



Πτυχιακή Εργασία:

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ  
ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ



ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΠΕΝΕΒΑ ΖΩΗ-ΙΩΑΝΝΑ, ΑΜ: 2013005

Καλαμάτα,  
Νοέμβριος 2019

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
Ι Δ Ρ Υ Μ Α



ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ**  
**(ΠΡΩΗΝ ΤΕΙ)**



**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**Πτυχιακή Εργασία:**

**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**  
**ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ**

**ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΠΕΝΕΒΑ ΖΩΗ-ΙΩΑΝΝΑ, ΑΜ: 2013005**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΚΡΗΣ ΗΛΙΑΣ**

**Καλαμάτα,**  
**Νοέμβριος 2019**

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή μου **κ. *Ηλία Μακρή*** για την δυνατότητα που μου έδωσε να πραγματοποιήσω την πτυχιακή μου εργασία, αλλά και για την ουσιαστική του υποστήριξη σε όλη τη διάρκεια της εκπόνησής της. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής για τις πολύτιμες γνώσεις που μου προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια.

Τέλος, θέλω να εκφράσω ένα τεράστιο ευχαριστώ στην οικογένεια μου, για την αμέριστη στήριξη και την εμπιστοσύνη που μου έδειξε όλα τα χρόνια των σπουδών μου στο ΤΕΙ Πελοποννήσου.

**ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΚΑΙ  
ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**

Με πλήρη επίγνωση των συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων, δηλώνω ενυπογράφως ότι είμαι αποκλειστικός συγγραφέας της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, για την ολοκλήρωση της οποίας κάθε βοήθεια είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται λεπτομερώς στην εργασία αυτή. Έχω αναφέρει πλήρως και με σαφείς αναφορές, όλες τις πηγές χρήσης δεδομένων, απόψεων, θέσεων και προτάσεων, ιδεών και λεκτικών αναφορών, είτε κατά κυριολεξία είτε βάσει επιστημονικής παράφρασης. Αναλαμβάνω την προσωπική και ατομική ευθύνη ότι σε περίπτωση αποτυχίας στην υλοποίηση των ανωτέρω δηλωθέντων στοιχείων, είμαι υπόλογος έναντι λογοκλοπής, γεγονός που σημαίνει αποτυχία στην Πτυχιακή μου Εργασία και κατά συνέπεια αποτυχία απόκτησης του Τίτλου Σπουδών, πέραν των λοιπών συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων. Δηλώνω, συνεπώς, ότι αυτή η Πτυχιακή Εργασία προετοιμάστηκε και ολοκληρώθηκε από εμένα προσωπικά και αποκλειστικά και ότι, αναλαμβάνω πλήρως όλες τις συνέπειες του νόμου στην περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δεν μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας.

**ΖΩΗ-ΙΩΑΝΝΑ ΠΕΝΕΒΑ**

23 – 11 – 2019

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα δημόσια έσοδα σε κάθε κράτος προέρχονται από διάφορες πηγές. Η κυριότερη, όμως, είναι η φορολογία η οποία και συλλέγει ένα σημαντικό κεφάλαιο ετησίως για την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Οι φόροι έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και επιβάλλονται είτε άμεσα είτε έμμεσα. Η φύση και η έκταση των φόρων που επιβάλλονται σε ένα κράτος συνιστούν και το φορολογικό της σύστημα. Όπως γίνεται, έτσι, εύκολα αντιληπτό, ενώ μπορεί να υπάρχουν ομοιότητες μεταξύ των διαφόρων φορολογικών συστημάτων, κάθε ένα από αυτά είναι μοναδικό. Κάθε φορολογούμενος, ιδιώτης ή επιχείρηση, φορολογείται βάσει των οικονομικών στοιχείων που δηλώνει, ενώ είναι δυνατή και η απαλλαγή από συγκεκριμένους φόρους, υπό προϋποθέσεις. Βέβαια, η επιβολή των φόρων δεν γίνεται εύκολα από όλους αποδεκτή, με αποτέλεσμα να υφίσταται διεθνώς το πρόβλημα της φοροδιαφυγής η οποία στερεί σημαντικό μέρος από τα κρατικά έσοδα. Σε επίπεδο επιχειρήσεων, η φορολογία στα εταιρικά εισοδήματα ή κέρδη, συνήθως, πραγματοποιείται με σταθερό συντελεστή ή βάσει του όγκου των εσόδων. Η παρούσα εργασία συνιστά βιβλιογραφική ανασκόπηση επάνω στο ζήτημα της φορολογίας των επιχειρήσεων τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε λοιπές χώρες της Ευρώπης. Στόχος είναι να προσδιοριστούν τόσο οι ομοιότητες όσο και οι διαφορές ανάμεσα στις ευρωπαϊκές διατάξεις που αφορούν την επιχειρηματική φορολογία. Για την ολοκλήρωσή της χρησιμοποιήθηκαν ελληνικά και ξενόγλωσσα συγγράμματα, επιστημονικά άρθρα, καθώς και στοιχεία από έγκυρες διαδικτυακές πηγές.

*Λέξεις κλειδιά: Φορολογία, Επιχειρήσεις, Ελλάδα, Ευρώπη.*

## **ABSTRACT**

Public revenue in each state is collected from a variety of sources. The main one, however, is taxation, which collects a significant amount of capital each year for the budget execution. Taxes are mandatory and are levied either directly or indirectly. The nature and extent of the taxes levied on a state constitute its tax system. As it is so easily understood, while there may be similarities between the various tax systems, each of them is unique. Every taxpayer, individual or business, is taxed on the basis of the financial statements it declares, and certain tax exemptions may be provided, subject to conditions. Of course, the imposition of taxes is not easily accepted by everyone, resulting in the problem of tax evasion which deprives a significant portion of state revenue. At the enterprise level, corporate income or profit taxation is usually carried out at a fixed rate or on a volume basis. The presents work is a bibliographical review of the issue of corporate taxation both in Greece and in other European countries. The aim is to identify both the similarities and the differences between the European provisions on business taxation. For its completion Greek and foreign language texts, scientific articles, as well as data from reliable online sources were used.

***Keywords: Taxation, Business, Greece, Europe.***

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	v
ABSTRACT.....	vi
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	vii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	x
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	xi
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ .....	xi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ .....	3
1.1 Το περιεχόμενο της φορολογίας .....	3
1.2 Τα φορολογικά συστήματα .....	5
1.3 Τα είδη των φόρων.....	6
1.1.1 Φόροι εισοδήματος, φόροι περιουσίας ή άμεσοι φόροι.....	6
1.1.2 Φόροι δαπάνης ή έμμεσοι φόροι.....	7
1.1.3 Αναλογικοί φόροι .....	8
1.1.4 Προοδευτικοί φόροι.....	8
1.1.5 Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι .....	8
1.4 Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ .....	10
2.1 Γενικά.....	10
2.2 Οι νομικές μορφές των επιχειρήσεων .....	11
2.2.1 Ατομικές εταιρείες .....	11
2.2.2 Προσωπικές εταιρείες.....	12
2.2.3 Κεφαλαιουχικές εταιρείες.....	15
2.2.4 Μικτές εταιρείες.....	16
2.3 Η φορολογική βάση .....	16
2.4 Ο φορολογικός συντελεστής.....	17
2.5 Συστήματα φορολογίας των επιχειρήσεων .....	18
2.5.1 Κλασικό σύστημα .....	18
2.5.2 Πλήρως ενοποιημένο σύστημα.....	18
2.5.3 Μερικώς ενοποιημένο σύστημα .....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	20
3.1 Το ελληνικό φορολογικό σύστημα .....	20
3.2 Η επιβολή φορολογίας στις ελληνικές επιχειρήσεις .....	21
3.2.1 Γενικές επισημάνσεις.....	21
3.2.2 Υποκείμενα του φόρου .....	22
3.2.3 Αντικείμενα του φόρου.....	22
3.2.4 Απαλλαγές από τον φόρο.....	23
3.2.5 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων .....	24
3.2.6 Φορολογικοί συντελεστές.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ.....	28
4.1 Γερμανία.....	28
4.2 Γαλλία .....	30



4.3	Ηνωμένο Βασίλειο .....	32
4.4	Ιταλία.....	34
4.5	Ισπανία .....	35
4.6	Σουηδία .....	36
4.7	Ελβετία.....	37
4.8	Βουλγαρία .....	39
4.9	Ιρλανδία.....	40
4.10	Σύγκριση Ελλάδας και ευρωπαϊκών χωρών .....	41
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....		48
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....		50

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 3.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα, περιόδου 2000-2016 .....	25
Διάγραμμα 4.1 Συντελεστής εταιρικής φορολογίας ελβετικών καντονίων περιόδου 2007-2018. ....	39
Διάγραμμα 4.2 Οι φορολογικοί συντελεστές για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη.....	43
Διάγραμμα 4.3 Συντελεστής φόρου μερισμάτων στην Ευρώπη.....	45

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ**

Πίνακας 4.1 Φορολογικοί συντελεστές γερμανικών επιχειρήσεων.....	29
Πίνακας 4.2. Τα φορολογικά καθεστάτα της Γαλλίας .....	32
Πίνακας 4.3. Συντελεστές φορολογίας με βάση την ζώνη εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο.....	33
Πίνακας 4.4. Οι φορολογικοί συντελεστές για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη .....	42
Πίνακας 4.5. Συντελεστής φόρου μερισμάτων στην Ευρώπη .....	45
Πίνακας 4.6. Ποσοστά εισφοράς αλληλεγγύης επιχειρήσεων στην Ελλάδα.....	46

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ**

Εικόνα 4.1 Οι συντελεστές της επιχειρηματικής φορολογίας στην Ευρώπη .....	44
--	----

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ζήτημα της φορολογίας για κάθε κράτος είναι υψίστης σημασίας, καθώς σε αυτήν βασίζεται ένα μεγάλο μέρος των δημοσίων εσόδων που είναι απαραίτητα για να μπορεί η εκάστοτε κυβέρνηση να παρέχει στους πολίτες τις απαιτούμενες και αναγκαίες δημόσιες υπηρεσίες.

Οι φόροι, διαχρονικά, κατέχουν σημαντική θέση όσον αφορά τα εργαλεία της δημόσιας διοίκησης. Έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, ενώ προβλέπονται κυρώσεις για όσους εσκεμμένα δηλώνουν ψευδή οικονομικά στοιχεία, ώστε να μειώσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Εξέχουσα θέση εδώ κατέχει η φοροδιαφυγή η οποία, διεθνώς, στερεί ιδιαίτερα υψηλά κεφάλαια από την δημόσια διοίκηση.

Η παρούσα βιβλιογραφική ανασκόπηση μελετά την περίπτωση της φορολογίας των επιχειρήσεων και, ιδίως, σε σχέση με τα εισοδήματα. Πρόκειται για ένα καίριο ζήτημα, καθώς η διεθνής χρηματοπιστωτική κρίση που ξεκίνησε από τις Η.Π.Α. το 2008, επηρέασε δραστικά τον επιχειρηματικό κόσμο παγκοσμίως. Διότι οι επιχειρήσεις, πέρα από την κάμψη των δραστηριοτήτων που μείωσαν τα έσοδά τους, είναι συνεχώς υποχρεωμένες να καταβάλλουν φόρους που, σε αρκετές περιπτώσεις, είναι ιδιαίτερα υψηλοί.

Η εργασία εστιάζει στην εταιρική φορολογία στην Ελλάδα, αλλά και σε άλλες χώρες της Ευρώπης. Επιμερίζεται δε σε 4 κεφάλαια.

Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στην έννοια της φορολογίας, στις μορφές των φόρων, καθώς και στις βασικές κατηγορίες των φορολογικών συστημάτων. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται για το πρόβλημα της φοροδιαφυγής που βάλλει κάθε οικονομία διεθνώς.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται λόγος για την φορολογία στις επιχειρήσεις. Καθώς, σε πολλές περιπτώσεις, η φορολογία σχετίζεται με την νομική μορφή των επιχειρήσεων, σχολιάζονται οι βασικότερες νομικές μορφές των εταιρειών. Ακόμα, αποσαφηνίζονται έννοιες που σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου, όπως ο φορολογικός συντελεστής και η φορολογική βάση. Επίσης, αναφέρονται και οι βασικές μορφές των συστημάτων φορολογίας των επιχειρήσεων.

Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στις διατάξεις που ισχύουν στην Ελλάδα, αναφορικά με την φορολογία γενικότερα, αλλά, ειδικότερα, σε σχέση με την φορολογία των

επιχειρήσεων. Η φορολογία στην Ελλάδα αποτελεί διαχρονικά ένα ακανθώδες πρόβλημα, λόγω των υψηλών συντελεστών, κάτι που σχολιάζεται στο εν λόγω κεφάλαιο.

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο εντοπίζονται τα βασικά σημεία της εταιρικής φορολογίας σε διάφορες χώρες της Ευρώπης. Εδώ έχουν επιλεγεί οι σημαντικότερες οικονομίες, όπως η Γερμανία, η Γαλλία και η Ελβετία, ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση με την περίπτωση της Ελλάδος.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Εφόσον η παρούσα εργασία εστιάζει στην φορολογία των επιχειρήσεων, κρίνεται αναγκαίο, αρχικά, να δοθούν κάποιες γενικότερες πληροφορίες αναφορικά με την φορολογία, τα φορολογικά συστήματα, τις μορφές των φόρων, αλλά και τους σκοπούς που αυτοί εξυπηρετούν. Όλες αυτές οι αναφορές γίνονται στις ενότητες που ακολουθούν, έτσι ώστε ο αναγνώστης να διαμορφώσει μια σαφή εικόνα αναφορικά με την φύση και τον σκοπό της φορολογίας.

## 1.1 Το περιεχόμενο της φορολογίας

Οι φόροι είναι χρηματικά ποσά που οι πολίτες είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν στο Δημόσιο, χωρίς ειδική αντιπαροχή από αυτό που να συνδέεται άμεσα με την καταβολή του φόρου. Το ποσό του φόρου που πληρώνει κάθε πολίτης εξαρτάται από την φορολογική του βάση και τον φορολογικό συντελεστή. Συγκεκριμένα, φορολογική βάση είναι το εισόδημα, η περιουσία και οι δαπάνες του φορολογούμενου. Ο φορολογικός συντελεστής, από την άλλη, είναι το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα της φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό (Λιανός, Παπαβασιλείου & Χατζηανδρέου, 2015).

Οι παρεμβάσεις του κράτους γίνονται σε κάθε πτυχή της κοινωνικής ζωής. Ιδιαίτερη σημασία έχουν αυτές που αφορούν την οικονομική ζωή των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων. Μια πολύ σημαντική παρέμβαση του κράτους είναι η επιβολή φορολογίας στα εισοδήματα των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων. Με την φορολογία, το κράτος αποσπά ένα τμήμα της παραγωγής από τα άτομα και το χρησιμοποιεί με τον δικό του τρόπο. Τα έσοδα από την φορολογία, πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιούνται για την πληρωμή των κρατικών δαπανών, των δαπανών για τα δημόσια έργα, για την εθνική άμυνα και την δημόσια ασφάλεια και λοιπά. Ο χειρισμός από το κράτος της φορολογίας, των κρατικών δαπανών και του δημοσίου χρέους, είναι το αντικείμενο της δημοσιονομικής πολιτικής (Λιανός, 2017).

Εκ πρώτης όψεως, φαίνεται ως προφανές ότι οι φόροι επιβάλλονται ώστε το κράτος να είναι σε θέση να χρηματοδοτήσει τις δαπάνες του. Ο στόχος, όμως, αυτός του κράτους θα ήταν δυνατό να επιτευχθεί και με άλλα μέσα, όπως η αύξηση της ποσότητας του χρήματος. Με την επιβολή των φόρων, το κράτος αποβλέπει στην υποκατάσταση ιδιωτικής δαπάνης με δημόσια. Γενικότερα, το κράτος στοχεύει στην μείωση της ιδιωτικής δαπάνης με την επιβολή των φόρων. Στην συνέχεια, μάλιστα, το κράτος μπορεί να δαπανήσει ή όχι τα φορολογικά του έσοδα (Δράκος, 1998).

Τα έσοδα του κράτους προέρχονται από τους φόρους εισοδήματος, τους φόρους στα κέρδη των επιχειρήσεων, τους έμμεσους φόρους και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (Γιαννέλης, 2006).

Οι φόροι είναι ένα βασικό μέσο με το οποίο το κράτος επιδιώκει την επίτευξη όλων των βασικών του στόχων. Έτσι, το κράτος χρησιμοποιεί τους φόρους για την επίτευξη της άριστης κατανομής των πόρων. Επίσης, επιβάλλει φόρους για την άριστη κατανομή του εισοδήματος. Πιο αναλυτικά, το κράτος φορολογεί βαρύτερα τις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, για να μειώσει την ανισοκατανομή του εισοδήματος. Επιπρόσθετα, το κράτος επιβάλλει φόρους για την επίτευξη της σταθεροποίησης, αλλά και της ανάπτυξης της οικονομίας. Γενικά, το κράτος, χρησιμοποιώντας κατάλληλα την φορολογική του πολιτική, μπορεί να αποθαρρύνει την τρέχουσα κατανάλωση και έτσι να ενισχύει την αποταμίευση και, μέσω αυτής, τις επενδύσεις και την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας (Baumol & Blinder, 2012).

