

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και
Χρηματοοικονομική**



**Master of Science (M.Sc)
in Accounting and Finance**

Μεταπτυχιακή Διατριβή

«Η ελληνική νομοθεσία για την φορολογική αναμόρφωση των εξόδων,
πρακτικές εφαρμογές και παραδείγματα του νόμου»

Παρασκευή Σωτηροπούλου

Επιβλέπων Καθηγητής: Γιαννόπουλος Βασίλειος

Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου
Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση
του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Μάιος, 2021

Εγώ, η Παρασκευή Σωτηροπούλου δηλώνω υπεύθυνα ότι:

- 1) Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
- 2) Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

Τριμελής επιτροπή:

Γιαννόπουλος Βασίλειος, Επίκουρος Καθηγητής Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Σπηλιόπουλος Οδυσσέας, Αναπληρωτής Καθηγητής Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Αγοράκη Μαρία-Ελένη, Επίκουρος Καθηγήτρια Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	6
ABSTRACT	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΟΙ ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	8
1.1 Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος	8
1.2 Άμεση φορολογία επιχειρήσεων	10
1.3 Φόρος επί των κερδών	11
1.4 Αποσβέσεις	12
1.5 Χρόνος απόκτησης εσόδων	15
1.6 Κεφάλαιο και εισόδημα	15
1.7 Απώλειες	16
1.8 Απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία	16
1.9 Δήλωση φόρου εισοδήματος	17
1.10 Πίστωση φόρου από χώρα εξωτερικού	18
1.11 Άλλοι σχετικοί φόροι	19
1.12 Εταιρική φορολογία	20
1.13 Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές	21
1.14 Φορολογητέο εισόδημα	23
1.15 Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες	26
1.16 Κανόνες χαμηλής κεφαλαιοποίησης	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	31
2.1 Οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις ως απάντηση στην κρίση και η επίδραση τους στην ελληνική οικονομία	31
2.2 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα	32
2.3 Τα ελληνικά φορολογικά έσοδα σε σύγκριση με την Ε.Ε.	36
2.4 Οι σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν με το Ν. 4110/2013	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	52
3.1 Παράδειγμα λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών	52
3.2 Παραδείγματα φορολογικής αναμόρφωσης	53
3.2.1 Πρώτο παράδειγμα	53
3.2.2 Δεύτερο παράδειγμα	54
3.2.3 Παράδειγμα τρίτο	58

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	65

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό την ανάλυση της ελληνικής νομοθεσίας για την φορολογική αναμόρφωση των εξόδων και την παρουσίαση πρακτικών εφαρμογών και παραδειγμάτων του νόμου.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι πιο πρόσφατες φορολογικές εξελίξεις στην Ελλάδα, όπως η εισαγωγή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) και η απαιτούμενη φορολογική αναμόρφωση.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των φορολογικών εσόδων της Ελλάδος και της Ε.Ε. Συζητείται επίσης η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα και οι αλλαγές που επήλθαν με τον Ν. 4110/2013.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση παραδειγμάτων εφαρμογής του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και παραδειγμάτων φορολογικής αναμόρφωσης. Τέλος, ακολουθούν τα συμπεράσματα της εργασίας, η βιβλιογραφία και το παράρτημα.

Λέξεις κλειδιά: φορολογικά έσοδα, φορολογική αναμόρφωση, φοροδιαφυγή

ABSTRACT

The present study aims to analyze the Greek legislation for the tax reform of expenses and to present practical applications and examples of the law.

The first chapter presents the most recent tax developments in Greece, such as the introduction of the new Income Tax Code (Income Tax Code) and the required tax reform.

The second chapter analyzes the tax revenues of Greece and the EU. Tax evasion in Greece and the changes that occurred with Law 4110/2013 are also discussed.

The third chapter presents examples of implementation of the new Income Tax Code and examples of tax reform. Lastly, the conclusions of the work, the bibliography and the appendix will be presented.

Keywords: tax revenue, tax reform, tax evasion

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΟΙ ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1 Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Από τον Ιούλιο του 2013, ο Νόμος 2238/1994 αντικαταστάθηκε από τον Νόμο 4172/2013. Επομένως, από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ο φόρος εισοδήματος για άτομα και νομικά πρόσωπα βασίζεται στις διατάξεις του Νόμου 4172/2013 (ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), που ισχύει από την 1^η Ιανουαρίου 2014, όπως τροποποιήθηκε πρόσφατα από πολλούς νόμους. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει απλοποιηθεί για να γίνει πιο διαφανής για τους φορολογούμενους, καθώς και για να περιλαμβάνει ενημερώσεις σύμφωνα με τους κανόνες και τις εξελίξεις του διεθνούς φορολογικού δικαίου, ιδίως στους τομείς της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Υπό το πρίσμα αυτό, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Νόμος 4174/2013) εμπεριέχει μια σειρά σημαντικών αλλαγών στους φορολογικούς κανόνες, συμπεριλαμβανομένων μέτρων που αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο φορολογούμενος ορίζεται ως πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

«Πρόσωπο» σημαίνει φυσικό άτομο ή νομικό πρόσωπο. Ως «νομικό πρόσωπο» νοείται μια οντότητα με εταιρικό καθεστώς και νομική προσωπικότητα. Ως «νομική οντότητα» νοείται μια οντότητα ανεξάρτητα από το αν έχει συσταθεί, είναι νομική προσωπικότητα και διεξάγει κερδοφόρα δραστηριότητα και δεν είναι άτομο ή νομικό πρόσωπο. Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος παρέχει έναν περιορισμένο κατάλογο φορολογητέων νομικών οντοτήτων, όπως συνεταιρισμούς ή άλλες οντότητες παρόμοιας φύσης, ιδρύματα, καταπιστεύματα, κοινοπραξίες, περιουσιακά στοιχεία, εταιρείες αστικού δικαίου και ιδιωτικές εταιρείες επενδύσεων.

Τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, μεταξύ άλλων, υπόκεινται στον Κ.Ε.Φ.: κεφαλαιουχικές εταιρείες που έχουν συσταθεί στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό και μη κερδοσκοπικές δημόσιες ή ιδιωτικές οντότητες, που διέπονται από ιδιωτικό ή δημόσιο δίκαιο, που έχουν συσταθεί στην Ελλάδα ή εξωτερικό, συμπεριλαμβανομένων ενώσεων και ιδρυμάτων, συνεταιρισμοί κ.τ.λ.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 2 αναφέρεται ότι οι ορισμοί είναι οι ακόλουθοι:

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης [1] και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης

ε) «υπόχρεος σε παρακράτηση»: κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,

στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται».

