεί επίσης να αρνηθεί να παρέχει πληροφορίες σε άλλο κράτος, εάν δεν υπάρχει αμοιβαιότητα, για πραγματικούς ή νομικούς λόγους.

«Στα πλαίσια του Συμβουλίου της 14/5/2008, οι Υπουργοί Οικονομικών έκριναν αναγκαία την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στον τομέα της φορολογίας, όρισαν δε ως 'χρηστή διακυβέρνηση' τις αρχές της διαφάνειας, της ανταλλαγής πληροφοριών και του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού.» (Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, 2014)

Έτσι, εκδόθηκαν η Οδηγία 2010/24/ΕΕ, για την αμοιβαία συνεργασία για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς κ.λπ. και ο Κανονισμός (18/11/2011), για την εφαρμογή της Οδηγίας αυτής.

5.4. Η διαδικασία εναρμόνισης της φορολογίας των επιχειρήσεων

Η Έκθεση της Επιτροπής Νιούμαρκ, το 1962, αποτέλεσε την πρώτη εισήγηση σχετικά με την εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων, η οποία πρότεινε ένα σύστημα με δύο συντελεστές, έναν για τα κέρδη και έναν άλλο για τα μερίσματα. Ωστόσο, οι προτάσεις αυτής, αλλά και μιας δεύτερης Επιτροπής με πρόεδρο τον Βαν Τεμπέι το 1970, δεν έγιναν αποδεκτές από τα κράτη-μέλη. Τελικά σε μια τρίτη προσπάθεια, το 1975, ετοιμάστηκε σχέδιο Οδηγίας που προέβλεπε όμοιους, αλλά όχι ίδιους φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις, οι οποίοι θα κυμαίνονταν από το κατώτερο 45% έως και το ανώτερο 55%. Η εναρμόνιση αυτή θα αύξαινε τα δημοσιονομικά έσοδα και τις μετακινήσεις των κεφαλαίων εντός της Ε.Ο.Κ., αλλά ούτε αυτές οι προτάσεις έγιναν αποδεκτές από τα κράτη-μέλη

Οι προσπάθειες όμως της Επιτροπής συνεχίστηκαν όλο και πιο έντονα με στόχο την ολοκλήρωση της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Αγοράς, οι οποίες έλαβαν χώρα από το 1987 έως το 1993. Αφού όμως δεν είχαν ολοκληρωθεί μέχρι τότε, συνεχίστηκαν και μετά το 1993. Αξίζει να σημειωθεί ότι εκδόθηκαν Οδηγίες που ρύθμιζαν π.χ. το φορολογικό καθεστώς μητρικών και θυγατρικών επιχειρήσεων διαφόρων κρατών-μελών.

Στη δεκαετία του '90, η Επιτροπή είχε υποβάλει δύο προτάσεις Οδηγιών, από τις οποίες η πρώτη ρύθμιζε τη μεταφορά ζημιών, ενώ η δεύτερη την κατάργηση της φορολογίας στην πηγή για τους τόκους και τα δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Σχετικά με την πρώτη πρόταση δεν υπήρξε κάποια πρόοδος, οπότε αποσύρθηκε, ενώ η δεύτερη έστω και με καθυστέρηση είχε ευτυχή κατάληξη.

Κατά την ίδια περίοδο, η Επιτροπή των Ε.Κ. είχε αναθέσει σε μια ανεξάρτητη ομάδα με πρόεδρο τον ολλανδό Ruding, την εκπόνηση μιας μελέτης για την αναγκαιότητα περαιτέρω εναρμόνισης στον τομέα της φορολογίας των επιχειρήσεων, με σκοπό την

δράσης της Κοινότητας. Όταν η επιτροπή Ruding ολοκλήρωσε το έργο της, υπέβαλε στην Επιτροπή τα αποτελέσματα, η οποία όμως δεν προχώρησε σε συγκεκριμένη Πρόταση Οδηγίας.

Ενδιαφέροντα είναι επίσης δύο κείμενα της Επιτροπής των Ε.Κ. που συντάχθηκαν την ίδια δεκαετία, αν και στερούνται δεσμευτικότητας. Το ένα είναι μια Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με ένα πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού στην ΕΕ και το άλλο είναι μια Σύσταση της Επιτροπής για τον τρόπο που φορολογούνται οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Με βάση την προηγούμενη Ανακοίνωση της Επιτροπής, το Συμβούλιο Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (ECO/FIN) στις 1/12/1997, ενέκρινε ένα πακέτο μέτρων για την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού, με έναν Κώδικα Δεοντολογίας για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, που περιείχε την δέσμευση για τη μη θέσπιση στο μέλλον των φορολογικών συστημάτων που συνιστούν επιζήμιο ανταγωνισμό, ενώ ζήτησε από την Επιτροπή να υποβάλλει Προτάσεις Οδηγιών για τις αποταμιεύσεις και για τους τόκους και τα δικαιώματα μεταξύ επιχειρήσεων.

Την τελευταία δεκαετία η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στοχεύει στην ενοποίηση της βάσης επιβολής του φόρου και οι υπηρεσίες της Επιτροπής σε μελέτη που υπέβαλαν έχουν προτείνει τέσσερα μοντέλα ενοποίησης:

- την εφαρμογή της νομοθεσίας του κράτους εγκατάστασης της επιχείρησης
- την εφαρμογή κοινών ρυθμίσεων, που μαζί με τις εθνικές θα καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου
- την εφαρμογή ευρωπαϊκού φόρου εισοδήματος για τις επιχειρήσεις, που θα ισχύει μαζί με τις εθνικές ρυθμίσεις
- την εναρμόνιση των εθνικών ρυθμίσεων που είναι σχετικές με τη βάση επιβολής του φόρου

Ωστόσο δημιουργούνται προβλήματα, λόγω του μεγάλου αριθμού των κρατών-μελών που θα πρέπει να συμφωνήσουν στις ρυθμίσεις για να επιτευχθεί ο στόχος της ενοποίησης της βάσης επιβολής του φόρου.

Με στόχο την περαιτέρω εναρμόνιση η ΕΕ είχε υποβάλει στο Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο μια Ανακοίνωση (2006) που περιελάμβανε κανόνες για τη φορολογική μεταχείριση των ζημιών σε περιπτώσεις διασυνοριακού χαρακτήρα και μια Ανακοίνωση (2007) με κανόνες για τις καταχρήσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας, εντός και εκτός ΕΕ.