Οι φόροι αποτελούν ένα αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο φορέα, έτσι ώστε να μπορούν οι δημόσιοι φορείς να χρηματοδοτούν τις δαπάνες τους και να παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο. Η λειτουργία αυτή των φόρων είναι γνωστή ως ταμειυτική λειτουργία ή ταμειυτικός σκοπός των φόρων. Αν και πρόκειται για την βασικότερη λειτουργία, δεν είναι και η μοναδική. Λόγου χάρη, η οικονομική λειτουργία των φόρων αναφέρεται στην χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης οικονομικής πολιτικής, όπως σταθεροποίησης της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης και καταπολέμησης της ανεργίας και του πληθωρισμού και της προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας. Από την άλλη, η κοινωνική λειτουργία των φόρων αναφέρεται στην χρήση τους ως μέσων άσκησης κοινωνικής πολιτικής, δηλαδή, βελτίωσης της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου (Γεωργακόπουλος & Πατσουράτης, 1994).

## 1.2 Τα φορολογικά συστήματα

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα, αποτελούν και το φορολογικό της σύστημα. Παρόλο που οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν ανάλογους φόρους, τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών διαφέρουν μεταξύ τους, γιατί το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους εξαρτάται από ποικίλους οικονομικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς παράγοντες. Σημαντική, όμως, διαφορά στην διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων παρατηρείται μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών (Baumol & Blinder, 2012).

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας είναι το αποτέλεσμα ιστορικών λόγων, αλλά και οικονομικών, πολιτικών και κοινωνικών επιδιώξεων και δοξασιών. Ένας από τους μεγαλύτερους οικονομολόγους της ιστορίας, ο Adam Smith, στο περίφημο έργο του «Πλούτος των Εθνών», αναφέρει τους κανόνες της φορολογίας που ο ίδιος θεωρεί ότι πρέπει να διέπουν κάθε φορολογικό σύστημα. Αναλυτικότερα, (Δράκος, 1998):

- ✚ Η φορολογία πρέπει να είναι ίση για όλους τους πολίτες.
- ✚ Οι φόροι δεν πρέπει να είναι αυθαίρετοι ή αβέβαιοι για τους φορολογούμενους.
- ✚ Οι φόροι δεν πρέπει να είναι απρόσφοροι για τους φορολογούμενους, δηλαδή, η εισπραξή τους πρέπει να λαμβάνει χώρα κατά τον πλέον πρόσφορο για τους φορολογούμενους τρόπο.
- ✚ Η συλλογή των φόρων πρέπει να είναι οικονομική, δηλαδή, τα έξοδα για την συλλογή των φόρων δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τα έσοδα που αποφέρουν.

Όπως υποστηρίζει ο Stiglitz (1992), ένα καλό φορολογικό σύστημα έχει τις πιο κάτω ιδιότητες:

- Οικονομική αποτελεσματικότητα: το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων.
- Διαχειριστική απλότητα: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι εύκολο και, σχετικά, μη δαπανηρό στη διοικητική διαχείρισή του.



- Ευκαμψία: το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σε θέση να προσαρμόζεται με ευκολία στις μεταβολές των οικονομικών περιστάσεων.
- Πολιτική υπευθυνότητα: το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σχεδιασμένο κατά τέτοιο τρόπο που τα άτομα να μπορούν να εξακριβώνουν τι πληρώνουν, έτσι ώστε το πολιτικό σύστημα να μπορεί να αντιστακλά ακριβέστερα τις προτιμήσεις των ατόμων.
- Δικαιοσύνη: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι δίκαιο στη συγκριτική αντιμετώπιση των φορολογούμενων.

### 1.3 Τα είδη των φόρων

Το δημόσιο, για να επιτυγχάνει καλύτερα τους στόχους του, επιβάλλει, συνήθως, περισσότερους από έναν φόρους. Αυτό είναι απαραίτητο, διότι ορισμένοι φόροι είναι περισσότερο κατάλληλοι για την προώθηση ενός στόχου, ενώ άλλοι φόροι προσφέρονται για την προώθηση άλλων στόχων. Επίσης, όταν υπάρχουν πολλοί φόροι, το κράτος μπορεί να αξιοποιεί καλύτερα τις δυνατότητες που έχουν οι φορολογούμενοι να πληρώνουν φόρους και να εισπράττει, έτσι, περισσότερα έσοδα. Επιπρόσθετα, από την ύπαρξη πολλών φόρων διευκολύνονται και οι φορολογούμενοι, γιατί διαφορετικά θα έπρεπε να καταβάλλονται εφάπαξ μεγάλα χρηματικά ποσά, ενώ η ύπαρξη διαφόρων φορολογικών υποχρεώσεων, επιμερίζει στην διάρκεια του έτους πιο μικρές καταβολές (Kennedy, 2018).

#### 1.1.1 Φόροι εισοδήματος, φόροι περιουσίας ή άμεσοι φόροι

Οι φόροι εισοδήματος, υπολογίζονται με βάση το εισόδημα του φορολογούμενου προσώπου, που μπορεί να είναι κάποιο φυσικό πρόσωπο, δηλαδή, κάποιο άτομο ή κάποιο νομικό πρόσωπο, δηλαδή, μια επιχείρηση. Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, επί του οποίου καταβάλλεται ο φόρος, λαμβάνονται υπόψη διάφορες απαλλαγές, εκπτώσεις και λοιπά (Λιανός, Παπαβασιλείου & Χατζηανδρέου, 2015).

Οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας θεωρούνται άμεσοι φόροι. Οι φόροι περιουσίας επιβάλλονται άλλοτε στην συνολική καθαρή αξία της περιουσίας, που κατέχει ένα άτομο, και ονομάζονται φόροι καθαρού πλούτου και άλλοτε μόνο σε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και, κυρίως τα ακίνητα, και ονομάζονται ονομαστικοί φόροι περιουσίας. Επίσης, επιβάλλονται, συνήθως, φόροι περιουσίας στην αξία της περιουσίας που μεταβιβάζεται από έναν φορέα σε έναν άλλο, λόγω κληρονομιάς, δωρεάς και λοιπά (Kennedy, 2018).

Όπως αναφέρει ο Σούλης (2015), η άμεση φορολογία ευνοεί την δικαιότερη κατανομή του παραγόμενου πλούτου, αλλά υποδαυλίζει την αποταμιευτική τάση και το κίνητρο για εργασία.

### 1.1.2 Φόροι δαπάνης ή έμμεσοι φόροι

Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι που καταβάλλονται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζουν οι πολίτες, καθώς και οι δασμοί που επιβάλλονται στα εισαγόμενα από το εξωτερικό προϊόντα (Γιαννέλης, 2006).

Οι φόροι δαπάνης επιβάλλονται άλλοτε στην καταναλωτική δαπάνη μόνο και άλλοτε σε ολόκληρη την δαπάνη της οικονομίας. Καλύπτουν, δηλαδή, και τις επενδύσεις και, πολύ συχνά, τις δαπάνες του κράτους. Οι φόροι αυτοί άλλοτε καλύπτουν όλα τα προϊόντα ή μια μεγάλη κατηγορία προϊόντων και καλούνται γενικοί φόροι δαπάνης, ενώ άλλοτε ένα μόνο προϊόν και λέγονται ειδικοί φόροι δαπάνης (Γεωργακόπουλος, Λιανός, Μπένος, Τσεκούρας, Χατζηπροκοπίου & Χρήστου, 1995).

Οι φόροι εισοδήματος αποτελούν, γενικά, την κύρια πηγή εσόδων στις αναπτυγμένες χώρες, ενώ οι φόροι δαπάνης επικρατούν στα φορολογικά συστήματα των λιγότερο αναπτυγμένων χωρών. Οι φόροι περιουσίας, από την άλλη, αποφέρουν σχετικά χαμηλό ποσοστό των συνολικών εσόδων μιας χώρας (Σούλης, 2015).

### 1.1.3 Αναλογικοί φόροι

Αναλογικοί είναι οι φόροι όταν ο συντελεστής είναι ο ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου είναι, για παράδειγμα, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων. Επίσης, αναλογικοί είναι και όλοι οι φόροι που επιβαρύνουν τα προϊόντα, γιατί και αυτοί επιβάλλονται με τους ίδιους συντελεστές, ανεξάρτητα από το ύψος των πωλήσεων κάθε επιχείρησης (Γεωργακόπουλος, Λιανός, Μπένος, Τσεκούρας, Χατζηπροκοπίου & Χρήστου, 1995).

### 1.1.4 Προοδευτικοί φόροι

Ένας φόρος καλείται προοδευτικός, όταν ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται και το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Προοδευτικός φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και ο φόρος κληρονομιάς (Λιανός, 2017).

### 1.1.5 Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι

Αντίστροφα προοδευτικός καλείται ένας φόρος όταν ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται αντίστροφα, ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Εδώ, δηλαδή, αυξάνεται ο συντελεστής όσο μειώνεται η φορολογική βάση και αντίστροφα. Τέτοιου είδους φόροι, συνήθως, δεν θεσπίζονται από την νομοθεσία (Γεωργακόπουλος, Λιανός, Μπένος, Τσεκούρας, Χατζηπροκοπίου & Χρήστου, 1995).

## **1.4 Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής**

Αν και το κράτος, δια νόμου, έχει το δικαίωμα να επιβάλλει και να εισπράττει φόρους, αυτό δεν σημαίνει απαραίτητα ότι όλοι συμμορφώνονται με αυτό. Με άλλα λόγια, οι φορολογούμενοι, πολύ συχνά, αναζητούν τρόπους για να αποφύγουν τις φορολογικές

τους υποχρεώσεις. Η προσπάθεια αυτή του φορολογούμενου μπορεί να λάβει τις εξής μορφές (Sandmo, 2015):

- ⇒ Φοροδιαφυγή: πρόκειται για παράνομη ενέργεια ώστε να μην καταβάλλονται οι φόροι. Εντοπίζεται, κυρίως, με την απόκρυψη εισοδημάτων.
- ⇒ Φοροαποφυγή: πρόκειται για νόμιμη ενέργεια μη πληρωμής φόρων, που βασίζεται σε αξιοποίηση νομικών «κενών» ή άλλων πρακτικών.

Σύμφωνα με τους Γεωργακόπουλο & Πατσουράτη (1994), η έκταση της φοροδιαφυγής σε μια χώρα εξαρτάται από 2 βασικούς παράγοντες: 1) από την ροπή των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή και 2) από την ικανότητα της φορολογούσας αρχής να περιορίσει αυτή την τάση. Η ροπή των φορολογούμενων, εξάλλου, προσδιορίζεται και από άλλους παράγοντες, όπως το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού, το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης της κοινωνίας, η έκταση των φοροαπαλλαγών και δίνονται νόμιμα, ο τρόπος δαπάνης των χρημάτων από το δημόσιο και λοιπά.

Όπως μπορεί εύκολα να γίνει αντιληπτό, τόσο η φοροδιαφυγή όσο και η φοροαποφυγή είναι φαινόμενα που δύσκολα μπορούν να μετρηθούν και αποτιμηθούν επακριβώς. Παρόλα αυτά, η έκτασή τους δεν είναι καθόλου αμελητέα. Γενικά, ένας φορολογούμενος θα φοροδιαφύγει εάν το όφελος που θα έχει από την πράξη αυτή, πολλαπλασιασμένο επί την πιθανότητα μη ανακαλύψεως της φοροδιαφυγής του, είναι μεγαλύτερο από τις κυρώσεις που θα του επιβληθούν, εάν ανακαλυφθεί η φοροδιαφυγή του, επί την πιθανότητα εντοπισμού (Kirchler, 2007).

Η παραδοσιακή αντιμετώπιση του προβλήματος της φοροδιαφυγής συνίσταται στην προσπάθεια αφενός μεν ελέγχου της φορολογικής βάσης, αφετέρου δε της καλύψεως των «κενών» του νόμου. Η προσπάθεια, όμως, αυτή είναι, εν πολλοίς, καταδικασμένη σε αποτυχία. Οι βασικοί λόγοι είναι ότι το κόστος πλήρους ελέγχου της φορολογικής βάσης είναι στην πράξη απαγορευτικό και ότι ο νόμος είναι σχεδόν αδύνατο καλύψει όλα τα κενά, λαμβανομένου υπόψη του μεγάλου αριθμού των παρουσιαζόμενων περιπτώσεων, που κάθε μια έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά (Σούλης, 2015).

Με την ανάλυση που προηγήθηκε, πιστεύεται ότι αποσαφηνίστηκε το περιεχόμενο και ο στόχος της φορολογίας σε μια οικονομία. Στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο, σχολιάζεται η περίπτωση της φορολογίας των νομικών προσώπων, δηλαδή, των επιχειρήσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο δίδονται βασικές πληροφορίες αναφορικά με την φορολογία εταιρειών ή νομικών προσώπων, όπως διαφορετικά αναφέρεται. Επίσης, δίνονται πληροφορίες για τα υπάρχοντα συστήματα που αφορούν στην φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων, καθώς και για τις βασικές νομικές μορφές επιχειρήσεων που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλά και διεθνώς, καθώς κάθε μια από αυτές φέρει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά. Επισημαίνεται ότι στα πλαίσια της παρούσας εργασίας δίνεται βαρύτητα στην φορολογία των εισοδημάτων ή των κερδών των επιχειρήσεων, που είναι και η σημαντικότερη, και όχι σε επιμέρους κατηγορίες φόρων.

### 2.1 Γενικά

Η φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών ή εσόδων άρχισε, ουσιαστικά, από τις αρχές του 20ου αιώνα. Καθώς οι ανάγκες των κρατικών εσόδων αυξάνονταν σημαντικά με την αύξηση των στρατιωτικών και κοινωνικών δαπανών, οι περισσότερες βιομηχανικές καπιταλιστικές χώρες κινήθηκαν από την εξάρτηση από μια πληθώρα ειδικών δασμών, ιδιαίτερα υψηλών τελωνειακών δασμών, σε γενικούς, άμεσους φόρους εισοδήματος. Η αποδοχή των άμεσων φόρων βασίζεται στην εφαρμογή τους, στο μέτρο του δυνατού, στο εισόδημα ή στα έσοδα από όλες τις πηγές, συμπεριλαμβανομένων των κερδών των επιχειρήσεων. Δεδομένου ότι πολλές επιχειρήσεις λειτουργούσαν σε παγκόσμιες αγορές, αυτό έθετε το ζήτημα του πεδίου αρμοδιότητας της φορολογίας (Yin & Burke, 2015).

Παρόλο που είναι δύσκολο να γίνουν γενικές διακρίσεις μεταξύ ανεπτυγμένων και λιγότερο ανεπτυγμένων χωρών, είναι δυνατόν να εντοπιστούν ορισμένα πρότυπα στη σχετική εξάρτηση από διάφορους τύπους φόρων. Για παράδειγμα, οι ανεπτυγμένες χώρες, συνήθως, βασίζονται περισσότερο στους ατομικούς φόρους εισοδήματος και λιγότερο στους φόρους εισοδήματος των εταιρειών από ό,τι οι λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες. Στις αναπτυσσόμενες χώρες, η εξάρτηση από τους φόρους εισοδήματος, ειδικά από τους φόρους εισοδήματος των εταιρειών, γενικά αυξάνεται, καθώς το επίπεδο των

εισοδημάτων αυξάνεται. Επιπλέον, ένα σχετικά υψηλό ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων των εκβιομηχανισμένων χωρών προέρχεται από τους εγχώριους φόρους κατανάλωσης, ιδίως τον φόρο προστιθέμενης αξίας και όχι τον απλούστερο φόρο κύκλου εργασιών (McLure, Newmark & Cox, 2019).

Βέβαια, χρειάζεται να αναφερθεί ότι η φορολόγηση του εταιρικού εισοδήματος ενθαρρύνει, τις περισσότερες φορές, τους επιχειρηματίες και τους διευθυντές να οργανώνουν και να διεξάγουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες με τρόπο που αποσκοπεί στην αποφυγή των φόρων. Οι εταιρίες μειώνουν, γενικά, τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και τις υποχρεώσεις των μετόχων τους, χρησιμοποιώντας χρέη και όχι χρηματοδότηση μετοχικού κεφαλαίου, επενδύοντας σε στοιχεία που μπορούν να αποσβένονται γρήγορα για φορολογικούς σκοπούς και εκείνα για τα οποία υπάρχουν γενναιόδωρες φορολογικές πιστώσεις και αποφεύγοντας τις πληρωμές μερισμάτων ή άλλες διανομές στους επενδυτές που έχουν φορολογική επιβάρυνση (Panteghini, 2007).

## **2.2 Οι νομικές μορφές των επιχειρήσεων**

Οι επιχειρήσεις δύνανται να κατατάσσονται σε 3 βασικές κατηγορίες, τις ατομικές, τις προσωπικές και τις κεφαλαιουχικές.