Μέχρι τώρα, δεν υπήρχε ειδικό φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα για μη εταιρικές οντότητες. Ωστόσο, πρόσφατα, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων του Ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών εξέδωσε απόφαση σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση

των ξένων καταπιστευμάτων και ιδρυμάτων, τα οποία συνήθως χρησιμοποιούνται ως οχήματα για σκοπούς κέρδους. Στον τομέα του φόρου εισοδήματος, η εγκύκλιος με αριθμό 1114/2017 αναγνωρίζει τα καταπιστεύματα και τα ιδρύματα ως φορολογητέα νομικά πρόσωπα. Σε φορολογικό επίπεδο, κάθε διανομή κερδών, που αποκτά ο διακανονιστής υπό την ιδιότητά του ως δικαιούχου του ιδρύματος, εμπίπτει στον ορισμό των μερισμάτων, που θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα. Ισχύει φόρος 10 τοις εκατό για πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν έως το φορολογικό έτος 2016 και 15 τοις εκατό για το φορολογικό έτος 2017 και μετά (συν τη φορολογική εισφορά αλληλεγγύης). Σε περίπτωση που ο εκκαθαριστής ή ο ιδρυτής και ο δικαιούχος του καταπιστεύματος ή ιδρύματος δεν είναι το ίδιο πρόσωπο, η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων του καταπιστεύματος στο δικαιούχο αντιμετωπίζεται ως δώρο ή κληρονομιά για φορολογικούς σκοπούς και φορολογείται σύμφωνα με την φορολογία του δώρου ή της κληρονομιάς.

1.2 Άμεση φορολογία επιχειρήσεων

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2016, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών είναι 29 τοις εκατό, ενώ από την 1^η Ιανουαρίου 2019 για τυχόν εταιρικά κέρδη εισοδήματος για νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά λογιστικά βιβλία που προκύπτουν κατά τη φορολογική χρήση 2019, ο φορολογικός συντελεστής των νομικών προσώπων και οντοτήτων έχει μειωθεί σε 24%, με εξαίρεση τα τραπεζικά ιδρύματα που έχουν κάνει χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας και κάποιων άλλων ειδικών κατηγοριών νομικών προσώπων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Φ., οποιαδήποτε πηγή εσόδων φορολογητέων νομικών προσώπων θεωρείται ως εισόδημα από επιχειρήσεις υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών.

1.3 Φόρος επί των κερδών

Το επιχειρηματικό εισόδημα ορίζεται ως το άθροισμα του συνολικού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών εξόδων, των αποσβέσεων και των προβλέψεων επισφαλών χρεών. Επιπλέον, η κεφαλαιοποίηση ή τα μη διανεμήσιμα κέρδη που δεν έχουν φορολογηθεί θεωρούνται, υπό όρους, ως επιχειρηματικό εισόδημα.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 21 και παράγραφο 1 αναφέρεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Ο Κ.Ε.Φ. υιοθετεί ένα διπλό σύστημα για την αφαίρεση των επιχειρηματικών εξόδων. Όλα τα επιχειρηματικά έξοδα είναι εκπεστέα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, με εξαίρεση ορισμένα ρητά απαριθμημένα έξοδα. Συγκεκριμένα, ο κατάλογος μη εκπεστέων εξόδων, ανεξάρτητα από το σκοπό τους, παρέχεται από το νόμο (άρθρο 23 του ν. 4172/2013). Τα έξοδα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προαναφερθείσας πρόβλεψης, καταρχήν, αφαιρούνται εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες απαιτήσεις:

- Τα έξοδα πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή για τη συνήθη λειτουργία της.
- Τα έξοδα αντιστοιχούν σε μια πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν είναι χαμηλότερη ή υψηλότερη από την αγοραία αξία, βάσει στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση.
- Τα έξοδα έχουν καταγραφεί στα βιβλία μιας επιχείρησης μαζί με την αντίστοιχη τεκμηρίωση.

Ειδική αναφορά παρέχεται στον Κ.Ε.Φ. ως προς την αφαίρεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα. Συγκεκριμένα, ο Κ.Ε.Φ. προβλέπει ότι τα έξοδα επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους, αυξημένα κατά 30%.

1.4 Αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις έχουν εισαχθεί στον νέο Κ.Ε.Φ. Τα ποσοστά απόσβεσης κυμαίνονται από 4 έως 40 τοις εκατό ανάλογα με το περιουσιακό στοιχείο. Η νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος προβλέπει απόσβεση είτε υπέρ του ιδιοκτήτη των περιουσιακών στοιχείων είτε του μισθωτή με την ευκαιρία μιας συμφωνίας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Μερικές βασικές κατηγορίες που μπορούν να αναφερθούν είναι η απόσβεση των άυλων υλικών με ρυθμό απόσβεσης 10 τοις εκατό, ενώ τα κτίρια αποσβένονται με ρυθμό 4 τοις εκατό. Για πάγια περιουσιακά στοιχεία αξίας έως 1.500 €, μπορεί να επιλεγεί μία εφάπαξ απόσβεση κατά το έτος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων. Οι νεοσύστατες εταιρείες δικαιούνται να αναβάλουν την απαίτηση απόσβεσης για όλα τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία για τα πρώτα τρία χρόνια.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων από τη χρήση του 2013 και έκτοτε γίνεται βάση των νέων συντελεστών που καθιερώθηκαν με την παρ. 22 του Ν4110/2013, καθώς και με τις λοιπές αλλαγές που επέφερε ο νόμος αυτός και οι Ν.4152-4170/2013. Οι παραπάνω νόμοι τροποποίησαν το άρθρο 31 του ΚΦΕ (Ν.2238/94) που μετά την κωδικοποίηση του προβλέπει τους συντελεστές που ακολουθούν.