Η ΕΕ εξέδωσε επίσης Σύσταση (2009/7924), με την οποία σε περιπτώσεις που δεν ήταν εφικτή η φορολογική ελάφρυνση στην παρακράτηση φόρου στην πηγή για διασυνοριακά έσοδα από τίτλους, να προβλέπονται διαδικασίες επιστροφής των φόρων από τα κράτη που έχουν προβεί στην παρακράτηση.

Τέλος, σημαντική είναι και η Έκθεση της ΕΕ στις 10/10/2011, που αναφέρεται στα φορολογικά έσοδα αλλά και στις μεταρρυθμίσεις που έγιναν στα κράτη-μέλη και προτείνει τα «πράσινα» φορολογικά συστήματα, τη μείωση των φορολογικών δαπανών στην άμεση φορολογία και την αύξηση των φόρων δαπανών και των φόρων περιουσίας.

5.5. Σύνοψη προσπαθειών εναρμόνισης

- Ο Φ.Ε.Ν.Π., όπως όλοι οι άμεσοι φόροι, έγκειται στη δικαιοδοσία των κρατών-μελών της ΕΕ. Οι φορολογικοί νόμοι των κρατών θα πρέπει να σέβονται τις τέσσερις βασικές ελευθερίες της Συνθήκης της ΕΕ, που είναι η ελεύθερη διακίνηση αγαθών, η ελεύθερη διακίνηση προσώπων, η ελεύθερη διακίνηση υπηρεσιών και η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου.
- Πολλές ειδικές επιτροπές έχουν ιδρυθεί από το 1957 (Συνθήκη της Ρώμης), που στοχεύουν στη μεταρρύθμιση των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων, ιδιαίτερα σε θέματα διαφάνειας και διπλής φορολόγησης.
- 1970: μια πρώτη φιλόδοξη πρόταση περιελάμβανε εναρμόνιση συντελεστών (45%-55%) και καθιέρωση φόρου μερισμάτων 25% με παρακράτηση στην πηγή. Απορρίφθηκε ωστόσο από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο γιατί αρχικά έπρεπε να δοθεί έμφαση στην εναρμόνιση της φορολογικής βάσης.
- Άλλες προτάσεις από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή που ακολούθησαν, εγκαταλείφθηκαν λόγω αντιρρήσεων πολλών κρατών-μελών.
- 1992: η επιλογή για τον τόπο επένδυσης επηρεάζεται από φορολογικά κριτήρια και έτσι πλήττεται ο ανταγωνισμός. Έγιναν διάφορες προτάσεις για εναρμόνιση της φορολογικής βάσης και καθιέρωση ενός ελάχιστου (30%) και ενός μέγιστου (40%) φορολογικού συντελεστή. Ωστόσο, καμία συνολική πρόταση εναρμόνισης αυτού του φόρου δεν υιοθετήθηκε, γιατί απαιτείται ομοφωνία στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για να υιοθετηθεί κάποια φορολογική μεταρρύθμιση. Υπήρχε μεγάλη διάσταση στις απόψεις επί της ουσίας των μεταρρυθμίσεων, αφού το Ηνωμένο Βασίλειο και τα περισσότερα από τα νέα κράτη-μέλη ήταν κατά της φορολογικής εναρμόνισης, ενώ τα περισσότερα από τα ιδρυτικά μέλη της ΕΕ ήταν υπέρ μιας κάποιας μορφής φορολογικής αναμόρφωσης.

- Σε βραχυχρόνια βάση έχουν υιοθετηθεί στοχευμένα μέτρα, όπως για παράδειγμα:
 - όροι απαλλαγής των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή
 - εφαρμογή κοινού συστήματος φορολόγησης των πληρωμών που αφορούν τόκους και τέλη για τη χρήση δικαιώματος ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών.
- Ωστόσο, τα βραχυχρόνια μέτρα δεν είναι ικανά να αντιμετωπίσουν όλα τα προβλήματα που υπάρχουν, όπως το υψηλό συναλλακτικό κόστος που έχουν οι εταιρείες, ιδιαίτερα οι πολυεθνικές, όταν πρέπει να συμμορφωθούν με 28 διαφορετικά φορολογικά συστήματα, γι' αυτό γίνεται λόγος για συνολική μακροπρόθεσμη λύση.
- Στόχος της ΕΕ ήταν η Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση για τις Δραστηριότητες των Εταιρειών (Κ.Ε.Φ.Β.Ε.) – Common Consolidated Corporate Tax Base (C.C.C.T.B.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (C.C.C.T.B.) – ΚΟΙΝΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (Κ.Ε.Φ.Β.Ε.)

Όσον αφορά τη διαδικασία εναρμόνισης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, αυτή θα είναι κατ' ανάγκη ακόμη μακρύτερη, γιατί είναι πιο δύσκολη. Όμως, οι διαφορές που υπάρχουν στη φορολόγηση των εταιρειών ανάμεσα στα κράτη, επηρεάζουν την εγκατάσταση των πολυεθνικών εταιρειών και προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η συνύπαρξη 28 διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά αποτελεί την αιτία εμφάνισης αρκετών φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα και αναδιάρθρωση των εταιρειών.

Τα εμπόδια αυτά μπορεί να προσπεράσει μόνο ένας συνδυασμός καλά προσδιορισμένων μέτρων και μιας σφαιρικής αντιμετώπισης [δημιουργία Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης των Εταιρειών (Κ.Ε.Φ.Β.Ε.) – Common Consolidated Corporate Tax Base (C.C.C.T.B.)], έτσι ώστε όταν οι επιχειρήσεις επενδύουν στα διάφορα κράτη-μέλη, να είναι σαν να επενδύουν σε μια ενιαία αγορά.

Επιπλέον, για να αντιμετωπιστεί ο επίσημος φορολογικός ανταγωνισμός ανάμεσα στα κράτη-μέλη, η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν θα πρέπει να επιβάλει φόρους στην εργασία ως αντιστάθμισμα για την απώλεια φορολογικών εσόδων από το κεφάλαιο και να καθιερώσει έναν κώδικα για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά. Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων πρέπει να έχει ως στόχο την οικονομική αποτελεσματικότητα στην εσωτερική αγορά και τη βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων.

6.1. Η καθιέρωση της Κ.Ε.Φ.Β.Ε.

Η Επιτροπή, με το Δελτίο τύπου της, ανακοίνωσε σχέδια για την αλλαγή του τρόπου φορολόγησης των εταιρειών στην ενιαία αγορά, με στόχο να ένα πιο δίκαιο σύστημα φορολόγησης που θα ευνοεί την ανάπτυξη. Η αναπροσαρμοσμένη κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση των εταιρειών, θα κάνει πιο απλή την ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ενιαία αγορά και θα μειώσει το κόστος της, ενώ ταυτόχρονα θα αποτελέσει ισχυρό εργαλείο για την πάταξη της φοροαποφυγής.