### **2.2.1 Ατομικές εταιρείες**

Βέβαια, μια ακόμη σημαντική κατηγορία επιχειρηματικότητας είναι και οι ατομικές επιχειρήσεις. Η ατομική επιχείρηση φέρει ως επωνυμία το όνομα του ιδιοκτήτη της, μόνο δε στη περίπτωση που την έχει αγοράσει ο κάτοχός της από τρίτο πρόσωπο μπορεί να έχει σαν επωνυμία το όνομα του προκατόχου, που θα συνοδεύεται από τη μνεία της διαδοχής που έγινε στην επιχείρηση. Στο όνομα της ατομικής επιχείρησης υπογράφει ο κάτοχός της με το όνομά του και δεν αρκεί η υπογραφή της τυχόν υπάρχουσας επωνυμίας της επιχείρησης. Ο κάτοχος της επιχείρησης είναι και ο κύριος της περιουσίας της ατομικής επιχείρησης, αλλά έχει και την απεριόριστη ευθύνη για τις υποχρεώσεις και τα χρέη της επιχείρησης (Τσακλάγκανος, 1999).

Στις ατομικές επιχειρήσεις, η επιχειρηματική δράση συνδέεται άμεσα με τον φορέα-επιχειρηματία ή και τα μέλη της οικογένειάς του. Συνήθως, έχουν μικρό αριθμό απασχολουμένων ή είναι πιθανό να μην απασχολούν καθόλου εργαζομένους, πέραν του επιχειρηματία (Θεοδωράτος, 1999).

Η μορφή αυτής της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι απλή και συναντάται συχνότατα. Οι υποχρεώσεις, τα κέρδη και οι ζημιές εξαρτώνται και δημιουργούνται αποκλειστικά από τον ιδιοκτήτη της. Η έκβαση των εργασιών, η διοίκηση του προσωπικού, οι νέες συμφωνίες συνεργασίας, όλες οι αποφάσεις όσον αφορά τα προϊόντα και οι συναλλαγές εξαρτώνται από τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης (Τσακλάγκανος, 1998).

### 2.2.2 Προσωπικές εταιρείες

Προσωπικές επιχειρήσεις όπου προέχει το προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων στο οποίο, κυρίως, στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία τους και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών τους. Στις προσωπικές επιχειρήσεις εντάσσονται οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες, καθώς και οι αφανείς ή συμμετοχικές (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

#### Ομόρρυθμες εταιρείες

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα των ομόρρυθμων επιχειρήσεων είναι το ότι οι εταίροι ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και σε ολόκληρο για τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος μπορεί να εναχθεί απευθείας για τις εταιρικές υποχρεώσεις, με όλη την περιουσία του κι όχι μέχρι ορισμένο ποσό και είναι υποχρεωμένος, επίσης, να εξοφλήσει εξ ολοκλήρου κάθε οφειλή της επιχείρησης και όχι μόνο κατά το ποσοστό που αναλογεί στην εταιρική του μερίδα (Ιγνατιάδης, 1993).

Η επωνυμία της ομόρρυθμης επιχείρησης είναι προσωπική, συλλογική επωνυμία με την έννοια ότι σ' αυτήν πρέπει να αναφέρεται το όνομα τουλάχιστον ενός εταίρου,

έστω κι αν δεν είναι πια εταίρος και να περιέχεται προσθήκη ενδεικτική της ύπαρξης της εταιρείας (Κανελλόπουλος, 1994).

Οι αποφάσεις στην ομόρρυθμη επιχείρηση λαμβάνονται με τη συμμετοχή όλων των εταίρων. Η προσωπική και απεριόριστη ευθύνη τους για τα χρέη της επιχείρησης, αυξάνει την πιστοληπτική της ικανότητα. Η δημιουργία και η λειτουργία της είναι σχετικά εύκολη, δεν απαιτείται νομικώς ελάχιστο κεφάλαιο για τη σύστασή της, η μεταφορά της είναι εύκολη από τόπο σε τόπο και το κόστος οργάνωσης και διοίκησης είναι χαμηλό. Για τους λόγους αυτούς, η ομόρρυθμη επιχείρηση είναι η καταλληλότερη μορφή εταιρικής επιχείρησης για τις δραστηριότητες εκείνες όπου απαιτείται συνδυασμός ειδικοτήτων και γνώσεων πολλών προσώπων (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2003), μεταξύ των προσώπων που συστήνουν μια ομόρρυθμη επιχείρηση θα πρέπει να υφίσταται πλήρης εμπιστοσύνη. Κι αυτό διότι από τις ενέργειες ή τις παραλείψεις του ενός εταίρου, μπορεί να προκύψουν σοβαρές συνέπειες για την περιουσία των λοιπών εταίρων.

Όπως υποστηρίζουν οι Φαρσαρώτας & Σπάτουλας (2015) οι ομόρρυθμες επιχειρήσεις δεν έχουν μόνο πλεονεκτήματα, αλλά χαρακτηρίζονται και από αδυναμίες όπως η αδυναμία διαίρεσης του εταιρικού κεφαλαίου σε μετοχές, η απεριόριστη ευθύνη των εταίρων, με όλη την περιουσία τους, για τις υποχρεώσεις της εταιρείας, ακόμα και μετά τη διάλυση της και η δυσκολία εξεύρεσης μακροπρόθεσμων πηγών χρηματοδότησης. Ειδικά όσον αφορά τον τραπεζικό δανεισμό, μια προσωπική εταιρεία, όπως είναι η ομόρρυθμη, δεν έχει υποχρέωση να τηρεί τόσο αυστηρούς λογιστικούς κανόνες και βιβλία, έχει περιορισμένο σύστημα δημοσιότητας και εν γένει συνδέεται ως επί το πλείστον με πιο απλές επιχειρηματικές προσπάθειες κάτι που κάνει πιο δύσκολο για την δανείστρια τράπεζα να αξιολογήσει την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας, αποτελώντας εμπόδιο στον τραπεζικό δανεισμό.

### **Ετερόρρυθμη εταιρεία**

Στις ετερόρρυθμες επιχειρήσεις υπάρχουν 2 κατηγορίες εταίρων: υπάρχει ένας τουλάχιστον ομόρρυθμος εταίρος που ευθύνεται ως παραπάνω για τις υποχρεώσεις της επιχείρησης κι ένας, τουλάχιστον, εταίρος που η ευθύνη για τις υποχρεώσεις της



επιχείρησης εκτείνεται μέχρι του ποσοστού της εισφοράς του στην επιχείρηση. Επειδή ακριβώς η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου είναι περιορισμένη, αυτός αποκλείεται τόσο από την διαχείριση όσο και από την εκπροσώπηση της εταιρείας. Κι αυτό διότι διαφορετικά θα ήταν δυνατό με παράτολμες ή επιπόλαιες ενέργειές του να ζημιώσει με μεγάλα ποσά την επιχείρηση και τους λοιπούς εταίρους της, περιορίζοντας την δική του ζημιά στο ποσό της εισφοράς του (Ιγνατιάδης, 1993).

Υπάρχουν, ακόμα, και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες επιχειρήσεις όπου το κεφάλαιο που καταθέτουν οι ετερόρρυθμοι εταίροι διαιρείται σε μερίδια και παρίσταται με μετοχές, που μεταβιβάζονται εύκολα. Η κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία δεν συναντάται συχνά στην πράξη και αντί αυτής προτιμάται η σύσταση ανώνυμης επιχείρησης (Τσακλάγκανος, 1998).

### **Αφανείς ή συμμετογικές εταιρείες**

Στην αφανή εταιρεία ένας ή περισσότεροι εταίροι συμμετέχουν με κεφάλαιο στην επιχείρηση, που ανήκει σε τρίτο και συμμετέχουν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής, ανάλογα με το ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει προηγηθεί, στις δε ζημιές μέχρι του ποσού των κεφαλαίων που διέθεσαν. Οι αφανείς εταίροι σε καμία περίπτωση δεν αναφέρονται στην εταιρική επωνυμία ή άλλη δημοσίευση της επιχείρησης, διότι αυτό δεν είναι αναγκαίο. Με άλλα λόγια, ο αφανής εταίρος είναι ένας συνήθης δανειστής του επιχειρηματία και έχει απλώς συμμετοχή στα κέρδη, όλες δε οι πράξεις της εταιρείας αυτής ενεργούνται στο όνομα του επιχειρηματία, στου οποίου την επιχείρηση μετέχει (Κανελλόπουλος, 1994).

Οι λόγοι επιλογής σύστασης μιας αφανούς εταιρείας συνίστανται στην ευκολία και τη ταχύτητα σύστασης και λύσης, χωρίς πολλά έγγραφα, διατυπώσεις και δημοσιεύσεις, η δυνατότητα που παρέχει στους εταίρους να μην εμφανίζονται στις συναλλαγές της εταιρείας με τρίτους, είτε για λόγους στρατηγικής, είτε διότι ασκούν άλλο επάγγελμα, ασυμβίβαστο προς τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Ο ιδιάζων χαρακτήρας της, όμως, λογίζεται ως μειονέκτημα και συχνά οδηγεί σε προβλήματα εσωτερικής διαφάνειας αναφορικά με την διανομή των καθαρών κερδών (Φαρσαρώτας & Σπάτουλας, 2015).

### 2.2.3 Κεφαλαιουχικές εταιρείες

Στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και τα μη διανεμηθέντα κέρδη. Το προσωπικό στοιχείο στις εταιρείες αυτές είναι, ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο. Κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις είναι οι ανώνυμες εταιρείες (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

#### Ανώνυμες εταιρείες

Οι ανώνυμες εταιρείες μπορεί να είναι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, εμπορικές επιχειρήσεις λιανικής, κατασκευαστικές εταιρείες και επιχειρήσεις χονδρικής πώλησης. Επίσης, οι Α.Ε. μπορεί να είναι προσωπικές ή μη προσωπικές. Μια προσωπική ανώνυμη εταιρεία διενεργεί επιχειρηματικές δραστηριότητες και η ύπαρξή της ως επιχείρησης εξαρτάται από το αν αυτές είναι κερδοφόρες. Μια μη προσωπική εταιρεία μπορεί να έχει τη μορφή φιλανθρωπικής, κυβερνητικής, επιστημονικής, εκπαιδευτικής ή ψυχαγωγικής εταιρείας, η οποία εξαρτάται από τις συνεισφορές των μελών της ή από δωρεές ή χορηγίες δημοσίων ή ιδιωτικών πηγών. Ανεξάρτητα από τη φύση ή το σκοπό της, μια ανώνυμη εταιρεία ιδρύεται με καταστατικό, σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο (Eisen, 2002).

Για την σύσταση μιας Α.Ε. απαιτείται σύμβαση μεταξύ 2, τουλάχιστον, προσώπων (Τσακλάγκανος, 1998).

Η κύρια πηγή των κεφαλαίων μιας Α.Ε. είναι η έκδοση μετοχών, τις οποίες κατέχουν τα ιδρυτικά μέλη της εταιρείας. Το καταστατικό, καθορίζει τα είδη και τον αριθμό των μετοχών τις οποίες μπορεί να εκδίδει η εταιρεία. Για να μπορεί η επιχείρηση να λειτουργήσει, χρειάζεται να εκδώσει ικανό αριθμό μετοχών. Ο αριθμός των μετοχών που επιτρέπεται να διαθέσει η εταιρεία κατά τη στιγμή της ίδρυσής της ή στο μέλλον ονομάζεται εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο. Ακόμα, πρέπει να αναφερθεί ότι η καλή λειτουργία της επιχείρησης χρειάζεται να αποφέρει κέρδη. Τα κέρδη μιας Α.Ε., μετά την αφαίρεση των φόρων, μπορούν να κρατηθούν από την επιχείρηση ως επιπρόσθετη πηγή κεφαλαίων. Μετά την εξόφληση των φόρων, η Α.Ε. μπορεί να καταβάλλει

μερίσματα που είναι η διανομή των κερδών της στους μετόχους. Βέβαια, η καταβολή μερισμάτων δεν είναι υποχρεωτική (Eisen, 2002).

Οι Α.Ε. διοικούνται από 3 όργανα τα οποία περιλαμβάνουν την Γενική Συνέλευση των Μετόχων, το Διοικητικό Συμβούλιο και τους Ελεγκτές (Ιγνατιάδης, 1993).

#### 2.2.4 Μικτές εταιρείες

Εκτός από τις παραπάνω βασικές νομικές μορφές, υφίσταται και η περίπτωση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που έχει μικτή φύση. Η Ε.Π.Ε. συνιστά μια ενδιάμεση μορφή εταιρειών, περισσότερο προσωπική, αλλά και κεφαλαιουχική. Οι Ε.Π.Ε. είναι εμπορικές εταιρείες, μικτής φύσεως, προσωπικής και κεφαλαιουχικής, που έχει δική της νομική προσωπικότητα. Οι εταίροι της, ευθύνονται περιορισμένα μέχρι το ποσό της εισφοράς τους, τα εταιρικά μερίδια, που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με μετοχές, είναι όμως δυνατό να μεταβιβασθούν μόνο, σύμφωνα με τις αρχές του κοινού δικαίου και υπό ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζει ρητά ο Νόμος (Θεοδωράτος, 1999).

### **2.3 Η φορολογική βάση**

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή, το ποσό φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο εκάστοτε φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογούμενων, οικονομική ή και μη οικονομικό. Για παράδειγμα, στην αρχαιότητα, χρησιμοποιούνταν διάφορα στοιχεία ως φορολογική βάση όπως το μέγεθος της περιουσίας, αλλά και άλλα που δεν είχαν απόλυτα οικονομικό χαρακτήρα, όπως ο αριθμός των παράθυρων του σπιτιού ενός φορολογούμενου ή ακόμα και η ίδια η ύπαρξή του στη ζωή. Σήμερα, όμως, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται, συνήθως, οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και, ιδιαίτερα, το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, ειδικότερα, μάλιστα, η καταναλωτική δαπάνη (Δράκος, 1994).

Πρέπει να αναφερθεί ότι το μέγεθος και η αύξηση της φορολογικής βάσης είναι καθοριστικής σημασίας για τις προσπάθειες σχεδιασμού οποιασδήποτε τοπικής ή κρατικής κυβέρνησης. Επειδή το μέγεθος της φορολογικής βάσης επηρεάζει τα φορολογητέα έσοδα που είναι διαθέσιμα σε μια κυβέρνηση, υπάρχει άμεση συσχέτιση μεταξύ της οικονομικής κατάστασης μιας περιοχής και του προϋπολογισμού της κυβέρνησης που την εξυπηρετεί. Συνεπώς, οι κυβερνήσεις πρέπει πάντα να εξετάζουν πώς οι αποφάσεις τους θα επηρεάσουν τη φορολογική τους βάση (InvestingAnswers, 2019).

## **2.4 Ο φορολογικός συντελεστής**

Το πιο βασικό μέτρο του φόρου εισοδήματος των εταιρειών είναι ο φορολογικός συντελεστής. Το μέτρο αυτό χρησιμοποιείται ευρέως αν και το ποσοστό αυτό είναι λιγότερο απλό από το αναμενόμενο. Οι εταιρικοί φόροι εισοδήματος εφαρμόζονται, συχνά, σε περισσότερα από ένα επίπεδα διακυβέρνησης. Μπορεί, επίσης, να υπάρχουν προσωρινοί ή μόνιμοι συμπληρωματικοί φόροι και ενδέχεται να υπάρχουν ειδικοί φορολογικοί κανόνες για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Ο υψηλός φορολογικός συντελεστής δεν συνεπάγεται αναγκαστικά υψηλές καταβολές φόρου, δεδομένου ότι οι πληρωμές εξαρτώνται από τη φορολογική βάση (Devereux & Sørensen, 2006).

Ο φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης και μπορεί να διακρίνεται σε μέσο φορολογικό συντελεστή και οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογική μονάδα προς την συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μία νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης. Στην αναλογική φορολογία, ο μέσος και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ίσοι. Στην προοδευτική φορολογία ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον μέσο, ενώ στην αντίστροφα προοδευτική φορολογία, ο οριακός συντελεστής είναι μικρότερος του μέσου (Δράκος, 1994).

## 2.5 Συστήματα φορολογίας των επιχειρήσεων

Διεθνώς, τα συστήματα που αφορούν στην φορολογία των νομικών προσώπων μπορεί να λαμβάνουν μια από τις πιο κάτω μορφές.

### 2.5.1 Κλασικό σύστημα

Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, όλα τα κέρδη των νομικών προσώπων φορολογούνται με τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο επίπεδο της επιχείρησης και, στη συνέχεια, τα διανεμόμενα κέρδη αθροίζονται με τα άλλα εισοδήματα των μετόχων και φορολογούνται για λογαριασμό των φυσικών προσώπων στα οποία περιήλθαν. Όπως γίνεται αντιληπτό, το σύστημα αυτό αντανακλά την απόλυτη άποψη, σύμφωνα με την οποία το νομικό πρόσωπο αποτελεί ίδιο πρόσωπο και το σύνολο των εισοδημάτων του πρέπει να φορολογείται χωριστά, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη πρέπει να φορολογούνται και πάλι στα χέρια των φυσικών προσώπων στα οποία περιέρχονται. Αυτό το σύστημα εφαρμόζεται στις Η.Π.Α., στην Ολλανδία και στο Λουξεμβούργο, μεταξύ άλλων (Γεωργακόπουλος, 2012).