Πίνακας 1.1 Συντελεστές απόσβεσης παγίων

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ Ν.2238 (ΓΙΑ ΧΡΗΣΗ 2013)		
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	Για όλους τους κλάδους	Κλάδος Ν77.11 085* (ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ)
Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης:	4%	
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού),	10%	
Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό:	20%	
Μέσα μεταφοράς ατόμων:	10%	20%
Μέσα μεταφοράς φορτίων:	12%	
Λοιπά πάγια στοιχεία	10%	
Άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%	
*Από τον παραπάνω πίνακα έχουν εξαιρεθεί μερικές κατηγορίες που δεν έχουν τακτική εμφάνιση (μισθώσεις Ι.Χ., μεταφορές, ορυχεία κτλ)		

(Πηγή: <https://www.artion.gr/>)

Πίνακας 1.2 Συμπληρωματικοί συντελεστές απόσβεσης παγίων

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	
	ΟΛΟΙ ΟΙ ΚΛΑΔΟΙ	ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ
κτίρια-κτιριακές εγκαταστάσεις	4%	
οχήματα φορτοεκφόρτωσης (περονοφόρα-κλαρκ)	4%	
λοιπές κατασκευές (π.χ. μάντρα)	4%	
εξοπλισμός φορτοεκφόρτωσης	4%	
Μηχανήματα	10%	
εξοπλισμός γραφείου (μηχανές γραφείου)	10%	
Επιπλα	10%	
επιστημονικά όργανα	10%	
λοιπός εξοπλισμός (π.χ. κλιματιστικά, tv)	10%	
εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	10%	
Εξοπλισμός Η/Υ (Η/Υ, εκτυπωτές, οθόνες, κτλ)	20%	
Επιβατικά οχήματα (αυτοκίνητα, μηχανές,)	10%	
Λεωφορεία	10%	20%
Φορητά οχήματα	12%	
Λογισμικά	20%	
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	10%	
Δικαιώματα	10%	
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%	
Λοιπά πάγια στοιχεία	10%	

(Πηγή: <https://www.artion.gr/>)

1.5 Χρόνος απόκτησης εσόδων

Κατ' αρχήν, κάθε φορολογητέο εισόδημα, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων από επιχειρήσεις, φορολογείται. Από αυτή την άποψη, ο χρόνος απόκτησης εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτάται το δικαίωμα είσπραξης των εσόδων. Επομένως, η ακριβής στιγμή που γεννιέται το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος είναι κρίσιμη. Κατά παρέκκλιση από τον κύριο κανόνα, μόνο το εισόδημα των ατόμων από την απασχόληση και τις συντάξεις τους φορολογούνται κατά την παραλαβή.

1.6 Κεφάλαιο και εισόδημα

Το εισόδημα κεφαλαίου είναι μια ξεχωριστή κατηγορία εισοδήματος και περιλαμβάνει εισόδημα, σε μετρητά ή σε είδος, από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα και ακίνητα. Όπως προαναφέρθηκε, οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος των φορολογουμένων, με τη μορφή νομικών προσώπων, καθώς και το εισόδημα από κεφάλαιο, θεωρείται επιχειρηματικό εισόδημα και φορολογείται με τον ισχύοντα συντελεστή φόρου εταιρειών.

Από την άλλη πλευρά, τα άτομα (φορολογούμενοι) υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος με διάφορους φορολογικούς συντελεστές, ανάλογα με την ταξινόμηση του εν λόγω φορολογητέου εισοδήματός τους. Γενικά, οι ισχύοντες συντελεστές παρακράτησης φόρου ανά κατηγορία εισοδήματος κεφαλαίου είναι οι εξής:

οι διανομές μερισμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10 τοις εκατό, για πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν έως το φορολογικό έτος 2016 και 15 τοις εκατό για το φορολογικό έτος 2017 και μετά, εξαντλώντας οποιαδήποτε περαιτέρω φορολογική υποχρέωση για ιδιώτες (τελικός φόρος), οι πληρωμές τόκων υπόκεινται σε παρακρατούμενο φορολογικό συντελεστή 15 τοις εκατό, εξαντλώντας οποιοδήποτε περαιτέρω φορολογική υποχρέωση για ιδιώτες (τελικός φόρος) και οι πληρωμές δικαιωμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σε ποσοστό 20 τοις

εκατό, εξαντλώντας οποιοδήποτε περαιτέρω φορολογική υποχρέωση για ιδιώτες (τελικός φόρος). Ωστόσο, η επιβολή παρακράτησης φόρου στην πληρωμή εισοδήματος κεφαλαίου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για άτομα και ξένα νομικά πρόσωπα ή οντότητες χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ενώ το εισόδημα κεφαλαίου προστίθεται σε ελληνικά νομικά πρόσωπα «οντότητες» ή ξένα νομικά πρόσωπα (με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα) στο συνολικό εισόδημα και θα φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρήσεις, όπως αναλύεται παρακάτω.

1.7 Απώλειες

Σύμφωνα με τον Κ.Ε.Φ., οι επιχειρήσεις μπορούν να παρουσιάσουν φορολογικές ζημιές, αντισταθμίζοντας τες με κέρδη για πέντε συνεχόμενες φορολογικές χρήσεις. Ωστόσο θεωρείται ότι υπάρχει κατάχρηση των διατάξεων για τη μεταβίβαση και τον συμψηφισμό ζημιών, όταν κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, τα άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα κατοχής ή ψήφου μιας επιχείρησης αλλάξουν σε ποσοστό που υπερβαίνει το 33 τοις εκατό ενώ στο ίδιο ή το επόμενο φορολογικό έτος, ή και τα δύο, η δραστηριότητα της εταιρείας στην οποία αποκτώνται τα δικαιώματα κατοχής ή ψήφου μεταβάλλεται σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% του κύκλου εργασιών του σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από την αλλαγή συμμετοχής ή ψήφου δικαιώματα. Ο συμψηφισμός των ζημιών που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό επιτρέπεται μόνο εάν μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εξαιρούνται βάσει της συνθήκης περί διπλής φορολογίας που συνήφθη και εφαρμόζεται από την Ελλάδα.