Με την καθιέρωση της Κ.Ε.Φ.Β.Ε., οι εταιρείες θα διαθέτουν ενιαίους κανόνες για τη φορολόγηση των κερδών τους σε ολόκληρη την ΕΕ. Το νέο σύστημα φορολόγησης των εταιρειών:

- θα είναι υποχρεωτικό για τους μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους, που επιδίδονται περισσότερο σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, κάνοντας σαφές ότι εταιρείες με συνολικά έσοδα άνω των €750 εκατ. ετησίως θα φορολογούνται εκεί που πραγματοποιούν τα κέρδη τους
- θα αντιμετωπίσει τα κενά που υπάρχουν σε σχέση με τη μετατόπιση κερδών για φορολογικούς σκοπούς
- θα ενθαρρύνει τις εταιρείες να χρηματοδοτούν τις δραστηριότητες τους με ίδια κεφάλαια και να αξιοποιούν τις αγορές, αντί να δανείζονται
- θα ενθαρρύνει την καινοτομία, παρέχοντας φορολογικά κίνητρα για δράσεις Έρευνας και Ανάπτυξης (E&A) που συνδέονται με πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. δεν καλύπτει τους φορολογικούς συντελεστές για τις εταιρείες που ισχύουν, δεδομένου ότι αυτοί εξακολουθούν να εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των κρατών. Αλλά θα δημιουργήσει ένα σύστημα υπολογισμού της φορολογικής βάσης των διασυνοριακών εταιρειών, που θα χαρακτηρίζεται από διαφάνεια, αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη, το οποίο θα συμβάλει σε μεταρρυθμίσεις για τη φορολόγηση τους σε όλη την ΕΕ.

6.2. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα βελτιώσει την ενιαία αγορά για τις επιχειρήσεις

Οι εταιρείες θα μπορούν να χρησιμοποιούν ένα σύνολο ενιαίων κανόνων και να υποβάλλουν φορολογική δήλωση σε μία μόνο φορολογική αρχή για όλες τις δραστηριότητες τους στην ΕΕ. Θα μειωθεί έτσι κατά 8% ο χρόνος για ετήσιες δραστηριότητες συμμόρφωσης και μέχρι 67% ο χρόνος για την ίδρυση μιας θυγατρικής, διευκολύνοντας έτσι την ίδρυση επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στο εξωτερικό.

Θα παρέχονται κίνητρα για δραστηριότητες όπως οι επενδύσεις σε Ε&Α και η χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια, στηρίζοντας έτσι την τόνωση της ανάπτυξης, της απασχόλησης και των επενδύσεων. Από τη στιγμή που θα τεθεί πλήρως σε εφαρμογή η Κ.Ε.Φ.Β.Ε., οι επενδύσεις στην ΕΕ θα αυξηθούν κατά 3,4%. Οι εταιρείες θα έχουν τη δυνατότητα αντιστάθμισης των κερδών που πραγματοποιούν σε ένα κράτος με τις ζημίες που υφίστανται σε ένα άλλο.

Επίσης, φορολογικά εμπόδια όπως η διπλή φορολόγηση θα αντιμετωπισθούν και θα αυξηθεί η φορολογική βεβαιότητα, καθιερώνοντας ένα σταθερό και διαφανές φορολογικό σύστημα για τις εταιρείες σε επίπεδο ΕΕ.

6.3. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα συμβάλει στην πάταξη της φοροαποφυγής

Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα αντιμετωπίσει τις αναντιστοιχίες μεταξύ των συστημάτων των κρατών, τις οποίες εκμεταλλεύονται οι εταιρείες που επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Θα καταργήσει τις τιμές μεταβίβασης και τα προτιμησιακά καθεστάτα, που αποτελούν από τα κυριότερα μέσα για φοροαποφυγή και προβλέπει αυστηρά μέτρα για τις καταχρήσεις, για να σταματήσουν οι εταιρείες να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες εκτός ΕΕ. Αφού θα είναι υποχρεωτική για τους μεγαλύτερους πολυεθνικούς ομίλους που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ, εκείνοι που επιδίδονται σε πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, δεν θα μπορούν πλέον να φοροαποφεύγουν σε μεγάλη κλίμακα.

6.4. Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα στηρίξει την ανάπτυξη, την απασχόληση και τις επενδύσεις στην ΕΕ

Η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα προβλέπει για τις εταιρείες σταθερούς κανόνες, συνθήκες δίκαιου και θεμιτού ανταγωνισμού, καθώς και μείωση των δαπανών και του διοικητικού φόρτου. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα η ΕΕ να αυξήσει την ανταγωνιστικότητα της και να γίνει μια πιο ελκυστική αγορά για επενδύσεις και επιχειρηματικές δραστηριότητες. Οι εταιρείες θα έχουν μεγάλες φορολογικές ελαφρύνσεις για τις δαπάνες τους για έρευνα και ανάπτυξη, που θα ωφελήσει τις νέες και καινοτόμες επιχειρήσεις που θα επιλέξουν να ενταχθούν στο νέο σύστημα.

«Θα υπάρξουν επίσης οφέλη από την άποψη της χρηματοοικονομικής σταθερότητας, καθώς οι εταιρείες με ισχυρότερη κεφαλαιακή βάση θα είναι λιγότερο ευάλωτες σε κλυδωνισμούς.» *(Ευρωπαϊκή Επιτροπή-Δελτίο Τύπου, 2016)*

Τέλος, η Κ.Ε.Φ.Β.Ε. θα λάβει μέτρα για την αντιμετώπιση της ευνοϊκότερης μεταχείρισης των ξένων έναντι των ιδίων κεφαλαίων στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος, στηρίζοντας την έκδοση μετοχών. Ένα ποσοστό, περίπου 2,7% με βάση τις συνθήκες της αγοράς, από το νέο μετοχικό κεφάλαιο των εταιρειών, που αντιστοιχεί σε ένα επιτόκιο άνευ κινδύνου, θα εκπίπτει από τη φορολογία. Με αυτόν τον τρόπο, οι εταιρείες θα αναζητούν πιο σταθερές πηγές χρηματοδότησης, αξιοποιώντας τις κεφαλαιαγορές, με βάση τους στόχους της Ένωσης Κεφαλαιαγορών.