### 2.5.2 Πλήρως ενοποιημένο σύστημα

Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, καταργείται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και όλα τα κέρδη, ανεξάρτητα αν μοιράζονται ή όχι στους μετόχους, θεωρείται ότι μοιράζονται και υποβάλλονται στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η εταιρεία, κατά την διανομή των κερδών, πληροφορεί τον μέτοχο τι μερίδιο από τα παρακρατηθέντα κέρδη του αντιστοιχεί, για να το συμπεριλάβει στα άλλα εισοδήματά του στην φορολογική του δήλωση (Δαλαμάγκας, 1999).

Με τον τρόπο αυτό, δεν υπάρχει διπλή φορολογία των διανεμόμενων κερδών, με συνέπεια το σύστημα αυτό να μην επηρεάζει την πολιτική διανομής κερδών από τις επιχειρήσεις. Παρόλα αυτά, το σύστημα χαρακτηρίζεται από ένα βασικό μειονέκτημα. Ο μέτοχος καλείται να πληρώσει φόρο για εισόδημα που, ουσιαστικά, δεν έλαβε, παρόλο που τα παρακρατούμενα κέρδη μπορεί να αντανακλώνται στην αξία των τίτλων

που κατέχει η οποία, όμως, επίσης μπορεί να μην πραγματοποιηθεί μέσα στην περίοδο που πρέπει να καταβληθεί ο φόρος (Hillman, 2013).

### 2.5.3 Μερικώς ενοποιημένο σύστημα

Εδώ, όλα τα εισοδήματα των νομικών προσώπων υποβάλλονται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα αδιανέμητα κέρδη, όμως, έχουν μεγαλύτερη επιβάρυνση από τα διανεμόμενα κέρδη. Η διαφορετική αυτή επιβάρυνση των διανεμόμενων κερδών μπορεί να γίνει είτε με την εφαρμογή διαφοροποιημένων συντελεστών είτε με την εφαρμογή του συστήματος πίστωσης (Γεωργακόπουλος, 2012).

Πιο αναλυτικά, τα κέρδη των εταιρειών χωρίζονται σε αυτά που παρακρατούνται από την εταιρεία και σε αυτά που μοιράζονται στους μετόχους. Τα πρώτα φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή από αυτόν που φορολογούνται τα δεύτερα. Στην συνέχεια, τα κέρδη που μοιράζονται στους μετόχους, ενσωματώνονται με τα άλλα εισοδήματα αυτών και φορολογούνται με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Άρα, το σύστημα αυτό μειώνει την διπλή φορολογία των μερισμάτων και η μείωση αυτή γίνεται στο επίπεδο της επιχείρησης, με τον χαμηλότερο συντελεστή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που ισχύει για τα κέρδη που μοιράζονται. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται σε πολύ λίγες χώρες, ενώ ίσχυε για μια μεγάλη χρονική περίοδο στην Δυτική Γερμανία (Δαλαμάγκας, 1999).

Με την μέχρι τώρα ανάλυση, που ήταν απαραίτητη για την κατανόηση βασικών εννοιών, διαμορφώθηκε μια σαφής αντίληψη αναφορικά με τους φόρους και τα φορολογικά συστήματα. Στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο, γίνεται λόγος για το ελληνικό φορολογικό σύστημα και ειδικότερα για τις διατάξεις που ισχύουν αναφορικά με την φορολογία των επιχειρήσεων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Το παρόν κεφάλαιο αναφέρεται στην φορολογία που υπόκεινται οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Προηγουμένως, βέβαια, κρίνεται αναγκαία μια γενικότερη αναφορά στο φορολογικό σύστημα της χώρας.

### **3.1 Το ελληνικό φορολογικό σύστημα**

Όπως αναφέρει ο Γεωργακόπουλος (2012), το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει μια ποικιλία φόρων. Ορισμένοι από αυτούς τους φόρους έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι έχουν ως βάση την περιουσία, ενώ άλλοι έχουν ως βάση τη δαπάνη και, κυρίως, την καταναλωτική δαπάνη. Η πλειοψηφία των φόρων αυτών επιβάλλεται υπέρ του κράτους, αλλά ορισμένοι, όμως, επιβάλλονται και υπέρ των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, ενώ κάποιοι και υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

Πιο συγκεκριμένα, ο φόρος εισοδήματος αφορά την επιβολή φόρου επάνω στο συνολικό καθαρό εισόδημα που παράγεται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Το εισόδημα που φορολογείται είναι το άθροισμα των εσόδων από όλες τις πηγές, μετά την αφαίρεση ορισμένων αναγνωρισμένων εξόδων που σχετίζονται με το εισόδημα αυτό. Οι πηγές εσόδων κατηγοριοποιούνται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και περιλαμβάνουν την ακίνητη περιουσία, τα χρηματοπιστωτικά μέσα και τις κινητές αξίες, την επιχειρηματική δραστηριότητα, τις αγροτικές δραστηριότητες, τις μισθωτές υπηρεσίες, τις υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και οποιεσδήποτε άλλες πηγές (Νεγκάκης, 2003).

Πρέπει να αναφερθεί ότι στην Ελλάδα, σημαντική θέση κατέχει ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο γνωστός Φ.Π.Α. Θεωρητικά, φόρος προστιθέμενης αξίας είναι κάθε φόρος δαπάνης, για τον οποίο κάθε υπόχρεος σε αυτόν, αποδίδει στο δημόσιο ποσό ανάλογο

με την αξία που προσθέτει σε ένα προϊόν και όχι ανάλογο με την συνολική αξία πώλησης του προϊόντος ή μιας υπηρεσίας (Σελλάς, 1989).

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε με τον Νόμο 1642 (ΦΕΚ 125, 1986). Σε αυτόν ορίζεται, μεταξύ άλλων, ως αντικείμενο του φόρου η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται στην ελληνική επικράτεια, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, καθώς η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια. Ακόμα, αναφέρεται ότι στον στο φόρο υπόκειται, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Στην συνέχεια, δίνεται έμφαση στις φορολογικές διατάξεις που αφορούν την φορολογία των νομικών προσώπων στην Ελλάδα, όπου και θα γίνουν περισσότερο κατανοητές οι εν λόγω ρυθμίσεις. Υπενθυμίζεται ότι η παρούσα ανάλυση εστιάζει στην περίπτωση της φορολογίας του εισοδήματος των επιχειρήσεων.

## **3.2 Η επιβολή φορολογίας στις ελληνικές επιχειρήσεις**

### **3.2.1 Γενικές επισημάνσεις**

Η φορολογία εισοδήματος και, ιδιαίτερα, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, χρησιμοποιείται από τους φορείς άσκησης οικονομικής πολιτικής σε ευρεία κλίμακα ως κίνητρο για την προώθηση διαφόρων οικονομικών στόχων. Οι βασικότεροι στόχοι που, συνήθως, επιδιώκονται με την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων είναι η αύξηση των επενδύσεων τόσο ανάμεσα στους διάφορους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας όσο και ανάμεσα στις διάφορες γεωγραφικές περιφέρειες της χώρας, η προώθηση των εξαγωγών κ.τ.λ. (Γεωργακόπουλος, 2012).

Η επιλογή του εκάστοτε συστήματος φορολογίας των νομικών προσώπων εξαρτάται, σαφώς, από τους στόχους της οικονομικής πολιτικής σε κάθε χώρα, άρα, και στην Ελλάδα. Οι επιδιώξεις αυτές μπορεί να κύριες ή δευτερεύουσες. Οι κύριες ήταν αυτές που προαναφέρθηκαν, ενώ στην δεύτερη κατηγορία υπάγονται η διοικητική απλότητα



που συνεπάγεται η εφαρμογή κάθε συστήματος, η οποία έχει μεγάλη σημασία διότι προφυλάσσει το κράτος από περιττές δαπάνες για την συλλογή φορολογικών εσόδων, καθώς και οι δυνατότητες φοροδιαφυγής και φορολογικής μετακύλισης που παρέχονται από το κάθε σύστημα (Μελάς, 2010).

### 3.2.2 Υποκείμενα του φόρου

Το σύστημα που αφορά στην φορολογία των νομικών προσώπων στην Ελλάδα σήμερα άρχισε να εφαρμόζεται από το 1959 και με βάση το Νομοθετικό Διάταγμα 3843 (ΦΕΚ 148, 1958).

Στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα υπόκεινται οι παρακάτω κατηγορίες επιχειρήσεων (Δράκος, 1994):

- ⇒ Οι ελληνικές ανώνυμες επιχειρήσεις, δηλαδή, αυτές που έχουν την έδρα τους στην χώρα.
- ⇒ Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις, ανεξάρτητα από το αντικείμενο με το οποίο απασχολούνται.
- ⇒ Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, όπως η Δ.Ε.Η., ο Ο.Τ.Ε. και λοιπές.
- ⇒ Οι ξένες επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα με οποιαδήποτε νομική μορφή και οι ξένοι οργανισμοί που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα.
- ⇒ Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου στα οποία υπάγονται τα φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα και τα κοινωφελή νομικά πρόσωπα.

### 3.2.3 Αντικείμενα του φόρου

Το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων διαφέρει ανάμεσα στα διάφορα πρόσωπα που υπόκεινται σε αυτόν. Στην περίπτωση, λόγου χάρη, των ημεδαπών ανώνυμων επιχειρήσεων και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Ομοίως,

αντικείμενο του φόρου αποτελούν το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, καθώς, επίσης, και των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους. Αντίθετα, στην περίπτωση των ημεδαπών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, είτε αυτό προκύπτει στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιαδήποτε μορφή, αντικείμενο είναι μόνο το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα ή από μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (Γεωργακόπουλος, 2012).

### 3.2.4 Απαλλαγές από τον φόρο

Το Νομοθετικό Διάταγμα 3843 (ΦΕΚ 148, 1958) προβλέπει διάφορες απαλλαγές για ορισμένα νομικά πρόσωπα ή για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων. Οι κυριότερες από αυτές τις απαλλαγές είναι:

- ✎ Το ελληνικό δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνεται η κεντρική διοίκηση και οι διάφορες αποκεντρωμένες υπηρεσίες, καθώς και οι δήμοι για όλα τα εισοδήματά τους.
- ✎ Τα θρησκευτικά ιδρύματα, όπως οι ναοί και οι μητροπόλεις, για τα εισοδήματα από κτίρια και εκμισθώσεις γης.
- ✎ Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, καθώς και τα εκπαιδευτικά ιδρύματα που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, για τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που τους ανήκουν.
- ✎ Οι γεωργικοί συνεταιρισμοί για τα εισοδήματά τους που προέρχονται από τις δραστηριότητες οι οποίες καθορίζονται από το καταστατικό τους ότι εμπίπτουν στον σκοπό του συνεταιρισμού.
- ✎ Διάφορες απαλλαγές που προβλέπονται από ειδικές συμβάσεις.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Νόμο 4172 (ΦΕΚ 167, 2013), απαλλάσσονται από την επιβολή φόρων και:

- ⇒ Η Τράπεζα της Ελλάδος.

- ⇒ Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος- μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.
- ⇒ Οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- ⇒ Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

### 3.2.5 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων

Όπως αναφέρει ο Μελάς (2010), το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα προκύπτει από το συνολικό ποσό των πιο κάτω κατηγοριών:

- ⇒ Την αξία των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, καθώς, επίσης, και τις αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.
- ⇒ Τα έσοδα από κτίρια και από την εκμίσθωση γης.
- ⇒ Τα έσοδα από κινητές αξίες.
- ⇒ Τα έσοδα από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, καθώς και τα εισοδήματα από τυχόν αγροτικές επιχειρήσεις.
- ⇒ Τα έσοδα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

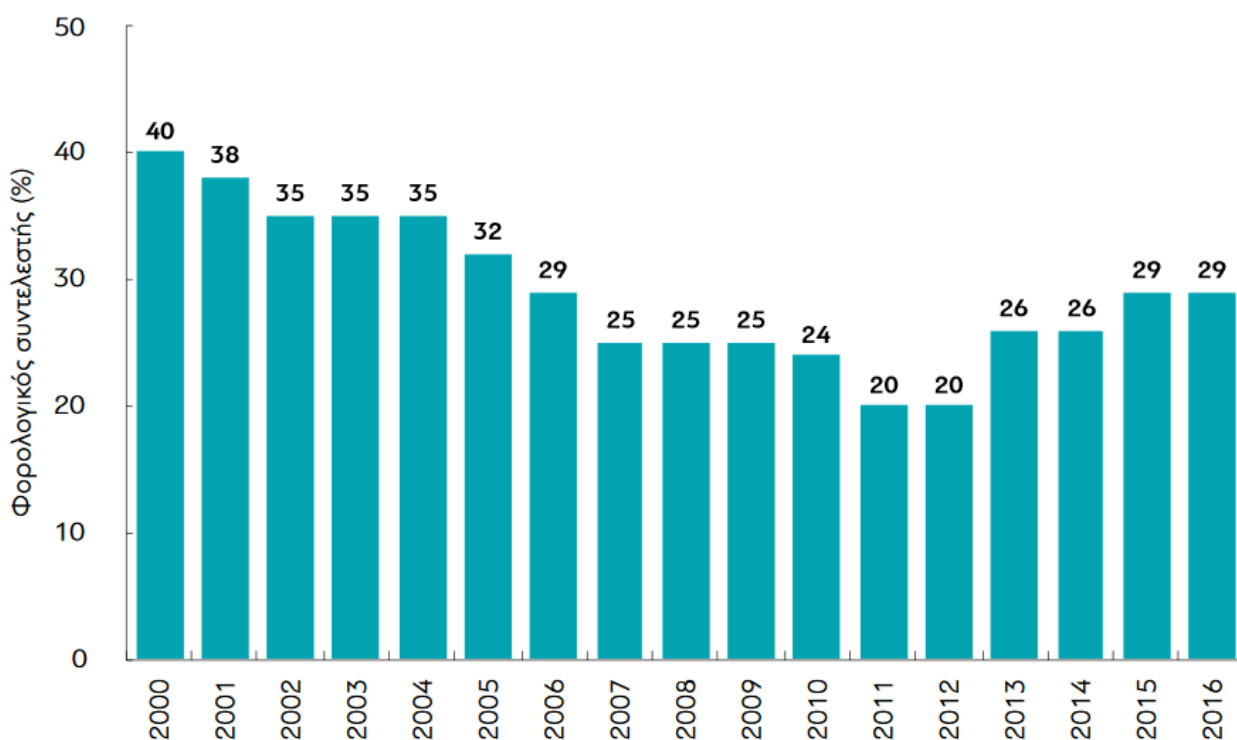
Όσον αφορά το καθαρό εισόδημα, αυτό προκύπτει αν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθούν οι δαπάνες. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται τα γενικά έξοδα διαχείρισης, τα έξοδα συντήρησης και επισκευής μηχανημάτων και επαγγελματικών εγκαταστάσεων, η αξία των υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή, οι δεδουλευμένοι τόκοι των δανείων ή των πιστώσεων, οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και λοιπά (Δράκος, 1994).

### 3.2.6 Φορολογικοί συντελεστές

Ο φορολογικός συντελεστής με βάση τον οποίο φορολογούνται οι ελληνικές επιχειρήσεις, εμφανίζει διακυμάνσεις στην πάροδο των ετών.

Ειδικά οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα μετά το 2010, έγιναν με γνώμονα την αύξηση των εσόδων, την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών και τη διευκόλυνση της φορολογικής διοίκησης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (IOBE, 2018).

Στο πιο κάτω διάγραμμα, αποτυπώνεται η διακύμανση του συντελεστή φορολογίας των νομικών προσώπων στην Ελλάδα από το 2000 έως και το 2016.



Πηγή: IOBE, 2018.

**Διάγραμμα 3.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα, περίοδου 2000-2016**

Όπως διαπιστώνεται, ο συντελεστής στις αρχές της προηγούμενης δεκαετίας ήταν ιδιαίτερα υψηλός, αλλά εμφάνισε μείωση μέχρι το 2012. Έκτοτε, ακολούθησε εκ νέου ανοδική πορεία.

Την τρέχουσα περίοδο ο φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα βρίσκεται στο 28% (Παππούς, 2019).

Επίσης, χρειάζεται να αναφερθεί ότι κατά την τελευταία δεκαετία, έχουν ολοκληρωθεί κάποιες σημαντικές αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων στην χώρα.

Λόγου χάρη και με βάση τον Νόμο 3845 (ΦΕΚ 65, 2010) επιβλήθηκε έκτακτη εισφορά στα νομικά πρόσωπα με κέρδη μεγαλύτερα από 100.000, με συντελεστές 4% για ποσά έως 300.000, 6% για ποσά μεταξύ 300.001 και 1.000.000, 8% για ποσά μεταξύ 1.000.001 και 5.000.000) και 10% για ποσά άνω των 5.000.000 ευρώ.

Ακόμα, αυξήθηκε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα στο 25%, με βάση τον Νόμο 3943 του 2011 (ΦΕΚ 66, 2011). Όμως, για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την 01/01/2019 κι έπειτα, ο φόρος μερισμάτων μειώθηκε σε 10%, προκειμένου να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω εισοδημάτων, ως κίνητρο για τις επενδύσεις (Κουκάκης, 2019).