1.8 Απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία

Από την 1η Ιανουαρίου 2016, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών είναι 29 τοις εκατό για κάθε επιχειρηματικό εισόδημα για νομικά πρόσωπα που τηρούν

«απλογραφικά» ή «διπλογραφικά» βιβλία, ενώ από την 1η Ιανουαρίου 2019 για τυχόν εταιρικά κέρδη εισοδήματος για νομικά οντότητες που τηρούν «απλογραφικά» ή «διπλογραφικά» βιβλία που προκύπτουν κατά τη φορολογική χρήση 2019, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος εταιρειών είναι 28 τοις εκατό, ο οποίος σταδιακά μειώνεται σε 27 τοις εκατό όσον αφορά τα κέρδη εταιρικών εσόδων που προκύπτουν κατά τη φορολογική χρήση 2020, στο 26 τοις εκατό όσον αφορά τα κέρδη εταιρικών εσόδων που προκύπτουν κατά τη φορολογική χρήση 2021, και τέλος στο 25 τοις εκατό όσον αφορά τα κέρδη εταιρικών εσόδων που προκύπτουν κατά τη φορολογική χρήση 2022.

1.9 Δήλωση φόρου εισοδήματος

Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος κατατίθενται κατά την περίοδο από 1^η Φεβρουαρίου έως 30 Ιουνίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος στο οποίο υπάγονται. Για νομικά πρόσωπα, η προκαταβολή φόρου (η οποία είναι στην πραγματικότητα μια προκαταβολή για το επόμενο φορολογικό έτος) είναι το 100% του φόρου που αντιστοιχεί στα κέρδη του φορολογικού έτους για το οποίο κατατίθεται η δήλωση. Η προπληρωμή φόρου εισοδήματος εταιρειών αυξάνεται επίσης στο 100 τοις εκατό για εταιρικές σχέσεις, μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, εταιρίες αστικού δικαίου, εταιρείες μη κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αστικού δικαίου, κοινές μετοχές ή μη γνωστοποιημένες εταιρείες στο βαθμό που ασκούν εμπόριο ή είναι επιχειρήσεις, καθώς και κοινοπραξίες ή συνεταιρισμοί.

Οι έλεγχοι και η είσπραξη των φόρων διενεργούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές που καθορίζονται από την έδρα του εν λόγω νομικού προσώπου. Εκκαθαριστικό μπορεί να χορηγηθεί από τη φορολογική διοίκηση σε έναν φορολογούμενο για να προβεί σε νομικές πράξεις και συναλλαγές μόνο εάν

αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος δεν έχει οφειλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και έχει υποβάλει όλες τις φορολογικές δηλώσεις στο παρελθόν.

Οι ακόλουθοι τύποι φορολογικού ελέγχου προβλέπονται:

- Απομακρυσμένος φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, λογιστικά βιβλία, την τεκμηρίωση και άλλες πληροφορίες
- Επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, με προηγούμενη γραπτή ειδοποίηση, εκτός εάν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία φοροδιαφυγής και μερικός επιτόπιος έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

Η επιλογή των υποθέσεων που πρόκειται να ελεγχθούν θα βασίζεται σε κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή σε άλλα κριτήρια που καθορίζονται από τη Διεύθυνση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Οι φορολογούμενοι έχουν το δικαίωμα, εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, να υποβάλουν εξωδικαστική αίτηση που ζητά την αναθεώρηση της πράξης φορολογικής εκτίμησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Μονάδα Εσωτερικής Αναθεώρησης).

Η σχετική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδεται εντός 120 ημερών από την κατάθεση της εξωδικαστικής αναφοράς. Η κλήση σε ακρόαση του φορολογούμενου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Εσωτερική Μονάδα Ελέγχου) δεν είναι υποχρεωτική, εκτός εάν θεωρηθεί απαραίτητη από τη διοίκηση. Εάν μια απόφαση δεν εκδοθεί εντός αυτού του χρονικού πλαισίου, θεωρείται ότι η αναφορά έχει απορριφθεί σιωπηρά.

1.10 Πίστωση φόρου από χώρα εξωτερικού

Το εισόδημα από χώρα του εξωτερικού φορολογείται συνήθως με πίστωση για φόρους εισοδήματος από το εξωτερικό που καταβάλλεται μέχρι το ποσό του

ελληνικού φόρου που αντιστοιχεί στο εισόδημα από ξένες πηγές. Η πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του ελληνικού φόρου που καταβάλλεται στο ίδιο ποσό.

1.11 Άλλοι σχετικοί φόροι

Η επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα (που αποτελείται από φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσίες για σκοπούς ΦΠΑ) υπόκειται σε ΦΠΑ. Ο τυπικός συντελεστής ΦΠΑ ανέρχεται σε 24 τοις εκατό. Ο φόρος εισφοράς καταβάλλεται κατά την ονομαστική αύξηση κεφαλαίου των νομικών προσώπων, συν επιπλέον 0,1% επιπλέον επιβάρυνση προς όφελος της Επιτροπής Ανταγωνισμού.

Εκτός από τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ενδέχεται να ισχύει φόρος χαρτοσήμου με συντελεστή 1,2, 2,4 ή 3,6 τοις εκατό, ανάλογα με τη συναλλαγή. Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται στη σχετική συμβατική συμφωνία ή συναλλαγή δεδομένου ότι χαρακτηρίζεται ως δασμός συναλλαγής. Από αυτή την άποψη, κάθε συναλλαγή μπορεί να επιβαρυνθεί είτε με ΦΠΑ είτε με χαρτόσημο, αλλά όχι και τα δύο ταυτόχρονα. Επομένως, ο χαρακτηρισμός της συναλλαγής είναι ζωτικής σημασίας για την επιβολή έμμεσης φορολογίας και κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση ώστε να προσδιορίζεται εάν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ή του τέλους χαρτοσήμου.

Τα ξένα νομικά πρόσωπα ή εταιρείες επιβαρύνονται με ετήσιο ειδικό φορολογικό συντελεστή 15% της αντικειμενικής αξίας της ακίνητης περιουσίας τους, εκτός εάν αποκαλύπτουν τους μετόχους τους έως το επίπεδο του μεμονωμένου, τελικού πραγματικού δικαιούχου, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

1.12 Εταιρική φορολογία

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία είναι εξαιρετικά περίπλοκη, με πολλά στοιχεία της να εισάγονται για την προώθηση βραχυπρόθεσμων πολιτικών ή για την ανακούφιση συγκεκριμένων οικονομικών προβλημάτων. Ο νόμος παρέχει ένα γενικό πλαίσιο, που τις περισσότερες φορές συμπληρώνεται από υπουργικές αποφάσεις και ερμηνευτικές εγκυκλίους από τις φορολογικές υπηρεσίες. Παρόλο που αυτές οι τελευταίες προϋποθέτουν την ισχύ του νόμου, μερικές φορές έρχονται σε αντίθεση με τη νομοθεσία που υποτίθεται ότι πρέπει να αποσαφηνίσουν και συνεπώς συχνά προσβάλλονται στα δικαστήρια.