6.5. Αντιμετώπιση υβριδικών αναντιστοιχιών με χώρες εκτός ΕΕ

Τέλος, το Δελτίο Τύπου της Επιτροπής αναφέρει: «Κοντά στο πλαίσιο της Κ.Ε.Φ.Β.Ε., υπήρχε και μια Πρόταση που περιλαμβάνει νέα μέτρα για να σταματήσουν οι εταιρείες να εκμεταλλεύονται νομικά κενά, γνωστά ως υβριδικές αναντιστοιχίες, μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών και των χωρών εκτός ΕΕ για να αποφύγουν τη φορολογία.» (*Ευρωπαϊκή Επιτροπή-Δελτίο Τύπου, 2016*)

Οι υβριδικές αναντιστοιχίες δηλαδή, προκύπτουν όταν οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται τους διαφορετικούς κανόνες των χωρών για τη φορολόγηση κάποιων εισοδημάτων, ώστε να μην φορολογούνται σε καμία από τις δύο χώρες.

Η Οδηγία για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, που εγκρίθηκε τον Ιούλιο του 2016, αναφερόταν ήδη στις αναντιστοιχίες εντός της ΕΕ. Αυτή η Πρόταση, που υποβάλλεται μετά από αίτημα των κρατών-μελών, συμπληρώνει το νομοθετικό πλαίσιο για τις αναντιστοιχίες με χώρες εκτός ΕΕ.

Όλα τα μέτρα αυτά που αναφέρθηκαν, μαζί και με τις συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολόγησης, μπορεί να δημιουργήσουν ένα απλό φορολογικό πλαίσιο, που θα είναι ευνοϊκό για τις εταιρείες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΡΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Όπως ορθά επισημαίνει ο Σ. Καράγιωργας (Οι Δημοσιονομικοί θεσμοί, 1981): «οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, ενόψει της δυνατότητας άσκησης πίεσης στους φορολογούμενους, είτε προς ενέργεια είτε προς αποχή.»

Η φορολογία μπορεί κάπως να επιλύσει το σοβαρό πρόβλημα της οικονομικής ύφεσης. Πιο συγκεκριμένα, η μείωση των συντελεστών της άμεσης και έμμεσης φορολογίας, αυξάνει την αγοραστική δύναμη των ιδιωτών, η οποία ακολούθως αυξάνει τη ζήτηση αγαθών και μέσω αυτής αυξάνεται η παραγωγή. Έτσι, μαζί και με τη συνδρομή άλλων οικονομικών μέτρων, όπως ενίσχυση των εισοδημάτων, που διευκολύνουν τη χρηματοδότηση, θα μπορέσει η οικονομία να ξεπεράσει την ύφεση στην οποία βρίσκεται.

Η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, μέσω φορολογικών πολιτικών που θα ενθαρρύνουν τον ιδιωτικό τομέα για τη δημιουργία νέων ή την επέκταση υπαρχόντων επενδύσεων (φορολογικά κίνητρα) και θα αποθαρρύνουν τις μη παραγωγικές δαπάνες (φορολογικά αντικίνητρα). Η επενδυτική δραστηριότητα της χώρας μπορεί να τονωθεί με την προνομιακή φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις.

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιδρά στην οικονομική ανάπτυξη μέσω της επίδρασης που ασκεί στην καθαρή απόδοση των επενδύσεων, η οποία εξαρτάται από το ύψος του φορολογικού συντελεστή και από τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης. Ιδιαίτερη σημασία για την επίδραση του στις επενδύσεις έχει η μέθοδος έκπτωσης των αποσβέσεων, οι οποίες μειώνουν το κόστος των επενδύσεων και τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων. Έτσι, ενώ υψηλοί συντελεστές στο Φ.Ε.Ν.Π. αποθαρρύνουν τις επενδύσεις, γιατί μειώνουν την απόδοσή τους μετά τη φορολογία, οι μεγαλύτερες αποσβέσεις τις αυξάνουν, γιατί μειώνουν τον φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων. Επίσης, υψηλοί συντελεστές στα κέρδη των επιχειρήσεων που επιδρούν αρνητικά στην επιχειρηματικότητα και στη δημιουργία επιχειρηματικών μονάδων και επενδύσεων, μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της απασχόλησης.

Όλες οι μελέτες και έρευνες των οργανισμών δείχνουν πως αν δεν μειωθούν οι φορολογικοί συντελεστές, δεν θα μπορέσει να έρθει η ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας και παρά το γεγονός ότι η ανάπτυξη είναι και θα συνεχίσει να είναι αναμικτή, η κυβέρνηση δεν φαίνεται προς το παρόν πως στοχεύει να αντιμετωπίσει τα προβλήματα που σχετίζονται με την ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις φορολογούνται με την πέμπτη υψηλότερη φορολογία στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., με αποτέλεσμα να χάνουν την ανταγωνιστικότητα τους, δεδομένου ότι στις γειτονικές χώρες οι συντελεστές είναι μεταξύ 10 και 12%. Οι φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα είναι από τους υψηλότερους στην Ευρώπη και σίγουρα από τους υψηλότερους στα Βαλκάνια και την Ανατολική Ευρώπη, κάτι που δε βοηθάει την ανάπτυξη των επιχειρήσεων (διατηρεί την υψηλότερη προκαταβολή φόρου, 100%, μαζί με την Ιταλία, 90%).

Το ελληνικό Δημόσιο δεν βοηθάει τις επιχειρήσεις, με τους υψηλούς φόρους και τις ασφαλιστικές εισφορές, αλλά και με το ασταθές φορολογικό σύστημα που τροποποιείται διαρκώς. Έτσι, το κόστος για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα είναι πλέον αρκετά υψηλό, εάν συνυπολογισθούν όλοι οι φόροι και οι ασφαλιστικές εισφορές.

Γι' αυτό, ολοένα και περισσότεροι επιχειρηματίες σήμερα σκέφτονται να μεταφέρουν την έδρα τους σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, με καλύτερα δομημένα και οργανωμένα φορολογικά συστήματα χαμηλότερης φορολόγησης, ίσως και προνομιακής, καθώς εκτιμούν ότι θα έχουν αφενός καλύτερη πρόσβαση σε τραπεζική χρηματοδότηση με χαμηλότερα επιτόκια από την Ελλάδα και αφετέρου θα περιορισθούν σημαντικά οι επιβαρύνσεις.