Επιπρόσθετα, με βάση τον Νόμο 4172 (ΦΕΚ 167, 2013), εντάχθηκαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων οι προσωπικές εταιρείες, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες και γενικότερα όλες οι νομικές οντότητες. Σημαντική ήταν και η απόφαση βάσει του ίδιου Νόμου τα κέρδη των επιχειρήσεων να φορολογούνται βάσει του τύπου βιβλίων που τηρούν οι επιχειρήσεις, απλογραφικά ή διπλογραφικά, κι όχι σύμφωνα με τη νομική μορφή τους, από το φορολογικό έτος 2014. Πιο αναλυτικά, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018, ο οποίος μειώνεται σταδιακά σε είκοσι οκτώ τοις εκατό (28%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020, σε είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επομένων. Επίσης, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%.

Καίρια ήταν και η αύξηση της προκαταβολής φόρου από 80% σε 100% για κεφαλαιουχικές εταιρίες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες

προσωπικών εταιριών και λοιπών για τα κέρδη που προέκυψαν σε φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, σύμφωνα με τον Νόμο 4334 (ΦΕΚ 80, 2015).

Σε σχέση με τον Φ.Π.Α., από την 01/01/2016, ο κανονικός συντελεστής ανέρχεται στο 24%, με βάση τον Νόμο 4389 (ΦΕΚ 94, 2016).

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα κατέστη σαφής η ισχύουσα κατάσταση και νομοθεσία αναφορικά με την φορολογία των νομικών προσώπων στην Ελλάδα. Στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο, γίνεται αντίστοιχη μελέτη για λοιπές χώρες στην Ευρώπη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

Στις ενότητες του παρόντος κεφαλαίου σχολιάζεται το ισχύον φορολογικό σύστημα διαφόρων χωρών της Ευρώπης και, ιδίως, όσον αφορά την φορολογία των επιχειρήσεων. Έτσι, με την ολοκλήρωση της εν λόγω μελέτης θα είναι δυνατή και η σύγκριση με τις ισχύουσες διατάξεις στην Ελλάδα.

### 4.1 Γερμανία

Όπως είθισται σε κάθε οικονομία, στην Γερμανία επιβάλλονται τόσο άμεσοι όσο και έμμεσοι φόροι. Στην εν λόγω χώρα, ακόμα, υπάρχουν 3 επίπεδα φορολογίας, δηλαδή, η δημοτική, η κρατική και η ομοσπονδιακή φορολογία. Πιο συγκεκριμένα, σε ομοσπονδιακό επίπεδο, οι φόροι επιβάλλονται στα τελωνεία, στην ηλεκτρική ενέργεια, στα μηχανοκίνητα οχήματα, στα ποτά, ως εισφορά αλληλεγγύης και, γενικά, περιλαμβάνονται εκείνοι οι φόροι που αφορούν ακίνητα, ποτά, πανδοχεία και κατοικίδια ζώα. Από την άλλη, στην κρατική φορολογία περιλαμβάνονται οι φόροι κληρονομιάς, περιουσίας, στα έσοδα από τυχερά παιχνίδια και για πυροπροστασία. Τα περισσότερα έσοδα από την φορολογία προέρχονται από τον Φ.Π.Α., αλλά και από τους φόρους εισοδήματος (Διεταιρικές λύσεις, 2019).

Με βάση τον Γερμανικό Φορολογικό Κώδικα, αναγνωρίζονται οι πιο κάτω 7 πηγές εισοδήματος (Πρεσβεία της Ελλάδος στο Βερολίνο, 2018):

1. Έσοδα από γεωργία και δασοκομία
2. Έσοδα από εμπόριο ή επιχειρήσεις
3. Έσοδα από αυτοαπασχόληση
4. Έσοδα από απασχόληση
5. Έσοδα από κεφαλαιουχικά περιουσιακά στοιχεία(μετοχές, μερίσματα κλπ.)
6. Έσοδα από ενοίκια
7. Άλλα έσοδα (π.χ. εισόδημα από σύνταξη)

Στη Γερμανία, οι επιχειρήσεις φορολογούνται ανάλογα με τη νομική μορφή και την έδρα λειτουργίας τους. Σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, υφίστανται 3 κύριες νομικές μορφές επιχειρήσεων. Αυτές είναι οι Ανώνυμες Εταιρείες ΑΕ στις οποίες υπάγονται οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης GmbH, που αποτελούν την πλειοψηφία και οι Ανώνυμες Μετοχικές Εταιρείες AG, οι Προσωπικές Εταιρείες και τα Υποκαταστήματα Ξένων Εταιρειών (Επιχειρώ, 2016). Στον πιο κάτω πίνακα, αναφέρονται οι βασικότεροι φορολογικοί συντελεστές που αφορούν στις Ανώνυμες και στις Προσωπικές Εταιρείες στην Γερμανία.

**Πίνακας 4.1 Φορολογικοί συντελεστές γερμανικών επιχειρήσεων**

<b>Νομική Μορφή</b>	<b>Φόρος Εταιρικού Εισοδήματος</b>	<b>Ενιαίος Φόρος ως Εισφορά Αλληλεγγύης</b>	<b>Φόρος Επιτηδεύματος</b>
<b>Ανώνυμες Εταιρείες</b>	15% επί του φορολογητέου εισοδήματος	Σταθερός συντελεστής 5,5% υπολογιζόμενος επιπροσθέτως επί του ενιαίου φόρου φορολογητέου εισοδήματος για όλες τις μορφές εταιρειών	Επιβάλλεται και εισπράττεται από την Τοπική Αυτοδιοίκηση, στην οποία έχει την έδρα λειτουργίας η εταιρεία. Πρόκειται για κυμαινόμενο ανά περιοχή δημοτικό φόρο, με ελάχιστο συντελεστή 7%, κινούμενος όμως κατά μέσο όρο με συντελεστή 14% του εισοδήματος.
<b>Προσωπικές Εταιρείες</b>	Επιβάλλεται επί των κερδών της εταιρείας και επιμερίζεται στους μετόχους αναλόγως της μετοχικής τους συμμετοχής. Κυμαινόμενος φορολογικός συντελεστής: 14% επί ετησίων κερδών έως 8.354 Ευρώ, 42% επί κερδών	Σταθερός συντελεστής 5,5% υπολογιζόμενος επιπροσθέτως επί του ενιαίου φόρου φορολογητέου εισοδήματος	Προβλέπεται φορολογική απαλλαγή σε ποσά μέχρι 24.500. Επιβάλλεται με συντελεστή καθοριζόμενο από την τοπική αρχή στην οποία έχει την έδρα λειτουργίας η εταιρεία.



	μέχρι 52.882 Ευρώ και κατ' ανώτατο όριο 45% επί κερδών άνω των 250.730 Ευρώ.		
--	---	--	--

*Πηγή: Ίδια επεξεργασία από Επιχειρώ, 2016.*

Όπως διαπιστώνεται, στις Ανώνυμες Εταιρείες στην Γερμανία ο φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός, ενώ στις Προσωπικές κυμαινόμενος. Η εισφορά αλληλεγγύης είναι ίδια και στις 2 περιπτώσεις, ενώ το τέλος επιτηδεύματος εξαρτάται από τις δημοτικές αρχές, ενώ στις Προσωπικές Εταιρείες υπάρχει απαλλαγή για ποσά κερδών μέχρι 24.500 ευρώ.

Στα κέρδη των εταιρειών περιλαμβάνονται τα εμπορικά κέρδη, το παθητικό αποθεματικό και τα κεφαλαιακά κέρδη. Από την άλλη, ως δαπάνες της επιχείρησης ορίζονται πολύ ευρέως όλες οι δαπάνες που προκύπτουν κατά τη λειτουργία της επιχείρησης. Οι περισσότερες εταιρικές δαπάνες που συνδέονται άμεσα με φορολογητέο εισόδημα εκπίπτουν. Όμως δεν εκπίπτουν οι πιο κάτω περιπτώσεις (Taxexperts, 2015α):

- ⇒ Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με εισόδημα που απαλλάσσεται της φορολογίας ή κεφαλαιακά κέρδη.
- ⇒ 5% των ακαθαρίστων ημεδαπών και αλλοδαπών μερισμάτων και των κεφαλαιακών κερδών από μετοχές σε ημεδαπές και αλλοδαπές, που αντιπροσωπεύει δαπάνες που σχετίζονται σε αυτά τα απαλλασσόμενα μερίσματα και κεφαλαιακά κέρδη,
- ⇒ Ο φόρος εισοδήματος, φόρος επιτηδεύματος, φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο ΦΠΑ στις μη εκπιπόμενες δαπάνες, κ.α.

## 4.2 Γαλλία

Το φορολογικό σύστημα της Γαλλίας χαρακτηρίζεται από την πολυπλοκότητα του, τα υψηλά ποσοστά και τα υψηλά διοικητικά κόστη. Η πολυπλοκότητα του συστήματος αποτυπώνεται στην ύπαρξη πολλών διαφορετικών βάσεων, καθώς και στον εκτεταμένο αριθμό φόρων. Ωστόσο, θα ήταν λάθος να υποτεθεί ότι η Γαλλία είναι μια χώρα υψηλής

φορολογίας για όλους. Για παράδειγμα, η φορολογία είναι πολύ χαμηλή για τους συνταξιούχους για τους οποίους υπάρχει μια πολύ προοδευτική μορφή φόρου εισοδήματος, αλλά και απαλλαγή από την καταβολή των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης. Οι τοπικοί δείκτες είναι, γενικά, ευνοϊκότεροι από ό, τι σε πολλές άλλες χώρες και υπάρχουν χαμηλότερα επίπεδα φορολογίας στα κέρδη μίσθωσης ακινήτων, σημαντική πηγή εισοδήματος για πολλούς διεθνείς κατοίκους. Παρά την ύπαρξη φόρου επί του πλούτου, ένας κάτοικος στην Γαλλία πρέπει να είναι εκατομμυριούχος για να πληρώσει οποιοδήποτε φόρο περιουσίας (French Property, n.d.).

Όπως συμβαίνει και αλλού, ο εταιρικός φόρος στη Γαλλία είναι χωριστός από τους φόρους που ισχύουν για τα εισοδήματα από την επιχείρηση που καταβάλλονται ως μισθός. Το ποσό του εταιρικού φόρου εξαρτάται από τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης, αλλά και από την κεφαλαιακή της διάρθρωση. Η Γαλλία εισήγαγε πρόσφατα ένα νέο νομοσχέδιο που μειώνει τον φορολογικό συντελεστή, σηματοδοτώντας την πρώτη μείωση από το 1993. Το νομοσχέδιο αναφέρει ότι ο γαλλικός συντελεστής φορολογίας εταιρειών για τις μεγάλες εταιρείες θα μειωθεί από 33,33% σε 25% σε μια πενταετία. Το 2019, το ποσοστό για όλες τις εταιρείες είναι 28% για το φορολογητέο εισόδημα μέχρι 500.000 ευρώ και το 31% για το φορολογητέο εισόδημα που υπερβαίνει το ποσό αυτό. Επισημαίνεται, ότι ο εταιρικός φόρος στην Γαλλία καταβάλλεται τριμηνιαία στις 15 Μαρτίου, 15 Ιουνίου, 15 Σεπτεμβρίου και 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους (Ecratica, 2019).

Πιο αναλυτικά, στην Γαλλία υπάρχουν 3 καθεστώτα φορολόγησης, στα οποία υπόκεινται οι επιχειρήσεις και τα οποία έχουν ως κάτωθι (Πρεσβεία της Ελλάδος στο Παρίσι, 2018):

- ✎ Καθεστώς των Μικροεπιχειρήσεων.
- ✎ Πραγματικό Καθεστώς που περιλαμβάνει το Απλοποιημένο Πραγματικό Καθεστώς και το Κανονικό Πραγματικό Καθεστώς.
- ✎ Καθεστώς Ελεγχόμενης Δήλωσης.

Στον πιο κάτω πίνακα, δίδονται περισσότερες πληροφορίες για κάθε περίπτωση.

**Πίνακας 4.2. Τα φορολογικά καθεστώτα της Γαλλίας**

Καθεστώς φορολόγησης	Κύκλος εργασιών από εμπορικές δραστηριότητες			Κύκλος εργασιών από μη εμπορικές δραστηριότητες	Είδος φορολόγησης Φόρος Επιχειρήσεων (IS) ή Φόρος Εισοδήματος (IR)
	Πώληση αγαθών	Παροχή υπηρεσιών	Μεικτή δραστηριότητα (Πώλησης αγαθών + Παροχή υπηρεσιών)		
Καθεστώς Μικρο-επιχείρησης	Από 0 – 170.000 €	Από 0 – 70.000 €	Από 0 – 170.000 €		IR
Πραγματικό Καθεστώς	Απλοποιημένο	170.000 € - 789.000 €	70.000 € - 238.000 €	Από 170.000 € - 789.000 €	IR ή IS
	Κανονικό	>789.000 €	> 238.000 €	Πάνω από 789.000 €	IR ή IS
Καθεστώς Ελεγχόμενης Δήλωσης				Πάνω από 70.000 €	IR

*Πηγή: Πρεσβεία της Ελλάδος στο Παρίσι, 2018.*

Διευκρινίζεται ότι φόρος επιχειρήσεων –IS- είναι ένας ετήσιος φόρος επί των κερδών που πραγματοποιούνται στη Γαλλία από εταιρείες και άλλους οργανισμούς. Ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 33,33%, ωστόσο σταδιακά μειώνεται προκειμένου να διαμορφωθεί σε 25% έως το 2022, όπως αναφέρθηκε και προηγούμενα. Για το 2018, ο φορολογικός συντελεστής ανερχόταν σε 28% για τις εταιρείες με κέρδη από 38.121€ έως 500.000€ (Πρεσβεία της Ελλάδος στο Παρίσι, 2018).

### 4.3 Ηνωμένο Βασίλειο

Ο φόρος εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο εφαρμόζεται μέσω ενός συστήματος δικαιωμάτων και ζωνών εισοδήματος. Κάθε άτομο έχει προσωπικό επίδομα, το οποίο αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Οι φορολογούμενοι λαμβάνουν βασικό προσωπικό επίδομα ύψους 11.000 λιρών. Το φορολογητέο εισόδημα υπόκειται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τη ζώνη εντός της οποίας υπάγεται (Pope & Waters, 2016).

Στον πιο κάτω πίνακα δίνονται οι ζώνες εισοδήματος, με τα αντίστοιχα ποσοστά φορολογίας.

**Πίνακας 4.3. Συντελεστές φορολογίας με βάση την ζώνη εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο**

<b>Band</b>	<b>Taxable income</b>	<b>Tax rate</b>
Personal Allowance	Up to £12,500	0%
Basic rate	£12,501 to £50,000	20%
Higher rate	£50,001 to £150,000	40%
Additional rate	over £150,000	45%

*Πηγή: Gov.uk, 2019.*

Όπως φαίνεται, υπάρχουν 4 ζώνες εισοδήματος η οποία προκύπτει με βάση το φορολογητέο εισόδημα και, αντίστοιχα, φέρει διαφορετικό συντελεστή φορολόγησης.

Όσον αφορά τον εταιρικό φόρο, αυτός επιβάλλεται επί των συνολικών κερδών των εταιρειών που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι επιχειρήσεις που δεν εδρεύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο καταβάλλουν φόρο μόνο για τα κέρδη τους στην χώρα. Το κέρδος στο οποίο επιβάλλεται ο εταιρικός φόρος περιλαμβάνει τα έσοδα από εμπορικές συναλλαγές, επενδύσεις και κέρδη κεφαλαίου, μείον διάφορες μειώσεις. Την χρήση 2016-17, ο εταιρικός φόρος υπολογιζόταν με συντελεστή 20%, ενώ μειώθηκε σε 19% την χρήση 2017-18 και υπολογίζεται ότι θα μειωθεί περαιτέρω σε 17% μέχρι το 2021 (Pope & Waters, 2016).

Ειδικά όσον αφορά τις επιχειρήσεις, το φορολογικό σύστημα του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρείται ιδιαίτερα ελκυστικό για τους παρακάτω λόγους (UK Business Consulting, 2019):

- Εφαρμόζεται απαλλαγή ΦΠΑ για συναλλαγές με όλες τις χώρες, εντός και εκτός Μ. Βρετανίας, με επιχειρήσεις και ιδιώτες: Οι εταιρείες με κύκλο εργασιών έως 85.000 λίρες έχουν το δικαίωμα να μην εγγραφούν στα μητρώα του ΦΠΑ και να τιμολογούν χωρίς ΦΠΑ τις εταιρείες και τους ιδιώτες εντός και εκτός Μ. Βρετανίας. Αν ξεπεράσουν το ποσό αυτό τιμολογούν εντός Μ.

Βρετανίας τις εταιρείες και τους ιδιώτες με ΦΠΑ, εκτός Μ. Βρετανίας τους ιδιώτες με ΦΠΑ και τις εταιρείες χωρίς ΦΠΑ.

- Ισχύουν μηδενικές ασφαλιστικές εισφορές και αμετάβλητα κόστη, χωρίς τέλος επιτηδεύματος, προκαταβολή φόρου, φόρο αλληλεγγύης και έκτακτους φόρους.
- Συνδυασμός Πολλαπλών Δραστηριοτήτων: το εύρος δραστηριοτήτων των βρετανικών εταιριών δεν περιορίζεται σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας, αλλά το φάσμα είναι εκτεταμένο και δεν περιορίζεται στις αρχικές δραστηριότητες ούτε απαιτεί γραφειοκρατία και τυπολατρία για επιπρόσθετες δραστηριότητες.