Η φοροδιαφυγή είναι ένα σημαντικό πρόβλημα στην Ελλάδα. Υπό την καθοδήγηση της τρόικας (που εκπροσωπεί την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, την Ευρωπαϊκή Ένωση και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο), η κυβέρνηση δημιούργησε πέντε ομάδες εργασίας το 2010 για να επινοήσει νέες τεχνικές είσπραξης φόρων, δύο εκ των οποίων επικεντρώθηκαν σε μεγάλες εταιρείες. Ένα σύστημα διαιτησίας για αμφισβητούμενες εκτιμήσεις θεσπίστηκε τον Μάρτιο του 2011, μέσω του νόμου 3942/2011. Μια επιτροπή του Υπουργείου Οικονομικών ασχολείται με λογιστικές διαφορές που ξεπερνούν τα 50.000 ευρώ και ένας ειδικός φορέας για όσες υπερβαίνουν τα 150.000 ευρώ. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι οφειλέτες θα επιτρέπεται να συμψηφίζουν τις φορολογικές υποχρεώσεις έναντι των καθυστερούμενων οφειλών από το κράτος αλλά οι οφειλέτες πρέπει να έχουν εξασφαλίσει τελική δικαστική απόφαση σχετικά με τα ποσά που οφείλουν. Το τραπεζικό απόρρητο καταργήθηκε (υπό συγκεκριμένους όρους), και ο νόμος 3942/2010 προέβλεπε την ηλεκτρονική δημοσίευση πληροφοριών σχετικά με τους φερόμενους παραβάτες με περισσότερα από 150.000 ευρώ. Εγκλήματα που σχετίζονται με καθυστερούμενους φόρους, φοροδιαφυγή και μη αποστολή ΦΠΑ ή άλλους παρακρατούμενους φόρους θεωρήθηκαν «συνεχή» και μπορεί να ασκηθεί ποινική δίωξη ανεξάρτητα από το εάν έχει ασκηθεί έφεση ενώπιον διοικητικού

δικαστηρίου. Ορίστηκε ένας ειδικός εισαγγελέας για την μείωση των φορολογικών εγκλημάτων και η μέγιστη ποινή για αδικοπραξία αυξήθηκε σε 20 χρόνια από 10.

Η δωροδοκία φορολογικών υπαλλήλων τιμωρείται αυστηρά. Ο νόμος 3900/2010 έκανε αλλαγές σε διοικητικές-δικαστικές διαδικασίες σε μια προσπάθεια επιτάχυνσης υποθέσεων φορολογίας, τελωνείων και κοινωνικής ασφάλισης. Ωστόσο, η δικαστική διαδικασία παραμένει σοβαρή, και ακόμη και οι παραβάτες μπορεί να χρειαστούν έως και επτά χρόνια για να φτάσουν στο δικαστήριο και τρία χρόνια για να εξαντλήσουν τη διαδικασία προσφυγής.

Ιούλιο του 2013, η κυβέρνηση ψήφισε το νόμο 4172/2013. Μεταξύ άλλων διατάξεων, η νομοθεσία περιλαμβάνει τον νέο Κώδικα Φόρου Εισοδήματος. Ο νέος Νόμος αντικαθιστά τον Ν. 2238/1994, αν και στα τέλη του 2013 υπάρχει έλλειψη σαφήνειας σχετικά με το ποιες διατάξεις του προηγούμενου νόμου παραμένει σε ισχύ.

1.13 Εταιρικοί φορολογικοί συντελεστές

Εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής 26% στα φορολογητέα εισοδήματα εταιρειών κατά τη φορολογική χρήση 2012 (για τις δηλώσεις που κατατέθηκαν το 2013), που είναι αυξημένος από τον προηγούμενο συντελεστή του 20%. Για τη φορολογική χρήση 2013, ο νόμος 4172/2013 του Ιουλίου 2013 εισάγει μια διάκριση μεταξύ διαφορετικών τύπων τήρησης βιβλίων για τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος για εταιρείες που διατηρούν βιβλία διπλής εισόδου (σύμφωνα με τις οποίες οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές καταγράφονται σε δύο ή περισσότερους λογαριασμούς καθολικών) θα παραμείνει στο 26%. Ωστόσο, για εταιρείες που διατηρούν βιβλία μίας εισόδου, θα ισχύει ποσοστό 26% για φορολογητέο εισόδημα έως 50.000 ευρώ και 33% για εισόδημα που υπερβαίνουν αυτό το ποσό.

Οποιαδήποτε αύξηση εισοδήματος από μια πηγή που χαρακτηρίζεται ως παράνομη, αδικαιολόγητη ή άγνωστη θα υπόκειται στον φόρο εισοδήματος με συντελεστή 33%.

Τα αμοιβαία κεφάλαια (unit trusts) καταβάλλουν φόρο επί του ετήσιου μέσου όρου μιας εξαμηνιαίας αξιολόγησης των επενδύσεών τους και των διαθέσιμων κεφαλαίων σε ποσοστό ισοδύναμο με το 10% του επιτοκίου αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας συν μια αύξηση που αντικατοπτρίζει τη συγκεκριμένη κατηγορία αμοιβαίων κεφαλαίων. Οι εταιρείες διαχείρισης τους πληρώνουν κανονικούς συντελεστές εταιρικού φόρου επί του εισοδήματός τους.

Σύμφωνα με το νόμο 2778/1999 (όπως τροποποιήθηκε από τους νόμους 2992/2002 και 3581/2007), οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα πληρώνουν 0,3% κατά μέσο όρο μιας εξαμηνιαίας εκτίμησης του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και του εταιρικού φόρου εισοδήματος ίσο με το 10% του επιτοκίου αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας συν μία εκατοστιαία μονάδα, που αντιπροσώπευε επιτόκιο 1,025% τον Νοέμβριο του 2013. Οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητα εξαιρούνται επίσης από άλλους φόρους και δασμούς. Ως εκ τούτου, η συνολική φορολογική τους υποχρέωση είναι μικρότερη από 2%. Αυτή η προνομιακή τιμή σχεδιάστηκε για να προωθήσει τον τομέα. Οι τράπεζες, οι οποίες υπήρξαν οι κύριοι επενδυτές των συγκεκριμένων εταιριών, τις χρησιμοποίησαν ως φορολογική ασπίδα.