Άρα, κρίνεται αναγκαία η περαιτέρω μείωση του φορολογικού συντελεστή για τις επιχειρήσεις, όχι μόνο κατά μία ποσοστιαία μονάδα (από 29% σε 28%), αλλά όπως είχε αρχικά ψηφισθεί για να τεθεί σε ισχύ από 01.01.2019, κατά τρεις ποσοστιαίες μονάδες, δηλαδή στο επίπεδο του 26%. Γιατί σύμφωνα με τα όσα ισχύουν για το Φορολογικό Ανταγωνισμό, είναι αναγκαία η μείωση των φορολογικών συντελεστών σε πιο ευνοϊκό επίπεδο, αν θέλει μια χώρα να θεωρείται η οικονομία της ανταγωνιστική. Σε διαφορετική περίπτωση, οι χώρες που έχουν πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα για τις επιχειρήσεις, θα είναι πιο ανταγωνιστικές και θα προσελκύουν περισσότερες επενδύσεις.

Όπως τονίζει η Σύσταση του Συμβουλίου: «Γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι τα υγιή δημόσια οικονομικά αποτελούν βασικό στοιχείο για την ανάπτυξη και τη δημιουργία θέσεων εργασίας. Η δημοσιονομική βιωσιμότητα είναι καθοριστική για την εξασφάλιση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και του αναγκαίου δημοσιονομικού χώρου, ώστε να αντιμετωπίζονται οι απρόβλεπτες εξελίξεις και να μεγιστοποιείται η θετική συμβολή των δημόσιων οικονομικών στην οικονομία που θα δημιουργήσει επίσης τις κατάλληλες συνθήκες για τη στήριξη της ανάπτυξης και των επενδύσεων.».
(*Σύσταση ΕΕ 2015/1184 του Συμβουλίου, 2015*)

Οι δημοσιονομικές πολιτικές των κρατών θα πρέπει να χαράζονται με βάση τις οικονομικές συνθήκες και τους κινδύνους για τη βιωσιμότητα σε επίπεδο κράτους και ταυτόχρονα να συντονίζονται με τις οικονομικές πολιτικές.

Η στροφή της φορολογίας προς μια πιο φιλική προς την ανάπτυξη, σε συνδυασμό με τη συμμόρφωση με το σύμφωνο σταθερότητας και ανάπτυξης, μπορεί να συμβάλει στη διόρθωση των κενών της αγοράς και να θέσει τα θεμέλια για ανάπτυξη και νέες θέσεις εργασίας. Ωστόσο, σε κάθε αλλαγή στη φορολογία είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη οι διανεμητικές επιπτώσεις.

Τέλος, αναφέρει: «Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος θα μπορούσε να βελτιωθεί μέσω της διεύρυνσης των φορολογικών βάσεων, όπως με την κατάργηση ή μείωση της χρήσης και του γενναιόδωρου χαρακτήρα των απαλλαγών και των προτιμησιακών καθεστώτων, την εξακρίβωση του πεδίου εφαρμογής και της απόδοσης των φορολογικών δαπανών και μέσα από την ενίσχυση της φορολογικής διοίκησης, την απλούστευση του φορολογικού συστήματος και την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.» (*Σύσταση ΕΕ 2015/1184 του Συμβουλίου, 2015*)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

8.1. Επιδόσεις του συστήματος φορολογίας εισοδήματος

Οι επιδόσεις του συστήματος για τη φορολόγηση των εισοδημάτων στην Ελλάδα δεν είναι ικανοποιητικές, καθώς οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές για φυσικά και νομικά πρόσωπα, στρεβλώνουν τα κίνητρα για εργασία, επενδύσεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, μειώνουν την οικονομική αποτελεσματικότητα, ενώ ταυτόχρονα παρατηρείται ανεπάρκεια φορολογικών εσόδων. Δεν είναι αποτελεσματικό για τη μείωση των ανισοτήτων και το κόστος συμμόρφωσης των επιχειρήσεων είναι αρκετά υψηλό.

Παρ' όλες τις προσπάθειες που έγιναν τα τελευταία έτη, δε χαρακτηρίζεται από απλότητα και σταθερότητα, αν ληφθούν υπόψη οι συνεχείς αλλαγές στους συντελεστές, η ύπαρξη διαφορετικών κλιμάκων και συντελεστών για εισοδήματα από διαφορετικές πηγές και οι πολλές εκπτώσεις και φοροαπαλλαγές για διαφορετικές κατηγορίες φορολογουμένων.

Όλοι αυτά που αναφέρθηκαν, διευκόλυναν τη φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή, οι οποίες αποτελούν σημαντικό πρόβλημα για την Ελλάδα. Έτσι, το φορολογικό βάρος δεν κατανέμεται ίσα και η φορολογική συμμόρφωση είναι ανεπαρκής, με τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή να εντείνονται σε ένα περιβάλλον οικονομικής ύφεσης, που το φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται άδικο, κάνοντας τους πολίτες να χάνουν ακόμα περισσότερο την εμπιστοσύνη τους προς αυτό.

Μπορεί οι επιδόσεις της φορολογικής διοίκησης να βελτιώθηκαν, εφαρμόζοντας σύγχρονες τεχνικές οργάνωσης, παρακολούθησης και ελέγχου, οι οποίες δεν ήταν αμελητέες τα προηγούμενα έτη, ωστόσο πολλά προβλήματα εξακολουθούν να υφίστανται.

8.2. Αδυναμία Φορολογικής Διοίκησης

Η φορολογική διοίκηση και το φορολογικό σύστημα αλληλεπιδρούν στενά. Ένα φορολογικό σύστημα που χαρακτηρίζεται από απλότητα, μειώνει την πολυπλοκότητα για τη φορολογική διοίκηση κάνοντας τη να λειτουργεί πιο αποτελεσματικά. Αντίστροφα, μια αποτελεσματική φορολογική διοίκηση μειώνει τη δυνατότητα απόκρυψης φορολογητέας ύλης και κάνει το φορολογικό σύστημα να επιτύχει τους στόχους του. Επομένως, η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης μπορεί να προσφέρει χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση του φορολογικού συστήματος.

Η φορολογική διοίκηση στην Ελλάδα εμφανίζει διαχρονικά σημαντικές αδυναμίες, όπως ο υψηλός βαθμός εξάρτησης από πολιτικές επιρροές και γίνεται σοβαρή προσπάθεια περιορισμού των αδυναμιών, ιδιαίτερα με τη σύσταση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημόσιων Εσόδων με τον Ν. 4389 της 27.05.2016, που ξεκίνησε τη λειτουργία της το 2017. Ωστόσο, οι επιδόσεις στη συλλογή των φόρων και στον έλεγχο των φορολογούμενων τα τελευταία χρόνια δεν είναι ικανοποιητικές, λόγω των διαχρονικών αδυναμιών, της παρατεταμένης οικονομικής κρίσης, αλλά και της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος.