#### **4.4 Ιταλία**

Η Ιταλία είναι από τις ευρωπαϊκές χώρες όπου το φαινόμενο της φοροδιαφυγής λαμβάνει ιστορικά σημαντικές διαστάσεις, καθώς φαίνεται ότι οι Ιταλοί δεν είναι διατεθειμένοι να καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν. Έτσι, βασικά χαρακτηριστικά του ιταλικού φορολογικού συστήματος, ιδίως κατά τον προηγούμενο αιώνα, ήταν ο πολύ μεγάλος αριθμός φόρων, η υψηλή φορολογία στα πάγια και στα εισοδήματα, καθώς και οι σταθεροί και όχι κυμαινόμενοι συντελεστές φορολόγησης. Σήμερα, οι βασικές κατηγορίες φόρων που αφορούν στις επιχειρήσεις έχουν ακρωνύμια και είναι οι παρακάτω (USA International Business Publications, 2015):

- ↘ IRPEG: πρόκειται για εταιρικό φόρο που αφορά στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και στις μετοχικές.
- ↘ IRAP: είναι επιχειρηματικός φόρος που αφορά σε κάθε επιχείρηση και υπολογίζεται περίπου σε 4%, αν και η κάθε περιοχή μπορεί να επιλέγει την τιμή του. Στον φόρο αυτό συνυπολογίζονται οι εισφορές για την υγεία. Διευκρινίζεται ότι υπάρχουν διαφορετικές μέθοδοι υπολογισμού για τη φορολογητέα βάση του IRAP, ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος. Οι προβλέψεις για υποχρεώσεις και κινδύνους, καθώς και τα έκτακτα στοιχεία, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης IRAP. Για τις εταιρείες πωλήσεων και μεταποίησης, η φορολογητέα βάση του IRAP αντιπροσωπεύεται ευρέως από το μικτό περιθώριο της εταιρείας στις οικονομικές καταστάσεις

της. Εκτός από τα μη εκπιπτόμενα στοιχεία που αναφέρονται παραπάνω, τα έσοδα και τα έξοδα από τόκους και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις αποκλείονται για τους σκοπούς της φορολογητέας βάσης του IRAP (Price Water Coopers, 2019).

✎ IVA: είναι ο γνωστός Φ.Π.Α.

Το φορολογητέο εισόδημα μιας ημεδαπής εταιρείας ή ενός ιταλικού υποκαταστήματος μιας αλλοδαπής εταιρείας είναι το εισόδημα το οποίο αποτελείται από το καθαρό εισόδημα που αποκτήθηκε σε μια χρηματοοικονομική περίοδο. Το επιχειρηματικό εισόδημα περιλαμβάνει όλα τα έσοδα που προέρχονται από την εταιρεία ή το υποκατάστημα, π.χ. τα έσοδα από ένα εμπόριο, το παθητικό εισόδημα (π.χ. μερίσματα, τόκοι και δικαιώματα) και τα κεφαλαιακά κέρδη. Το ποσοστό του εταιρικού φόρου είναι 24%, συν τον περιφερειακό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων IRAP. Για τις τράπεζες και άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (εξαιρουμένων των εταιρειών διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων (SGR) και των χρηματιστηριακών εταιρειών (SIMs)), ο συντελεστής εταιρικού φόρου είναι 27,5%. Οι εταιρείες που δεν λειτουργούν υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 34,5% (Deloitte, 2019). Τονίζεται ότι η φορολογητέα βάση IRES, δηλαδή του εταιρικού φόρου εισοδήματος, καθορίζεται σύμφωνα με την αρχή της διεθνούς φορολογίας, η οποία ορίζει ότι, ανεξάρτητα από τον τόπο όπου παράγεται το εισόδημα, στο βαθμό που το εισόδημα αποδίδεται νομικά σε ιταλική οντότητα, τότε αυτό φορολογείται στην Ιταλία. Ο IRES επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Οι εταιρίες που δεν εδρεύουν στην Ιταλία φορολογούνται μόνο για το εισόδημα ιταλικής προέλευσης (Price Water Coopers, 2019).

## **4.5 Ισπανία**

Οι φόροι στην Ισπανία, εισπράττονται στην Ισπανία σε εθνικό επίπεδο- είτε από την κεντρική κυβέρνηση είτε από τις περιφέρειες- και σε δημοτικό επίπεδο -από τις δημοτικές αρχές. Οι κυριότεροι εθνικοί φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος (CIT), ο φόρος κερδών κλάδου και ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Οι άλλοι φόροι περιλαμβάνουν φόρο εισφοράς, τέλος χαρτοσήμου, φόρο μεταβίβασης, φόρο ακίνητης περιουσίας και διάφορους φόρους που εισπράττονται από τις τοπικές κυβερνήσεις (Deloitte, 2017).

Ο εταιρικός φόρος εισοδήματος εισπράττεται από το εισόδημα των εταιρειών που αναγνωρίζονται στην επικράτεια της Ισπανίας, δηλαδή (Invest in Spain, 2016):

- ⇒ Συστάθηκαν σύμφωνα με το ισπανικό δίκαιο.
- ⇒ Η έδρα τους βρίσκεται στην Ισπανία.
- ⇒ Το κέντρο διοίκησης και ο έλεγχος των δραστηριοτήτων εδρεύουν στην Ισπανία.

Όλες οι ισπανικές οντότητες άσχετα από την νομική τους μορφή και αλλοδαπές νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην Ισπανία υπόκεινται στο φόρο με βάση τα διεθνή και τα κεφαλαιακά κέρδη. Μία μη εγκατεστημένη εταιρεία υπόκειται σε εταιρικό φόρο μόνο στα εισοδήματα και στα κέρδη από την ισπανική πηγή, με την επιφύλαξη των διατάξεων μιας ισχύουσας φορολογικής μεταχείρισης. Το φορολογητέο εισόδημα, όπως συμβαίνει και σε άλλες χώρες, περιλαμβάνει τα συνολικά έσοδα μείον τις εκπιπώμενες δαπάνες και βασίζεται στο εισόδημα που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε επιχείρησης, προσαρμοσμένο σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές. Τα μερίσματα που εισπράττονται από ημεδαπές ή μη εγκατεστημένες εταιρείες υπόκεινται σε εταιρικό φόρο, εκτός εάν πληρούν τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή συμμετοχής. Τα κεφαλαιακά κέρδη αντιμετωπίζονται ως συνήθης επιχειρηματική δραστηριότητα (Deloitte, 2017).

Ο γενικός φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις είναι 25%. Για τις νεοσυσταθείσες εταιρείες εφαρμόζεται ειδικός συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών ύψους 15% κατά τα πρώτα δύο έτη κατά τα οποία πραγματοποιούνται κέρδη. Η νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος εταιρειών προβλέπει ορισμένες μειώσεις, επιδιώκοντας την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την προώθηση της έρευνας, της ανάπτυξης και της καινοτομίας (Spain Accountants, 2019).

## **4.6 Σουηδία**

Η φορολογία των επιχειρήσεων στην Σουηδία βασίζεται στην αρχή της διπλής φορολογίας. Αυτό σημαίνει ότι το εισόδημα φορολογείται αρχικά ως επιχειρηματικό. Στη συνέχεια, το εισόδημα φορολογείται σε επίπεδο μετόχων όταν αυτό διανέμεται από την εταιρεία στους μετόχους με τη μορφή μερίσματος ή το εισόδημα πραγματοποιείται

ως κεφαλαιουχικό κέρδος κατά την εκποίηση μετοχών της εταιρείας (Larsson & Stranne, 2006).

Μια σουηδική εταιρεία φορολογείται, γενικά, για το διεθνές εισόδημά της. Οι ζημιές που δημιουργούνται σε μια εταιρεία μπορούν να μεταφερθούν απεριόριστα και να αντισταθμιστούν από το φορολογητέο κέρδος. Περιορισμοί στη χρήση των ζημιών μπορεί ωστόσο να ισχύουν όταν συμβαίνει αλλαγή ιδιοκτησίας. Οι εταιρείες και τα υποκαταστήματα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή, έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία υπόκεινται σε φόρο στη χώρα αυτή. Ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων στη Σουηδία είναι ανταγωνιστικός σε σχέση με τα διεθνή πρότυπα: και από την 01/01/2013 είναι 22% (The Swedish Trade & Invest Council, n.d.).

Τα φορολογητέα επιχειρηματικά έσοδα υπολογίζονται σύμφωνα με τα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Επομένως, η λογιστική εγγραφή αποτελεί τη βάση της φορολογίας. Οι αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το μέγεθός τους. Ο φορολογικός νόμος καθορίζει τον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Το φορολογητέο εισόδημα βασίζεται στα κέρδη που απεικονίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, με προσαρμογές που προβλέπονται από το νόμο. Οποιοδήποτε εισόδημα έχει χρηματική αξία που προέρχεται από οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα. Τα κανονικά επιχειρηματικά έξοδα που προκύπτουν για την απόκτηση και τη διατήρηση του εισοδήματος της εταιρείας μπορούν να αφαιρεθούν από το ακαθάριστο εισόδημα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (Larsson & Stranne, 2006).

## **4.7 Ελβετία**

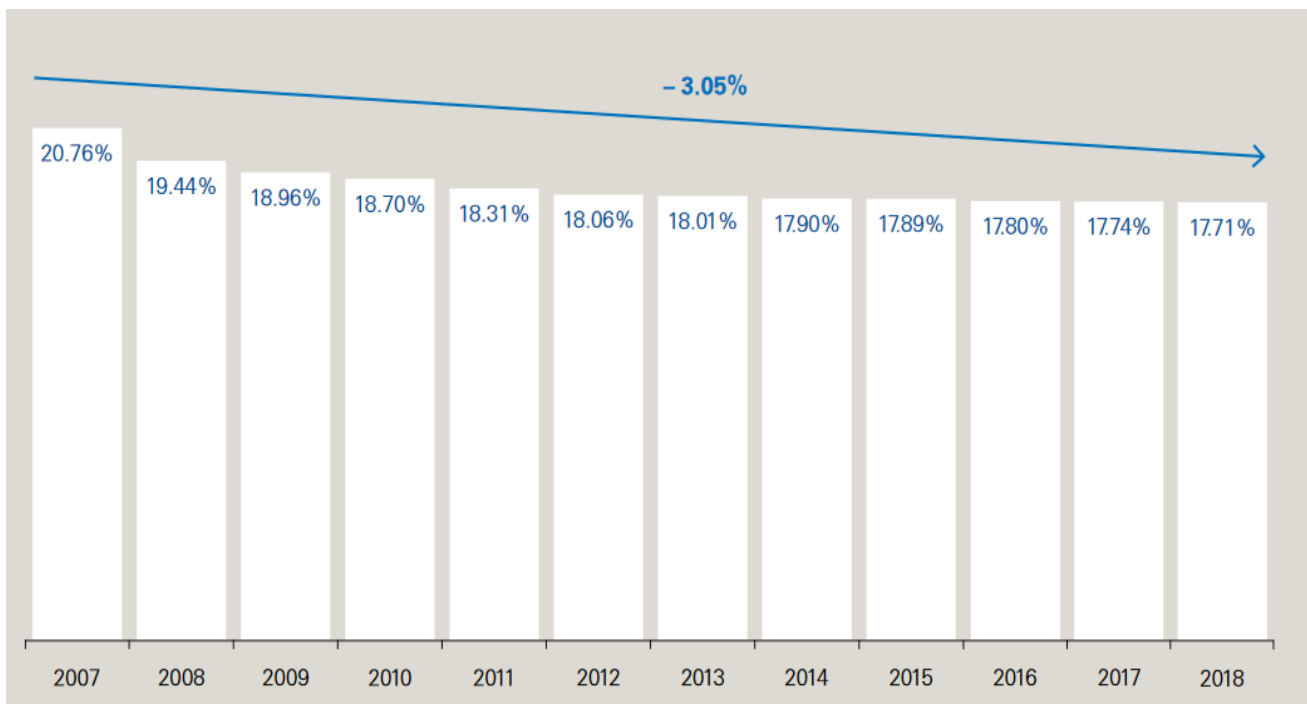
Εκτός από τις γενικές φορολογικές αρχές, το δημοσιονομικό καθεστώς στην Ελβετία περιλαμβάνει, επίσης, έναν κατάλογο φόρων τους οποίους το κράτος έχει το δικαίωμα να εισπράττει. Εδώ περιλαμβάνονται ο ΦΠΑ, διάφοροι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, τέλη χαρτοσήμου, φόροι και τελωνειακοί δασμοί. Τα έσοδα από αυτούς τους φόρους αντιστοιχούν περίπου στο 95% των συνολικών φορολογικών εσόδων της Ελβετίας. Οι νομικές οντότητες που εδρεύουν ή διοικούνται στην Ελβετία είναι, γενικά, υποκείμενες σε φόρο, ενώ διακρίνονται μεταξύ 2 κατηγοριών νομικών οντοτήτων. Από την μια υπάρχουν οι επιχειρήσεις, δηλαδή εταιρίες μετοχών, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης,



καθώς και συνεργατικές και από την άλλη οι σύλλογοι, τα ιδρύματα και άλλα νομικά πρόσωπα, όπως δημόσιες και εκκλησιαστικές οντότητες και ιδρύματα, καθώς και συλλογικά σχήματα επενδύσεων με άμεση ιδιοκτησία ακίνητης περιουσίας (Swiss Tax Conference Information Committee, 2019).

Οι εταιρείες φορολογικοί κάτοικοι Ελβετίας υπόκεινται στον ελβετικό φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων επί των φορολογητέων κερδών τους που πραγματοποιούνται στην Ελβετία. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επιβάλλεται σε επίπεδο ομοσπονδιακό, καντονίων (δηλαδή περιοχών), και κοινοτικό επίπεδο. Οι μη ημεδαπές εταιρίες υπόκεινται σε ελβετικό φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων αν είναι οι εταίροι ελβετικής επιχείρησης, έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελβετία, έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα στην Ελβετία, έχουν απαιτήσεις από δάνεια με υποθήκη επί ελβετικής ακίνητης περιουσίας, ή διαπραγματεύονται ή ενεργούν ως μεσίτες σχετικά με την ελβετική ακίνητη περιουσία. Οι μη ημεδαπές εταιρίες φορολογούνται στην Ελβετία μόνο για το εισόδημά τους που πραγματοποιείται στην Ελβετία. Η Ελβετία επιβάλλει έναν άμεσο ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με ενιαίο συντελεστή 8,5% επί των κερδών μετά από φόρους. Κατά συνέπεια, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς και μειώνει τη φορολογική βάση, με αποτέλεσμα ο ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων να ανέρχεται στο 7,83%. Σε ομοσπονδιακό επίπεδο, δεν επιβάλλεται εταιρικός φόρος επί του κεφαλαίου (Taxexperts, 2015β).

Στο πιο κάτω διάγραμμα, δίνεται η εξέλιξη του συντελεστή εταιρικού φόρου, σε επίπεδο καντονίων, μεταξύ 2007 και 2018.



Πηγή: KPMG, 2018.

**Διάγραμμα 4.1 Συντελεστής εταιρικής φορολογίας ελβετικών καντονίων  
περιόδου 2007-2018.**

Κατά την διάρκεια της μελετώμενης περιόδου, ο συντελεστής μειώνεται συνεχώς και το 2018 ήταν 17,71%, σημειώνοντας πτώση κατά 3,05% σε σχέση με το 2007.

## 4.8 Βουλγαρία

Η Βουλγαρία περιλαμβάνεται στις ευρωπαϊκές χώρες με ιδιαίτερα ευνοϊκό φορολογικό σύστημα. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Νανόπουλος (2015), η χώρα έχει χαμηλό συντελεστή φόρου κληρονομιάς, δωρεών και κεφαλαιουχικών κερδών, δεν υπάρχει φόρος πλούτου, ενώ παρέχονται εκπτώσεις και απαλλαγές στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Η Βουλγαρία εφαρμόζει ένα παγκόσμιο σύστημα φόρου εισοδήματος και οι κάτοικοι φορολογούνται με βάση το παγκόσμιο εισόδημά τους. Οι βουλγαρικές εταιρείες υπόκεινται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή 10% και το φορολογητέο κέρδος είναι το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσαρμοστεί για φορολογικούς σκοπούς. Η Βουλγαρία εισπράττει, επίσης, ένα ενιαίο ποσοστό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων 10% (No More Tax, 2019).