Τον Μάρτιο του 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε ένα σχέδιο σχετικά με μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών, η οποία θα επέτρεπε στους ομίλους που λειτουργούν εντός της ΕΕ να υπολογίζουν τα φορολογητέα κέρδη σύμφωνα με ένα ενιαίο σύνολο κανόνων. Οι εταιρείες θα ήταν σε θέση να υποβάλουν μια ενιαία ενοποιημένη φορολογική δήλωση με φορολογητέα κέρδη που μοιράζονται στις μεμονωμένες εταιρείες με βάση έναν τύπο βασισμένο σε κριτήρια όπως περιουσιακά στοιχεία, μισθοδοσία και πωλήσεις. Θα υπήρχαν κοινοί κανόνες για την έκπτωση των τόκων και των αποσβέσεων και τα ζητήματα φορολόγησης θα εξουδετερώνονταν. Οι εθνικοί φορολογικοί συντελεστές θα εξακολουθούν να ισχύουν εντός της χώρας και η είσοδος στο σύστημα θα είναι προαιρετική. Ωστόσο, η πρόοδος στην εφαρμογή του καθεστώτος ήταν αργή.

1.14 Φορολογητέο εισόδημα

Οι ανώνυμες εταιρίες (ΑΕ), οι εταιρείες ΕΠΕ και τα υποκαταστήματα φορολογούνται στα συνολικά ετήσια κέρδη πριν από τη διανομή μερισμάτων, αμοιβών σε διευθυντές, μπόνους και κέρδη στους εργαζομένους. Εταιρείες Ελλήνων φορολογούμενων (ελληνικές και ξένες εταιρείες που λειτουργούν και διαχειρίζονται στην Ελλάδα) και οι ανώνυμες εταιρείες φορολογούνται επί των καθαρών εσόδων που κερδίζουν στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Η Ελλάδα χορηγεί μονομερώς πίστωση σε κατοίκους για ξένο φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται μέχρι το ποσό του ελληνικού φόρου που καταβάλλεται για το ξένο εισόδημα. Αυτό μπορεί να τροποποιηθεί βάσει διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας προέλευσης της ξένης εταιρείας. Το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται αφαιρώντας τα έξοδα από το ακαθάριστο εισόδημα. Αυτό προσαρμόζεται για μη εκπεστέα έξοδα, το αφορολόγητο εισόδημα και άλλα έσοδα που υπόκεινται σε ειδικούς κανονισμούς με τερματισμό της φορολογικής υποχρέωσης (όπως έσοδα από τόκους που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου).

Οι μη μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται για εισόδημα που προέρχεται μόνο από ελληνικές πηγές.

Ο νόμος 4172/2013 του Ιουλίου 2013 επέκτεινε τον ορισμό του καθεστώτος φορολογούμενου. Ένα νομικό ή άλλο πρόσωπο θεωρείται ως φορολογούμενος στην Ελλάδα εάν πληρούνται τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) έχει ενσωματωθεί ή συσταθεί σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.
- 2) έχει την έδρα της στην Ελλάδα
- 3) ο τόπος διοίκησης είναι στην Ελλάδα

Ο καθορισμός του τόπου διοίκησης βασίζεται κυρίως στο πού πραγματοποιείται η καθημερινή διαχείριση, που λαμβάνονται οι στρατηγικές αποφάσεις, που πραγματοποιείται η ετήσια γενική συνέλευση, που τηρούνται τα βιβλία και τα

αρχεία, που κάνει συνελεύσεις το Διοικητικό Συμβούλιο και που βρίσκεται η κατοικία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Μπορεί επίσης να ληφθεί υπόψη η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή των εταίρων.

Ο νόμος 4172/2013 τροποποίησε επίσης τον ορισμό του όρου «μόνιμη εγκατάσταση», ώστε να ευθυγραμμιστεί με το μοντέλο του ΟΟΣΑ. Ο όρος περιλαμβάνει τώρα: έναν τόπο διοίκησης, ένα γραφείο, εργοστάσιο ή εργαστήριο ή και ένα ορυχείο, πηγή άντλησης πετρελαίου ή φυσικού αερίου, ένα λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο μέρος εξόρυξης φυσικών πόρων.

Τα εργοτάξια απαιτούν τουλάχιστον τρεις μήνες εγκατάστασης (αντί για 12 μήνες που προβλέπονται στο μοντέλο του ΟΟΣΑ) για να χαρακτηριστούν ως μόνιμη εγκατάσταση.

Ο φόρος προστιθέμενης καταβάλλεται από όλα τα άτομα, νομικά πρόσωπα και ομάδες ατόμων με κατοικία ή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα. Κάθε επαγγελματίας ή εταιρεία που παρέχει αγαθά και υπηρεσίες που παράγουν έσοδα άνω των 10.000€ πρέπει να εγγραφεί στις φορολογικές αρχές. Οι μη κάτοικοι που πραγματοποιούν φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών στην Ελλάδα πρέπει επίσης να εγγραφούν. Ο νόμος 3763/2009 τροποποίησε το νομικό πλαίσιο σχετικά με τον ορισμό του τύπου παροχής υπηρεσιών και τη διαδικασία επιστροφής χρημάτων για τον ΦΠΑ για διασυνοριακές συναλλαγές. Οι κανόνες βέβαιοι είναι περίπλοκοι και απαιτούν επαγγελματικές συμβουλές.