8.3. Η άποψη των φορολογούμενων

Τα προβλήματα του φορολογικού συστήματος μπορούν να φανούν όχι μόνο από τα στοιχεία που αναφέρθηκαν προηγουμένως, αλλά και από τις απόψεις των ανθρώπων και της επιχειρηματικής κοινότητας για την υφιστάμενη κατάσταση. Και αυτό γιατί αν εντοπισθούν τα κυριότερα προβλήματα, μπορεί να ενισχυθούν οι προσπάθειες βελτίωσης του συστήματος, τουλάχιστον σε ορισμένες κατευθύνσεις που υπάρχει συμφωνία ότι υπάρχει πρόβλημα και απαιτούνται αλλαγές.

Το ζήτημα της φοροδιαφυγής είναι ένα σημαντικό πρόβλημα για ένα φορολογικό σύστημα, που έχει άμεση ανάγκη από σταθερή ροή φορολογικών εσόδων, ειδικά όταν φαίνεται η αναποτελεσματικότητα στην επιβολή συμμόρφωσης και η χαμηλή εισπραξιμότητα εσόδων συγκριτικά με άλλες ανεπτυγμένες χώρες. Οι περισσότεροι πολίτες, περίπου οι 9 στους 10, πιστεύουν ότι η φοροδιαφυγή δεν είναι παράνομη πρακτική και άρα δε συνιστά κλοπή.

Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα περίπου το 38% των πολιτών να δηλώνουν ότι κάτω από συνθήκες εκτεταμένης φοροδιαφυγής, πρόκειται και οι ίδιοι να φοροδιαφεύγουν, γεγονός που υποστηρίζεται από το ότι πιστεύουν πως η πιθανότητα εντοπισμού δεν είναι μεγάλη και 8 στους 10 πολίτες πιστεύουν ότι είναι αφελής η άποψη ότι θα καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.

Μπορεί οι περισσότεροι να πιστεύουν ότι η φοροδιαφυγή είναι μια αντικοινωνική συμπεριφορά, που δεν επιδρά στην οικονομική ανάπτυξη, υπάρχουν όμως και κάποιοι που πιστεύουν ότι η φοροδιαφυγή είναι μια άμυνα κατά της υπερβολικής φορολόγησης στην Ελλάδα, αλλά και ότι λόγω των υψηλών φορολογικών συντελεστών που επιβάλλονται εκτείνεται περισσότερο η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Σημαντικοί παράγοντες για την έκταση της φοροδιαφυγής για αρκετούς πολίτες είναι η απουσία μηχανισμών ελέγχου, η κουλτούρα της χώρας και η έλλειψη ανταποδοτικότητας από τη μεριά του κράτους. Τέλος, οι περισσότεροι συμφωνούν ότι η αλλαγή του φορολογικού συστήματος πρέπει να δρομολογηθεί γρήγορα.

Στον επιχειρηματικό τομέα, ιδιαίτερο ενδιαφέρον έχει η άποψη ότι η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος βρίσκεται σταθερά σε σημαντική θέση στους παράγοντες που εμποδίζουν την επιχειρηματική δραστηριότητα. Η άποψη ότι οι φορολογικοί συντελεστές και το ύψος τους αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα του συστήματος, που επίσης αποτελεί εμπόδιο στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενισχύθηκε μετά το 2011 και το 2016-2017 οι φορολογικοί συντελεστές αποτελούσαν το δεύτερο πιο σημαντικό εμπόδιο, μετά την περιοριστική επίδραση της αστάθειας της διακυβέρνησης στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

8.4. Φορολογική μεταρρύθμιση

Σε κάθε περίπτωση, οι όποιες μεταβολές στο φορολογικό σύστημα, που στόχο έχουν την ενίσχυση της ανάπτυξης του, δεν έχουν νόημα, αν το σύστημα δεν επιβάλλεται αποτελεσματικά και δεν ισχύει για όλους. Η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής δεν θα γίνει μόνο με την εφαρμογή κατασταλτικών μέτρων, αλλά αυτό που πρέπει να γίνει αντιληπτό είναι ότι οι πολίτες πρέπει να πειστούν και να καταλάβουν εθελοντικά να συμμορφώνονται στις υποχρεώσεις τους. Για παράδειγμα, χώρες του ανεπτυγμένου κόσμου που χαρακτηρίζονται από υψηλούς ρυθμούς ανάπτυξης, από επάρκεια φορολογικών εσόδων και από χαμηλά επίπεδα φοροδιαφυγής, είναι συνήθως χώρες που έχουν αναπτύξει υψηλά επίπεδα εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολίτη.

Για μια πολιτική που θα ακολουθεί αυτήν την κατεύθυνση, θα πρέπει να εξεταστούν και να ληφθούν υπόψη διάφοροι παράγοντες, όπως οι προσωπικές και κοινωνικές αξίες ενός κράτους και πώς αυτές διαμορφώνονται, ανάλογα με τις συνθήκες που επικρατούν, το φορολογικό φρόνημα των πολιτών και η συμμόρφωση τους, αλλά και το πώς ο πολίτης μπορεί να δείξει εμπιστοσύνη προς την κυβέρνηση του και προς τους θεσμούς της χώρας.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Από την πιο πάνω παρουσίαση, γίνεται κατανοητό ότι η Ελλάδα έχει ανάγκη από ένα νέο φορολογικό σύστημα, που θα αντιμετωπίζει στο σύνολο τους τα προβλήματα και τις σημερινές αδυναμίες και θα διαμορφώνει ένα νέο πλαίσιο για τη λειτουργία των φορολογικών υπηρεσιών, που θα καθιερώνει σαφείς και απλούς κανόνες για τους φορολογουμένους. Όλες οι αλλαγές που έγιναν, ήταν λόγω της ανάγκης για περισσότερα έσοδα και όλες οι προσπάθειες που έγιναν για εξορθολογισμό της λειτουργίας των φορολογικών υπηρεσιών, δεν είχαν ως αποτέλεσμα ένα συνεκτικό, διαφανές και φιλικό προς την ανάπτυξη φορολογικό πλαίσιο. Επιπλέον, για να εμπιστευόνται οι πολίτες το κράτος, θα πρέπει το νέο φορολογικό πλαίσιο να στηρίζεται στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών αλλά και των οφελών από τις κρατικές δαπάνες. Αυτό όμως δεν μπορεί να γίνει χωρίς ένα πρόγραμμα ολικής φορολογικής μεταρρύθμισης, που θα ακολουθεί το πρότυπο άλλων χωρών.