Έτσι, τα πλεονεκτήματα της επιχειρηματικότητας στην Βουλγαρία συνοψίζονται στα κάτωθι στοιχεία (My Company Finance, 2019):

- Ελάχιστο απαιτούμενο κεφάλαιο επένδυσης 1€
- Χαμηλή φορολογία φυσικών προσώπων 10%
- Επιστροφή του φόρου μέσα σε 30 ημέρες
- ΦΠΑ 20%
- Εταιρικός φόρος 10%
- Φόρος μερισμάτων 5%
- 0% φόρος στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές
- Χαμηλές ασφαλιστικές εισφορές για τον διαχειριστή της εταιρείας
- Χαμηλό εργατικό κόστος

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι χάρη στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς στην Βουλγαρία, κατά τα τελευταία χρόνια, πολλές ελληνικές επιχειρήσεις έχουν μεταφέρει την έδρα τους στην εν λόγω χώρα. Με βάση τα στοιχεία της βουλγαρικής υπηρεσίας Εμπορικού Μητρώου, οι εγγεγραμμένες εταιρείες με ελληνική συμμετοχή το 2014 αυξήθηκαν στις 11.500, ενώ το 2013 ήταν γύρω στις 9.000. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι πολλές από τις εν λόγω εταιρείες ιδρύθηκαν στη Βουλγαρία με μοναδικό σκοπό την αγορά ακινήτου ή αυτοκινήτου και όχι οπωσδήποτε για τη μετεγκατάσταση παραγωγικών δραστηριοτήτων. Όσον αφορά τη γεωγραφική τους κατανομή, οι περισσότερες από τις ελληνικές εταιρείες είναι εγκατεστημένες στη Σόφια (περίπου 5.000), στο Πετρίτσι περίπου 1.800 εταιρείες, στο Μπλαγκόεβγκραντ περίπου 900 εταιρείες και στο Σαντάνσκι περισσότερες από 970 εταιρείες. Η Φιλιππούπολη συγκεντρώνει περίπου 800 εταιρείες με ελληνική συμμετοχή (Μαρκόπουλος, 2018).

## **4.9 Ιρλανδία**

Οι επιχειρήσεις στην Ιρλανδία φορολογούνται με ποσοστό, μόλις, 12,5%. Πρόκειται για ποσοστό μικρότερο από το ήμισυ του ποσοστού των εταιρικών φορολογικών συντελεστών άλλων ευρωπαϊκών χωρών. Το Βέλγιο, για παράδειγμα, έχει ποσοστό 33,9%, το ποσοστό της Αυστρίας είναι 25% και της Ελλάδας είναι 29%, περίπου. Ο συντελεστής αυτός εξακολουθεί, επίσης, να είναι χαμηλότερος από τον αντίστοιχο των Η.Π.Α., παρά το γεγονός ότι μειώθηκε από 35% σε 21% το 2017 (Μαραμής, 2018).

Το χαμηλό επίπεδο στον εταιρικό φορολογικό συντελεστή της Ιρλανδίας, οδήγησε στην προσέλκυση ξένων επιχειρήσεων, όπως συνέβη και με την Βουλγαρία. Αυτό με την σειρά του έδωσε ώθηση στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι από το 2008 έως το 2016, το ακαθάριστο εθνικό εισόδημα της Ιρλανδίας αυξήθηκε κατά 7 δισεκατομμύρια ευρώ, ακριβώς εξαιτίας της μεταφοράς φορολογικής έδρας πολλών πολυεθνικών. Επιπρόσθετα, από 391 δισεκατομμύρια ευρώ που ήταν το ενεργητικό όσων εταιρειών είχαν έδρα στην Ιρλανδία το 2013 το ποσό αυτό αυξήθηκε στα 523 δισεκατομμύρια ευρώ το 2014 (iefimerida, 2016).

#### **4.10 Σύγκριση Ελλάδας και ευρωπαϊκών χωρών**

Όπως πληροφορεί η Κοτσοβού (2019), ανάμεσα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η Ουγγαρία, η Βουλγαρία, η Ιρλανδία και η Κύπρος έχουν τους μικρότερους συντελεστές φορολόγησης επιχειρήσεων. Γι' αυτό και αρκετές ελληνικές επιχειρήσεις προτιμούν να μεταφέρουν την έδρα τους στην Βουλγαρία- όπως σχολιάστηκε και προηγούμενα- ή στην Κύπρο. Ο συντελεστής της Ελλάδας, 28%, είναι από τους υψηλότερους μεταξύ των χωρών της Ευρώπης, αλλά και μεταξύ των χωρών-μελών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης. Μάλιστα, η Ελλάδα καταλαμβάνει την 30ή θέση μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ βάσει της φορολογικής ανταγωνιστικότητας. Η αναμενόμενη μείωσή του, όπως έχει αναγγελθεί από την τρέχουσα κυβέρνηση της χώρας, στο 24% θα τοποθετήσει την Ελλάδα κοντά στον μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ σχεδόν εναρμονίζεται με τον μέσο όρο του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, συμβάλλει στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας, ενώ η ανακούφιση των επιχειρήσεων μέσω της ελάφρυνσης του φορολογικού βάρους αφήνει περιθώρια για δημιουργία νέων θέσεων εργασίας.

Για να είναι πιο εύκολα αντιληπτή η απόκλιση ανάμεσα στους ευρωπαϊκούς συντελεστές φορολόγησης των επιχειρήσεων, παρατίθεται ο πιο κάτω πίνακας, με τα αντίστοιχα ποσοστά σε κάθε χώρα που σχολιάστηκε προηγούμενα.

**Πίνακας 4.4. Οι φορολογικοί συντελεστές για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη**

<b>Χώρα</b>	<b>Φορολογικός συντελεστής</b>
Ελλάδα	28%
Γερμανία	30%
Γαλλία	34%
Ην. Βασίλειο	19%
Ιταλία	28%
Ισπανία	25%
Σουηδία	22%
Ελβετία	18%
Βουλγαρία	10%
Ιρλανδία	12,5%
Μ.Ο. Ευρωπαϊκής Ένωσης	21,12%
Μ.Ο. ΟΟΣΑ	23,35%
Μ.Ο. Παγκοσμίως	23,74%

*Πηγή: Ίδια επεξεργασία από Κοτσοβού, 2019.*

Αντίστοιχα, ακολουθεί και η διαγραμματική απεικόνιση των δεδομένων του πίνακα 4.4.

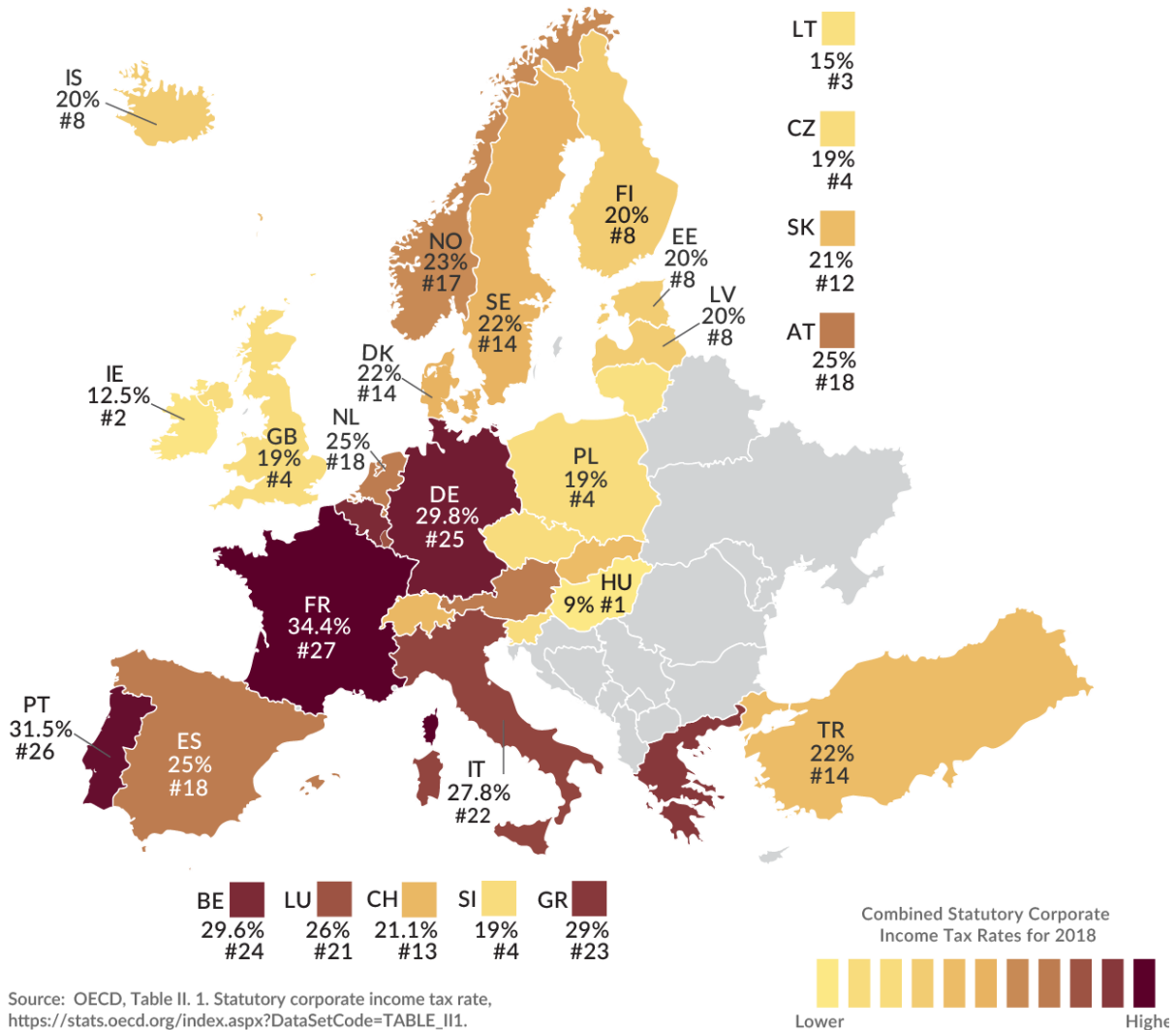


*Πηγή: Ίδια επεξεργασία από Κοτσοβού, 2019.*

#### **Διάγραμμα 4.2 Οι φορολογικοί συντελεστές για τις επιχειρήσεις στην Ευρώπη**

Το ποσοστό στην Ελλάδα είναι όχι μόνο υψηλότερο από τις περισσότερες χώρες που μελετήθηκαν, αλλά και από τον μέσο όρο στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α., αλλά και από τον μέσο όρο παγκοσμίως. Βέβαια, η Γαλλία και η Γερμανία εμφανίζονται με μεγαλύτερες τιμές από αυτήν της Ελλάδας.

Η πιο κάτω εικόνα, αποτυπώνει ξεκάθαρα τους συντελεστές της επιχειρηματικής φορολογίας σε επιλεγμένες ευρωπαϊκές χώρες, ενώ δίνεται και η θέση της καθεμιάς στην σχετική κατάταξη, για το έτος 2018.



Πηγή: Asen, 2019.

#### Εικόνα 4.1 Οι συντελεστές της επιχειρηματικής φορολογίας στην Ευρώπη

Τα δεδομένα που διαφαίνονται στον χάρτη είναι σαφή για κάθε χώρα, ενώ το χρώμα που έχει επιλεγεί για την κάθε μια υποδηλώνει και την ένταση του συντελεστή φορολόγησης, με τα πιο σκούρα να αφορούν στους υψηλότερους δείκτες. Όπως καταδεικνύεται, η Ελλάδα, η Γαλλία, η Γερμανία, η Πορτογαλία και η Μάλτα, τουλάχιστον για το 2018, είχαν τα υψηλότερα ποσοστά φορολογίας για τις επιχειρήσεις. Αντίθετα, το χαμηλότερο ποσοστό εμφανίζεται στην Ουγγαρία και έτσι η χώρα τοποθετήθηκε στην πρώτη θέση αναφορικά με τον χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης.

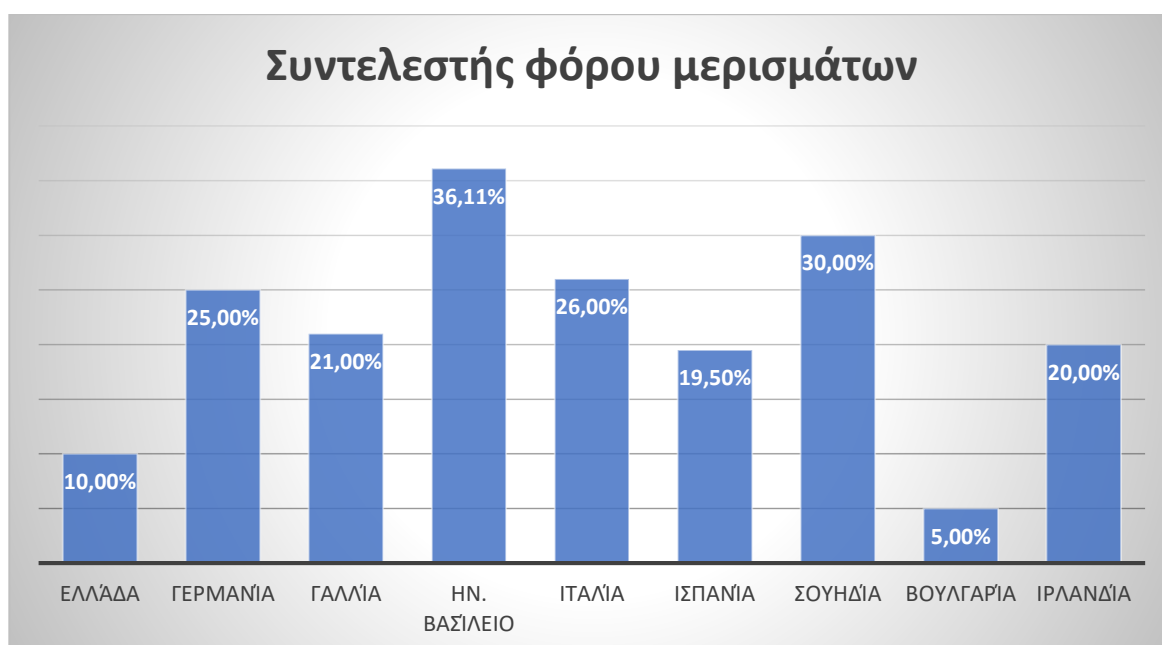
Στον πιο κάτω πίνακα, επίσης, δίνονται τα ποσοστά των φόρων που επιβάλλονται στα μερίσματα που διανέμουν οι επιχειρήσεις.

**Πίνακας 4.5. Συντελεστής φόρου μερισμάτων στην Ευρώπη**

Χώρα	Συντελεστής φόρου μερισμάτων
Ελλάδα	10,00%
Γερμανία	25,00%
Γαλλία	21,00%
Ην. Βασίλειο	36,11%
Ιταλία	26,00%
Ισπανία	19,5%
Σουηδία	30,00%
Βουλγαρία	5,00%
Ιρλανδία	20,00%

*Πηγή: Taxheaven, 2016.*

Και διαγραμματικά:



*Πηγή: Ίδια επεξεργασία από Taxheaven, 2016.*

**Διάγραμμα 4.3 Συντελεστής φόρου μερισμάτων στην Ευρώπη**



Σε αυτή την περίπτωση, ο συντελεστής της Ελλάδος είναι αρκετά μικρότερος σε σχέση με τις λοιπές αναφερόμενες χώρες, ενώ στο Ηνωμένο Βασίλειο βρίσκεται στο 36,11%.

Όπως σχολιάστηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, σήμερα οι ελληνικές επιχειρήσεις καλούνται να προκαταβάλλουν το 100% του φόρου που τους αναλογεί. Αυτό, όμως, δεν συμβαίνει σε όλες τις χώρες της Ευρώπης. Για παράδειγμα, στην Ισπανία, υπάρχει κλιμακούμενο ποσοστό προκαταβολής. Δηλαδή, δίνεται προκαταβολή 20% για τζίρο μεταξύ 6 εκατομμυρίων και 10 εκατομμυρίων, 21% μεταξύ 10 εκατομμυρίων και 20 εκατομμυρίων, 24% μεταξύ 20 εκατομμυρίων και 60 εκατομμυρίων και για πάνω από 60 εκατομμύρια ευρώ τζίρο 27%, με ανώτατο συντελεστή προκαταβολής φόρου 81%. Από την άλλη, στην Ιταλία, από το 2015 επιβλήθηκε προκαταβολή φόρου με συντελεστή 100%. Η πληρωμή της προκαταβολής γίνεται σε δύο δόσεις. Η πρώτη σε ποσοστό 40% μέχρι την 16<sup>η</sup> μέρα του έκτου μήνα μετά το πέρας του φορολογικού έτους και η δεύτερη σε ποσοστό 60% μέχρι το τέλος του 11<sup>ου</sup> μήνα μετά το πέρας του φορολογικού έτους (Price Water Coopers, 2016).

Επίσης, οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα καταβάλλουν εισφορά αλληλεγγύης, σύμφωνα με τον πιο κάτω πίνακα.