Οι ΑΕ και οι ΕΠΕ πρέπει να συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένου ενός ισολογισμού, ενός λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων, μιας κατάστασης ταμειακών ροών και σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Οι εισηγμένες εταιρείες πρέπει επίσης να δημοσιεύουν τριμηνιαία χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων ταμειακών ροών) και, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι μη εισηγμένες εταιρείες πρέπει να δημοσιεύουν τριμηνιαίες καταστάσεις αποτελεσμάτων. Υπάρχουν λεπτομερείς κανόνες για την αρχειοθέτηση και τη δημοσίευση τους. Τα ξένα υποκαταστήματα

πρέπει να υποβάλλουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και περιλήψεις των δραστηριοτήτων τους στην Ελλάδα στη Γραμματεία Υπουργείου Ανάπτυξης. Δεν χρειάζεται να δημοσιεύουν καταστάσεις αποτελεσμάτων, καθώς τα εισοδήματά τους συγκεντρώνονται σε ενοποιημένους λογαριασμούς των κεντρικών οργανισμών. Τα ξένα πιστωτικά και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πρέπει να δημοσιεύουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Εάν οι φορολογικές αρχές διαπιστώσουν ότι οι συναλλαγές μεταξύ μιας τοπικής θυγατρικής και μιας αλλοδαπής μητρικής εταιρείας δεν ενοποιούνται εξ ολοκλήρου, τα κέρδη μπορούν να προσαρμοστούν σύμφωνα με τους κανόνες συμψηφισμού. Οι εταιρείες με εισηγμένες μετοχές ή κινητές αξίες πρέπει να χρησιμοποιούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ). Μια εταιρεία των οποίων οι λογαριασμοί ενοποιούνται με μια εταιρεία που χρησιμοποιεί ΔΠΧΠ πρέπει επίσης να το κάνει εάν συμβάλλει περισσότερο από 5% στον ενοποιημένο κύκλο εργασιών, περιουσιακά στοιχεία ή αποτελέσματα. Για άλλες εταιρείες ΑΕ ή ΕΠΕ τα Διεθνή Πρότυπα είναι προαιρετικά. Διαφορετικά, ισχύουν οι ελληνικές γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.

Για τις ΑΕ και ΕΠΕ, ο εταιρικός φόρος πρέπει να προπληρώνεται έως και στο 80% της φορολογικής υποχρέωσης κατά το τρέχον έτος (100% για τράπεζες και υποκαταστήματα ξένων τραπεζών και 55% για συνεταιρισμούς). Στη συνέχεια, το ποσό αυτό συμψηφίζεται με υποχρεώσεις κατά το επόμενο έτος. Τα χρονοδιαγράμματα πληρωμών είναι πολύπλοκα και είχαν γίνει αυστηρά, ακόμη και πριν από το μνημόνιο ΕΕ / ΔΝΤ του 2010.

Η Υπουργική Απόφαση (ΠΟΛ 1159/2011, που συμπληρώνει τους Νόμους 3842/2010 και 3942/2011) προβλέπει ότι οι ΑΕ και ΕΠΕ είναι σε θέση να καλύψουν τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις τους υποβάλλοντας ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών πιστοποιητικό που έχει εκδοθεί από διαπιστευμένο ελεγκτή χωρίς να περιμένει έλεγχο του Υπουργείου Οικονομικών. Τα φορολογικά πιστοποιητικά αποτελούνται από δύο μέρη: μια αναφορά φορολογικής συμμόρφωσης που δηλώνει ότι δεν έχουν

σημειωθεί παραβιάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και ένα λεπτομερές παράρτημα πληροφοριών που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, έναν φάκελο πληροφοριών τιμολόγησης. Η εταιρεία λαμβάνει κατόπιν μια επιστολή από τις φορολογικές αρχές που αναφέρει ότι, εκτός εάν επιθεωρηθεί εντός 18 μηνών, οι φορολογικές της υποχρεώσεις θεωρείται ότι έχουν καλυφθεί από το πιστοποιητικό συμμόρφωσης. Οι κρατικοί επιθεωρητές συνεχίζουν να ελέγχουν ένα τυχαίο δείγμα του 9% των εταιρειών.

1.15 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες

Με βάση το Άρθρο 22 κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε, οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με βάση το Άρθρο 23 οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνονται από την επιχείρηση κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με χρήση επιταγών,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τον Κ.Φ.Ε,

ε) πρόστιμα και ποινές,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή.

Ο νόμος 4172 αλλάζει δραματικά την έννοια έκπτωσης εξόδων. Η νομοθεσία αναφέρει μόνο τις μη εκπιπόμενες δαπάνες. Όλα τα άλλα έξοδα, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούν τα γενικά κριτήρια, θεωρούνται εκπεστές από τον φόρο.

Μεταξύ άλλων, οι δαπάνες που θεωρούνται μη εκπεστές βάσει της νομοθεσίας είναι οι εξής:

- Τόκος δανείου, για δάνεια που λαμβάνονται από τον φορολογούμενο από τρίτο μέρος (όχι από τράπεζα) και τόκοι που καταβάλλονται για δάνεια που παρέχονται σε μη χρηματοπιστωτικές οντότητες, όπως αναφέρεται στο Στατιστικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος κατά τον πλησιέστερο χρόνο κατά την ημερομηνία κατά την οποία δόθηκε το δάνειο.
- Τυχόν έξοδα που αφορούν την απόκτηση αγαθών ή την παραλαβή υπηρεσιών άνω των 500 ευρώ, υπό την προϋπόθεση ότι η μερική ή ολική πληρωμή δεν πραγματοποιήθηκε μέσω τράπεζας.
- Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που δεν έχουν καταβληθεί.
- Προβλέψεις για επισφαλείς χρεώσεις, με εξαιρέσεις.
- Κυρώσεις και πρόστιμα, συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
- Παροχή ή λήψη υπηρεσιών (μετρητά ή σε είδος) που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

- Φόρος εισοδήματος, δασμός ελεύθερων επαγγελματιών και έκτακτες εισφορές, καθώς και το αντίστοιχο ΦΠΑ σε μη εκπεστές δαπάνες, υπό την προϋπόθεση ότι δεν εκπίπτει ως ΦΠΑ εισροών.
- Εκδηλώσεις ψυχαγωγίας, με εξαίρεση αυτές που εκτελούνται από οντότητες ψυχαγωγίας.
- Προσωπικά έξοδα.
- Όλα τα έξοδα που καταβάλλονται σε φορολογούμενους σε μη συνεργαζόμενες χώρες ή χώρες με ειδικό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν αποδειχθεί ότι τα έξοδα δεν οδηγούν στη μεταφορά κερδών, εσόδων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.
- Έξοδα που σχετίζονται με αφορολόγητα μερίσματα.