Τα κράτη που ίδρυσαν την Κοινότητα έχουν οικονομικές και κοινωνικές δομές πολύ διαφορετικές, και κατά συνέπεια, τα φορολογικά τους συστήματα θα διαφέρουν αρκετά, και ως προς τη φορολογική πολιτική, δηλαδή την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων και ως προς την τεχνική οργάνωση της φορολογίας. Σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, δεν θα μπορούσε να αποτελεί η Ευρωπαϊκή Κοινότητα ένα ενιαίο φορολογικό έδαφος. Μέχρι όμως να επιτευχθεί η πλήρης φορολογική εναρμόνιση, θα πρέπει να ληφθούν ορισμένα μέτρα σε επίπεδο φορολογίας για την ικανοποιητική λειτουργία της κοινής αγοράς, τα οποία στοχεύουν στη φορολογική ουδετερότητα και στην ισότητα των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών-μελών, για να αποφεύγονται αθέμιτες πρακτικές.

Σημαντικοί τομείς της άμεσης φορολογίας, όπως οι φόροι στα εισοδήματα, δεν περιλαμβάνονταν στους άμεσους στόχους της διαδικασίας εναρμόνισης και η τάση για τη σύγκλιση των συντελεστών και την προοδευτικότητα των άμεσων φόρων ήταν σαφώς μικρότερη. Με την πρόοδο της Ο.Ν.Ε., όμως, θα πρέπει να συντονιστούν οι φορολογικές πολιτικές των κρατών, που αυτό θα επιφέρει τη σταδιακή σύγκλιση των φορολογικών συντελεστών σε συνδυασμό με τη σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών. Αυτός ο συντονισμός δεν είναι απαραίτητο να στοχεύει στην καθιέρωση ομοιόμορφων φορολογικών συντελεστών για όλα τα κράτη, αλλά στην αντιμετώπιση των στρεβλώσεων στην ενιαία αγορά, στην ανάπτυξη φορολογικών δομών ευνοϊκών για την

απασχόληση και στην αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων.

Πράγματι, τα κράτη-μέλη αντιμετωπίζουν κοινά προβλήματα, όπως εκείνο της μεταφοράς κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους, για την απόλαυση του προνομιακού φορολογικού καθεστώτος και ακόμη και εκείνο του μεταξύ τους φορολογικού ανταγωνισμού, που προκύπτει από την ανάγκη για την προσέλκυση κεφαλαίων με παράλληλη επιβάρυνση της εργασίας.

Ορισμένες εταιρείες επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό για να επιτύχουν μείωση των φορολογικών τους οφειλών, επειδή εκμεταλλεύονται τα κενά που υπάρχουν μεταξύ των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων των κρατών. Τα κράτη-μέλη της ΕΕ πρέπει να διασφαλίζουν ότι έχουν δημιουργήσει καθεστώτα για τη φορολόγηση των εταιρειών που είναι ανοικτά και δίκαια και ότι δεν τα έχουν σχεδιάσει με τρόπο που να στοχεύουν στην προσέλκυση εταιρειών άλλων κρατών της ΕΕ με αθέμιτο τρόπο ή να διαβρώνουν τη φορολογική βάση άλλων κρατών.

«Θέτοντας από κοινού ένα μέρος της εθνικής κυριαρχίας τους για να παίρνουν συλλογικά μέτρα, τα κράτη-μέλη θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν καλύτερα τον διεθνή ανταγωνισμό και να αποτρέψουν τις δυνάμεις της χρηματαγοράς να τους περιορίζουν αυτήν την κυριαρχία.» *(Μούσης Νίκος, 2015)*

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.), (2018), ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΕΛΙΞΗ & ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ- ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΕΤΟΥΣ 2017, ΑΘΗΝΑ
- ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.), (2017), ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΕΛΙΞΗ & ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ- ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΕΤΟΥΣ 2016, ΑΘΗΝΑ
- ΒΑΛΕΤΖΑΣ Ι. (2004), ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΙΥΣ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
- ΓΙΟΒΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ Γ. ΡΗΓΑΣ, (2018), ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΜΑΘΗΜΑΤΟΣ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ-ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ, (ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2016), Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΕΙΝΕΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΣΤΡΑΣΒΟΥΡΓΟ
- ΜΑΡΔΑΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, (2013), ΑΠΟ ΤΗΝ Ε.Ο.Κ. ΣΤΗΝ ΕΕ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΖΥΓΟΣ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
- ΜΟΥΣΗΣ ΝΙΚΟΣ, (2015), ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ – ΔΙΚΑΙΟ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΠΟΛΙΤΙΚΗ, 15^η ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ
- ΜΠΑΡΜΠΙΑΣ Ι. ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΙ ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Δ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ, (2011), ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ: ΦΟΡΟΙ, ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΑΝΕΙΑ, ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
- ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι. ΧΡΗΣΤΟΣ, (2016), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
- ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ, (2017), ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΜΑΘΗΜΑΤΟΣ ΔΙΚΑΙΟ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ, ΔΠΜΣ «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ», ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
- ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ, (2019), TAX FLASH: ΝΕΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΚΕΝΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ, JEAN