**Πίνακας 4.6. Ποσοστά εισφοράς αλληλεγγύης επιχειρήσεων στην Ελλάδα**

Income (in EUR)	Solidarity levy
0-12.000	0%
12.001-20.000	2,2%
20.001-30.000	5,0%
30.001-40.000	6,5%
40.001-65.000	7,5%
65.001-220.000	9,0%
>220.000	10,0%

*Πηγή: European Union, 2019.*

Όπως διαπιστώνεται, το ποσοστό της εισφοράς αλληλεγγύης σχετίζεται με τα εισοδήματα, ενώ μπορεί να φθάσει το 10%. Από την μελέτη που πραγματοποιήθηκε για την ολοκλήρωση του παρόντος κεφαλαίου, διαπιστώθηκε ότι μόνο στην Γερμανία υφίσταται διάταξη για την καταβολή εισφοράς αλληλεγγύης από τις επιχειρήσεις η οποία, όμως, είναι σταθερή και αντιστοιχεί στο 5,5% των εισοδημάτων, δηλαδή, περίπου στο μισό ποσοστό από αυτό που ισχύει για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι φόροι, παραδοσιακά και διεθνώς, ταξινομούνται σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσοι είναι οι φόροι εισοδήματος και πλούτου και επιβάλλονται απευθείας σε ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό. Έμμεσοι φόροι, από την άλλη, είναι ο ΦΠΑ, οι εισφορές, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και λοιποί. Οι υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονται από τους εργοδότες και τους μισθωτούς σε ένα σύστημα κοινωνικής ασφάλισης που έχει συσταθεί για την κάλυψη των συντάξεων, της υγειονομικής περίθαλψης και άλλων παροχών κοινωνικής πρόνοιας.

Οι ευρωπαϊκές χώρες διαθέτουν διαφορετικά φορολογικά συστήματα τα οποία, προφανώς, προσαρμόζονται τόσο στις δυνατότητες όσο και στις ανάγκες της οικονομίας. Η φορολογική βάση είναι η ίδια στις περισσότερες περιπτώσεις, αλλά διαφέρουν τα ποσοστά για την φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Στην ανάλυση που προηγήθηκε μελετήθηκαν οι διατάξεις που ισχύουν αναφορικά με την φορολογία των επιχειρήσεων τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε επιλεγμένες χώρες της Ευρώπης για να διαπιστωθούν οι ομοιότητες, αλλά κυρίως, οι διαφορές τους.

Λαμβάνοντας, έτσι, τα δεδομένα που αναφέρθηκαν εντοπίζεται ότι η Ελλάδα επιβάλλει μεγάλα ποσοστά φόρων στις επιχειρήσεις, τα οποία μάλιστα ξεπερνούν τους μέρους όρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του Ο.Ο.Σ.Α., αλλά και του κόσμου. Όμως, υπάρχουν χώρες, όπως η Γαλλία και η Γερμανία, που εφαρμόζουν υψηλότερους συντελεστές φορολογίας στις επιχειρήσεις, σε σχέση με το 28% της Ελλάδος.

Στον αντίποδα τοποθετούνται χώρες όπως η Βουλγαρία και η Ιρλανδία, όπου ο φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις είναι 10% και 12,5%, αντίστοιχα. Αυτό έχει αποτελέσει και το κίνητρο για πολλές επιχειρήσεις να μεταφέρουν τις δραστηριότητές τους στις εν λόγω χώρες, ιδίως κατά τα χρόνια της τρέχουσας κρίσης. Η Ιρλανδία, μάλιστα, γνωρίζει σημαντική οικονομική ανάπτυξη χάρη στις μετακινήσεις αυτές.

Το ζήτημα της φορολογίας στην Ελλάδα, τόσο σε σχέση με τους ιδιώτες όσο και αναφορικά με τις επιχειρήσεις, έχει αποτελέσει πεδίο αντιπαραθέσεων και συζητήσεων που, όμως, ακόμα δεν έχουν δώσει μια ουσιαστική λύση. Οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα, εκτός από την κατακόρυφη μείωση των κερδών τους λόγω της κρίσης, έχουν να αντιμετωπίσουν τεράστιες φορολογικές υποχρεώσεις που καθιστούν δύσκολη την

μακροχρόνια ύπαρξή τους. Χρειάζεται να γίνει κατανοητό ότι η μείωση της φορολογίας, είναι σε θέση να ελκύσει επενδύσεις και να ωθήσει την οικονομική ανάπτυξη, όπως συνέβη στην περίπτωση της Ιρλανδίας. Και οι επενδύσεις, την παρούσα φάση, θα μπορούσαν να είναι η διέξοδος για την Ελλάδα από την πολυετή κρίση.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

Baumol, W., J. & Blinder, A., S., (2012), *Μακροοικονομική: Αρχές και Πολιτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Πασχαλίδη.

Γεωργακόπουλος, Α., Θ., (2012), *Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική*, 4<sup>η</sup> Έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

Γεωργακόπουλος, Α., Θ. & Πατσουράτης, Α., Β., (1994), *Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σμπίλιας Α.Ε.Β.Ε.

Γεωργακόπουλος, Θ., Λιανός, Θ., Μπένος, Θ., Τσεκούρας, Γ., Χατζηπροκοπίου, Μ. & Χρήστου, Γ., (1995), *Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία*, Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

Γιαννέλης, Δ., (2006), *Εισαγωγή στην Μακροοικονομική Θεωρία*, 2<sup>η</sup> Έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις GUTENBERG.

Δαλαμάγκας, Α., Β., (1999), *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σμπίλιας.

Δράκος, Γ., Ε., (1994), *Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σμπίλιας.

Δράκος, Γ., Ε., (1998), *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Eisen, J., P., (2002), *Λογιστική*, Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

Hillman, L., A., (2013), *Δημόσια Οικονομική και Δημόσια Πολιτική: Αρμοδιότητες και περιορισμοί του κρατικού παρεμβατισμού*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Θεοδωράτος, Φ., Ε., (1999), *Οργάνωση & Διοίκηση Επιχειρήσεων Ι*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Ιγνατιάδης, Ι., Α., (1993), *Θεωρητική και εφαρμοσμένη Λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων*, Θεσσαλονίκη: Αυτοέκδοση.

ΙΟΒΕ, (2018), *Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα: Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης*.

Κανελλόπουλος, Κ., Χ., (1994), *Διοίκηση Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων και Επιχειρηματικότητα*, Αθήνα: Αυτοέκδοση.

Kennedy, E., P., (2018), *Οι Βάσεις της Μακροοικονομικής*, Αθήνα: Εκδόσεις GUTENBERG.

Κοτσοβού, Α., (2019), «Φορολογία επιχειρήσεων: Πώς διαμορφώνεται ο χάρτης της Ευρώπης», *Η Ναυτεμπορική*, 12 Νοεμβρίου.

Κουκάκης, Θ., (2019), «Στο 10% μειώνεται ο φόρος μερισμάτων», CNN Greece, διαθέσιμο στο: <https://www.cnn.gr/oikonomia/story/168018/sto-10-meionetai-o-foros-merismaton>, ανακτήθηκε την 01/10/2019.

Λιανός, Π., Θ., (2017), *Η Οικονομία με απλά λόγια, 2<sup>η</sup> Έκδοση*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Λιανός, Θ., Παπαβασιλείου, Α. & Χατζηανδρέου, Α., (2015), *Αρχές Οικονομικής Θεωρίας*, Γ' Τάξη Γενικού Λυκείου, Αθήνα: Ινστιτούτο Τεχνολογίας Υπολογιστών και Εκδόσεων «ΔΙΟΦΑΝΤΟΣ».

Μαραμή, Ε., (2018), «Καν' το όπως η Ιρλανδία (και ας γαβγίζει η Ε.Ε.)», *Ελεύθερη Αγορά*, διαθέσιμο στο: <https://www.eleytheriagora.gr/kanto-opos-i-irlandia/>, ανακτήθηκε την 20/10/2019.

Μαρκόπουλος, Δ., (2018), «Στις 16.200 οι εταιρείες που έφυγαν για Βουλγαρία», *New Money*, διαθέσιμο στο: <https://www.newmoney.gr/roh/palmos-oikonomias/oikonomia/stis-16-200-oi-etairies-pou-efigan-gia-boulgaria/>, ανακτήθηκε την 20/10/2019.

Μελάς, Δ., Χ., (2010), *Η νέα φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων*, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μιχαλίδης, Γ., (2006), *Εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος στην Ε.Ε.*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Νανόπουλος, Κ., (2015), «Η φορολογία σε 6 χώρες που οι Έλληνες επιλέγουν να μεταναστεύσουν», *Newsbeast*, διαθέσιμο στο: <https://www.newsbeast.gr/financial/arthro/1986272/i-forologia-se-6-chores-pou-i-ellines-epilegoun-na-metanastefsoun>, ανακτήθηκε την 20/10/2019.

Νεγκάκης, Ι., Χ., (2003), *Ειδική Λογιστική*, Σημειώσεις Μαθήματος, Τμήμα Οικονομικών Επιστημών Α.Π.Θ., Θεσσαλονίκη: Studio ABC.

Νομοθετικό Διάταγμα 3843, (1958), «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων», ΦΕΚ 148, Τεύχος Α', 30 Σεπτεμβρίου.

Νόμος 1642, (1986), «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 125, Τεύχος Α', 21 Αυγούστου.

Νόμος 3845, (2010), «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη-μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο», Τεύχος Α', 6 Μαΐου.

Νόμος 3943, (2011), «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», Τεύχος Α', 31 Μαρτίου.

Νόμο 4172, (2013), «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», Τεύχος Α', 23 Ιουλίου.

Νόμος 4334, (2015), «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη διαπραγμάτευση και σύναψη συμφωνίας με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (Ε.Μ.Σ.)», Τεύχος Α', 16 Ιουλίου.

Νόμος 4389, (2016), «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», Τεύχος Α', 27 Μαΐου.

Παππούς, Γ., (2019), «Δραστική η μείωση του φόρου επιχειρήσεων στην Ευρώπη», *Economistas*, διαθέσιμο στο: [https://www.economistas.gr/oikonomia/19416\\_drastiki-i-meiosi-toy-foroy-epiheiriseon-stin-eyropi](https://www.economistas.gr/oikonomia/19416_drastiki-i-meiosi-toy-foroy-epiheiriseon-stin-eyropi), ανακτήθηκε την 01/10/2019.

Πρεσβεία της Ελλάδος στο Βερολίνο, (2018), *ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ - ΓΕΡΜΑΝΙΑ*, Γραφείο Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων.

Πρεσβεία της Ελλάδος στο Παρίσι, (2018), *ΟΔΗΓΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΕΙΝ*, Γραφείο Οικονομικών & Εμπορικών Υποθέσεων.

Price Water Coopers, (2016), *World Tax Summaries: Η φορολογία στην Ελλάδα*.

Σαρσέντης, Ν., Β. & Παπαναστασάτος, Σ., Α., (2008), *Λογιστική Εταιρειών*, 5<sup>η</sup> Έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Σελλάς, Σ., (1989), *Το ελληνικό φορολογικό σύστημα*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Σούλης, Σ., (2015), *Εφαρμοσμένη Κοινωνική Πολιτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Stiglitz, J., (1992), *Οικονομική του Δημόσιου Τομέα*, Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.

Τσακλάγκανος, Α., Α., (1998), *Εισαγωγή στην Οικονομική των Επιχειρήσεων*, Θεσσαλονίκη: Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη.

Τσακλάγκανος, Α., (1999), *Θέματα Οικονομικής των Επιχειρήσεων*, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Κυριακίδη.

Φαρσαρώτας, Δ., Ι. & Σπάτουλας, Θ., Ε., (2015), «Όλες οι νομικές μορφές επιχειρήσεων», Support Business, διαθέσιμο στο: <https://www.supportbusiness.gr/financial/companies-legalforms/118-ksekinwntas-th-dikh-sou-epixeirhsh-oles-oi-nomikes-morfes-epixeirhsewn>, ανακτήθηκε την 10/10/2019.

### **Ξενόγλωσση**

Asen, E., (2019), “Corporate Income Tax Rates in Europe”, Tax Foundation, διαθέσιμο στο: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-europe-2019/>, ανακτήθηκε την 13/11/2019.

Block, D., C., (2004), *Corporate Taxation: Examples and Explanations*, 3<sup>rd</sup> Edition, New York: Aspen Publishers.

Deloitte, (2017), *Taxation and Investment in Spain 2017*.

Deloitte, (2019), *International Tax: Italy Highlights 2019*.

Devereux, P., M. & Sørensen, B., P., (2006), *THE CORPORATE INCOME TAX: INTERNATIONAL TRENDS AND OPTIONS FOR FUNDAMENTAL REFORM*, Economic Papers, EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL FOR ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS.



Kirchler, E., (2007), *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press.

KPMG, (2018), *Clarity on Swiss Taxes: Beyond limits*.

Larsson, O., L. & Stranne, A., (2006), *SWEDEN TAX DESKBOOK*, LEX MUNDI INTERNATIONAL TAX DESKBOOK.

McLure, E., C., Newmark, F. & Cox, S., M., (2019), “Taxation”, Encyclopedia Britannica, διαθέσιμο στο: <https://www.britannica.com/topic/taxation>, ανακτήθηκε την 01/10/2019.

Panteghini, M., P., (2007), *Corporate Taxation in a Dynamic World*, Springer.

Pope, T. & Waters, T., (2016), *A Survey of the UK Tax System*, UK: Institute for Fiscal Studies.

Sandmo, A., (2015), *Income Taxes*, International Encyclopedia of the Social & Behavioral Science, 5th Edition, Elsevier.

Swiss Tax Conference Information Committee, (2019), *The Swiss Tax System*.

The Swedish Trade & Invest Council, (n.d.), *CORPORATE TAXES IN SWEDEN: OPERATING GUIDE*.

USA International Business Publications, (2015), *Italy: Tax Guide*.

Yin, K., G. & Burke, C., K., (2015), *Corporate Taxation*, New York: Wolters Kluwer.

### Διαδικτυακές πηγές

Investing Answers, (2019), “Tax Base”, διαθέσιμο στο: <https://investinganswers.com/dictionary/t/tax-base>, ανακτήθηκε την 03/10/2019.

Διεταιρικές λύσεις, (2019), «Το γερμανικό φορολογικό σύστημα», διαθέσιμο στο: <https://el.intercompanysolutions.com/%CE%B3%CE%B5%CF%81%CE%BC%CE%B1%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%83%CF%8D%CF%83%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82/>, ανακτήθηκε την 05/10/2019.

Επιχειρώ, (2016), «Πως διαμορφώνεται η φορολογία των επιχειρήσεων στη Γερμανία», διαθέσιμο στο: <https://www.epixeiro.gr/article/6365>, ανακτήθηκε την 05/10/2019.

Taxexperts, (2015α), «Διεθνής Φορολογικός Οδηγός: Γερμανία», διαθέσιμο 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%B3%CE%B5%CF%81%CE%BC%CE%B1%CE%BD%CE%AF%CE%B1>, ανακτήθηκε την 05/10/2019.

French Property, (n.d), “French Tax System/Taxes in France”, διαθέσιμο στο: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/>, ανακτήθηκε την 06/10/2019.

Expatica, (2019), “Corporate taxes in France and French corporate tax rates”, διαθέσιμο στο: <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/corporate-taxes-in-france-and-french-corporate-tax-rates-445980/#tax-rates>, ανακτήθηκε την 06/10/2019.

Gov.uk, (2019), “Income Tax rates and Personal Allowances”, διαθέσιμο στο: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, ανακτήθηκε την 08/10/2019.

UK Business Consulting, (2019), “Δείτε τον αναλυτικό οδηγό για το φορολογικό σύστημα στην Αγγλία”, διαθέσιμο στο: <https://ukbc.london/el/forologiko-sistima-agglia/>, ανακτήθηκε την 08/10/2019.

Price Water Coopers, (2019), “Italy Corporate - Taxes on corporate income”, διαθέσιμο στο: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Corporate-Taxes-on-corporate-income>, ανακτήθηκε την 10/10/2019.

Invest in Spain, (2016), “Tax System”, διαθέσιμο στο: <http://www.investinspain.org/invest/en/cabecera/faq-s/tax-system/index.html>, ανακτήθηκε την 12/10/2019.

Spain Accountants, (2019), “Company tax”, διαθέσιμο στο: <https://www.spainaccountants.com/company-tax>, ανακτήθηκε την 12/10/2019.

Taxexperts, (2015α), «Διεθνής φορολογικός οδηγός: Ελβετία», διαθέσιμο 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%B5%CE%BB%CE%B2%CE%B5%CF%84%CE%AF%CE%B1>, ανακτήθηκε την 15/10/2019.

My Company Finance, (2019), «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΤΗ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ», διαθέσιμο στο: <https://www.mycompanyfinance.gr/forologiko-systima-sti-voulgaria/>, ανακτήθηκε την 20/10/2019.

No More Tax, (2019), “Bulgaria – business attraction in the EU”, διαθέσιμο στο: <https://www.nomoretax.eu/bulgaria-business-attraction-in-the-eu/>, ανακτήθηκε την 20/10/2019.

Iefimerida, (2016), «Η Ιρλανδία σπάει τα κοντέρ -Στο 26,3% η ανάπτυξη λόγω χαμηλής φορολογίας», διαθέσιμο στο: <https://www.iefimerida.gr/news/277830/i-irlandia-spaei-ta-konter-sto-263-i-anaptyxi-logo-hamilis-forologias>, ανακτήθηκε την 22/10/2019.

Taxheaven, (2016), «Φορολογία νομικών προσώπων και μερισμάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση», διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28203>, ανακτήθηκε την 25/10/2019.

European Union, (2019), “Income taxes abroad – Greece”, διαθέσιμο στο: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/greece/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/greece/index_en.htm), ανακτήθηκε την 25/10/2019.