MONNET CHAIR, EU TAX POLICY AND ADMINISTRATION, ΝΟΜΙΚΗ
ΣΧΟΛΗ ΑΠΘ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

- ΣΥΣΤΑΣΗ (ΕΕ) 2015/1184 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ, (2015), ΓΕΝΙΚΕΣ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΤΩΝ
ΚΡΑΤΩΝ-ΜΕΛΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ: ΜΕΡΟΣ Ι ΤΩΝ
ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ «ΕΥΡΩΠΗ 2020»,
ΕΠΙΣΗΜΗ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
- ΤΑΤΣΟΣ ΝΙΚΟΣ, (2012), ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ
ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ
- ΤΣΙΑΜΠΑΡΛΗ ΒΑΛΕΝΤΙΝΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ
ΣΤΗΝ ΕΕ : ΜΙΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ
ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ, ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
- ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Δ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, Ε'
ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
- ΧΑΤΖΗΓΑΓΙΟΣ ΘΩΜΑΣ, (2015), ΔΙΚΑΙΟ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, Β'
ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΙΚΟΥΛΑ
- ΧΡΥΣΑΦΗ ΕΛΕΝΗ, (2014), ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ
ΚΑΙ Η ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΛΛΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ
ΧΩΡΩΝ, ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
- ΨΩΜΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΚΕΡΑΝΟΥΛΑ, (2016), Η ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ
ΚΡΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ: ΕΣΟΔΑ ΚΡΑΤΩΝ Ή ΕΣΟΔΑ ΤΗΣ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
- DELOITTE, (2018), ΕΚΘΕΣΗ: ΚΥΠΡΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ
- ERNST & YOUNG, (2016), Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΑΙΤΙΕΣ,
ΕΚΤΑΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ, ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ
- ERNST & YOUNG, (2017), THE OUTLOOK FOR GLOBAL TAX POLICY
IN 2017
- MATSAGANIS MANOS, (2011), THE WELFARE STATE AND THE
CRISIS: THE CASE OF GREECE, RESEARCH GATE
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC), (2018), ΕΚΘΕΣΗ: ΚΥΠΡΟΣ,
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE>
- ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, (2017), ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ, ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΕΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CF%85%CF%81%CF%89%CF%80%CE%B1%CF%8A%CE%BA%CF%8C%CF%82%CE%9C%CE%B7%CF%87%CE%B1%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82%CE%A3%CF%84%CE%B1%CE%B8%CE%B5%CF%81%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%CF%82>
- ΒΙΚΙΠΑΙΔΕΙΑ, (2017), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>
- ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ Δ., ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ, ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
http://www.uom.gr/media/docs/lxr/forologiki_logistiki.pdf
- ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ: Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, (2018), «ΣΤΟ 34% ΤΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΟΡΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΑΕΠ ΣΤΗΝ ΚΥΠΡΟ», ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<http://www.kathimerini.com.cy/gr/oikonomiki/oikonomia/sto-34-to-pososto-foron-pros-to-aep-stin-kypro>
- ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ, (2015), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
https://europa.eu/european-union/topics/taxation_el
- ΙΔΡΥΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ (Ι.Ο.Β.Ε.), (2018), Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ - ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ, ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: http://iobe.gr/docs/research/RES_29042018_REP_GR.pdf
- ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) ΑΡΙΘ. 407/2010 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ, (2010), ΕΠΙΣΗΜΗ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, ΒΡΥΞΕΛΛΕΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010R0407&from=EL>
- Ν. 2190/1920: ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>
- Ν. 3190/1955: ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΠΕΡΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/29>
- Ν. 4072/2012: ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/430>
- Ν. 4172/2013, ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

- ΡΑΠΑΝΟΣ Θ. ΒΑΣΙΛΗΣ-ΚΑΠΛΑΝΟΓΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/sylltomos14/609-638%20Rapanos%202014.pdf>
- ECONOMICO.GR, (2018), ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://economico.gr/ean-den-meiothoyn-oi-forologikoi-syntelestes-ton-epicheiriseon-den-tha-mporesei-na-anaptychthei-i-elliniki-oikonomia/>
- EUROPEAN STABILITY MECHANISM, (2019), HISTORY, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.esm.europa.eu/about-us/history>
- EUROPEAN STABILITY MECHANISM, (2019), WHAT WE DO, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.esm.europa.eu/assistance/lending-toolkit>
- IN.GR, ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, (2018), ΡΕΓΚΛΙΝΓΚ: ΟΙ ΠΕΝΤΕ ΜΝΗΜΟΝΙΑΚΕΣ ΧΩΡΕΣ ΕΙΝΑΙ ΣΗΜΕΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΑΥΤΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΚΑΛΥΤΕΡΕΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.in.gr/2018/04/18/economy/regklingk-oi-pente-mnimoniak-es-xores-einai-simera-metaksy-ayton-tis-kalyteres-epidoseis/>
- INTERNATIONAL MONETARY FUND, (2010), ΤΟ ΔΝΤ ΜΕ ΜΙΑ ΜΑΤΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.imf.org/external/lang/Greek/np/exr/facts/glanceg.htm>
- INTERNATIONAL MONETARY FUND, (2010), ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ ΔΝΤ ΠΡΟΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΡΙΣΕΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.imf.org/external/lang/Greek/np/exr/facts/crislendg.htm>
- ΝΑΦΤΕΜΠΟΡΙΚΙ.GR, ΤΣΙΡΟΣ ΘΑΝΟΣ, (2018), ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, 2+1 ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΜΝΗΜΟΝΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1361607/2kai1-mixanismo-i-epopteias-gia-ti-metamnimoniki-periodo>
- OECD, (2018), REVENUE STATISTICS-TAX REVENUE TRENDS IN THE OECD, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>
- OECD DATA, (2018), TOTAL TAX REVENUE, % OF GDP, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>
- TAX EXPERTS, (2015), ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ, ΕΥΡΩΠΗ, ΙΡΛΑΝΔΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxexperts.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE%CF%82-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82/%CE%B5%CF%85%CF%81%CF%8E%CF%80%CE%B7/%CE%B9%CF%81%CE%BB%CE%B1%CE%BD%CE%B4%CE%AF%CE%B1>
- TAX EXPERTS, (2015), ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ, ΕΥΡΩΠΗ, ΙΣΠΑΝΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxexperts.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE%CF%82-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82/%CE%B5%CF%85%CF%81%CF%8E%CF%80%CE%B7/%CE%B9%CF%83%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%AF%CE%B1>

- TAX EXPERTS, (2015), ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ, ΕΥΡΩΠΗ, ΚΥΠΡΟΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<https://www.taxexperts.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE%CF%82-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82/%CE%B5%CF%85%CF%81%CF%8E%CF%80%CE%B7/%CE%BA%CF%8D%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%82>
- TAX EXPERTS, (2015), ΔΙΕΘΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ, ΕΥΡΩΠΗ, ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ:
<https://www.taxexperts.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE%CF%82-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82/%CE%B5%CF%85%CF%81%CF%8E%CF%80%CE%B7/%CF%80%CE%BF%CF%81%CF%84%CE%BF%CE%B3%CE%B1%CE%BB%CE%AF%CE%B1>
- TAXHEAVEN, (2017), ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>
- TRADING ECONOMICS, (2018), GREECE CORPORATE TAX RATE, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://tradingeconomics.com/greece/corporate-tax-rate>
- TRADING ECONOMICS, (2018), IRELAND, CORPORATE TAX RATE, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://tradingeconomics.com/ireland/corporate-tax-rate>
- TRADING ECONOMICS, (2018), SPAIN, CORPORATE TAX RATE, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://tradingeconomics.com/spain/corporate-tax-rate>
- TRADING ECONOMICS, (2018), CYPRUS, CORPORATE TAX RATE, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://tradingeconomics.com/cyprus/corporate-tax-rate>
- TRADING ECONOMICS, (2018), PORTUGAL, CORPORATE TAX RATE, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ: <https://tradingeconomics.com/portugal/corporate-tax-rate>