Επιπλέον, ο νόμος 4172 διευκρινίζει ότι η μη έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται στους φορολογούμενους ενός ειδικού φορολογικού καθεστώτος δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου ο δικαιούχος τέτοιων ποσών είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ ή της Ευρωζώνης, στο βαθμό που υπάρχει συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ Ελλάδας και του αντίστοιχου κράτους. Ως φορολογικό καθεστώς αναφοράς ορίζεται η χώρα στην οποία ο φόρος επί των κερδών, των εσόδων ή των κεφαλαίων ισούται ή είναι χαμηλότερος από το 50% αυτού που θα εφαρμοζόταν στο ελληνικό φορολογικό πλαίσιο.

Κάνοντας μια συνολική και γενική σύγκριση των ισχυόντων για τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες στους νόμους 4172/2013 και 2238/1994, πρέπει να επισημανθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 31 ν.2238/1994 δεν περιείχαν γενικό κανόνα έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών αλλά περιλάμβαναν ένα σύνολο επιχειρηματικών δαπανών που αναγνωρίζονταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ορισμένες δαπάνες που κατηγοριοποιούνταν ως μη εκπεστές. Επομένως, με τις διατάξεις του ν.4172/2013, τα θέματα των εκπιπτόμενων δαπανών απλοποιήθηκαν, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 22 ΚΦΕ, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμών που

απαριθμούνται στο άρθρο 23 ΚΦΕ. Ο ν.2238/1994 προέβλεπε ότι για το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος απαιτείτο η τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων (ενώ παλαιότερα επέβαλλε, επιπρόσθετα, τα τηρούμενα βιβλία να είναι ακριβή και επαρκή), ο δε ν.4172/2013 ορίζει πως οι εκπιπτόμενες δαπάνες οφείλουν να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, και ο ν.2238/1994 προέβλεπε σε ορισμένες τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων.

1.16 Κανόνες χαμηλής κεφαλαιοποίησης

Ο νόμος 4172 αλλάζει τα κριτήρια που εφαρμόζονταν προηγουμένως στους κανόνες χαμηλής κεφαλαιοποίησης. Αντί να βασίζονται στην αναλογία χρέους προς ποσότητα (3:1 προηγουμένως), οι νέοι κανόνες λαμβάνουν υπόψη το ποσό των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA ή αναλυτικά Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization). Εάν η διαφορά μεταξύ των τόκων και των εσόδων από τόκους υπερβαίνει το 25% του EBITDA, τα έξοδα τόκων δεν εκπίπτουν. Ωστόσο, οι μη εκπιπτόμενοι τόκοι μπορούν να μεταφερθούν για 5 χρόνια.

Οι κανόνες περί χαμηλών κεφαλαιοποιήσεων δεν ισχύουν σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι μέλος ενός ομίλου και το ποσό των καθαρών εξόδων τόκων δεν υπερβαίνει το 1 εκατομμύριο ετησίως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ

2.1 Οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις ως απάντηση στην κρίση και η επίδραση τους στην ελληνική οικονομία

Σε απάντηση στην κρίση, και ως μέρος των Δημοσιονομικών Προγραμμάτων Σταθερότητας οι ελληνικές κυβερνήσεις αποφάσισαν να αυξήσουν δραστικά τους φορολογικούς συντελεστές. Οι έμμεσοι φόροι σχεδόν διπλασιάστηκαν μεταξύ των αρχών της κρίσης και του 2017. Αυτό το σύστημα υψηλής φορολογίας που προκλήθηκε από την κρίση έχει περιγραφεί ως «άδικο», «περίπλοκο», «ασταθές» και, ως αποτέλεσμα, «ενθαρρυντικό προς τη φοροδιαφυγή» (IOBE, 2018).

Από το 2016, προστέθηκαν πέντε έμμεσοι φόροι σε αγαθά και υπηρεσίες. Στο 23%, ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας από τους υψηλότερους της ευρωζώνης, υπερβαίνοντας τις άλλες χώρες της ΕΕ στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Μία έρευνα διαπίστωσε ότι τα φτωχότερα νοικοκυριά αντιμετώπισαν φορολογικές αυξήσεις κατά 337% (Giannitsis & Zografakis, 2015).

Οι επακόλουθες φορολογικές πολιτικές κατηγορούνται ότι έχουν τα αντίθετα αποτελέσματα από τα προβλεπόμενα, δηλαδή μείωση αντί αύξησης των εσόδων, καθώς η υψηλή φορολογία αποθαρρύνει τις συναλλαγές και ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή, διαιωνίζοντας έτσι την κρίση χρέους. Ορισμένες εταιρείες μετεγκαταστάθηκαν στο εξωτερικό για να αποφύγουν τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές της χώρας.

Η Ελλάδα δεν έχει μόνο μερικούς από τους υψηλότερους φόρους στην Ευρώπη, αλλά έχει επίσης σημαντικά προβλήματα όσον αφορά την είσπραξη φόρων. Το έλλειμμα ΦΠΑ λόγω φοροδιαφυγής εκτιμήθηκε σε 34% στις αρχές του 2017. Οι φορολογικές οφειλές στην Ελλάδα είναι τώρα ίσες με το 90% των ετήσιων φορολογικών εσόδων,

που είναι το χειρότερο ποσοστό για τις βιομηχανικές χώρες (IOBE, 2018). Πολλά από αυτά τα γεγονότα οφείλονται στο γεγονός ότι η Ελλάδα έχει μια τεράστια παραοικονομία, η οποία εκτιμάται ότι ήταν περίπου το ένα τέταρτο του ΑΕΠ της χώρας πριν από την κρίση. Επομένως, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο υποστήριξε το 2015 ότι η κρίση χρέους της Ελλάδας θα μπορούσε να επιλυθεί σχεδόν πλήρως εάν η κυβέρνηση της χώρας βρει έναν τρόπο να λύσει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής. Μια έκθεση έδειξε ότι στα μέσα του 2017 οι Έλληνες έχουν «φορολογηθεί προς τα κάτω» και πολλοί πίστευαν ότι ο κίνδυνος κυρώσεων για φοροδιαφυγή ήταν λιγότερο σοβαρός από τον κίνδυνο πτώχευσης (IOBE, 2018). Μια πιο πρόσφατη μελέτη έδειξε ότι πολλοί Έλληνες θεωρούν τη φοροδιαφυγή νόμιμο μέσο άμυνας ενάντια στις κυβερνητικές πολιτικές λιτότητας και υπερβολικής φορολογίας (IOBE, 2018).

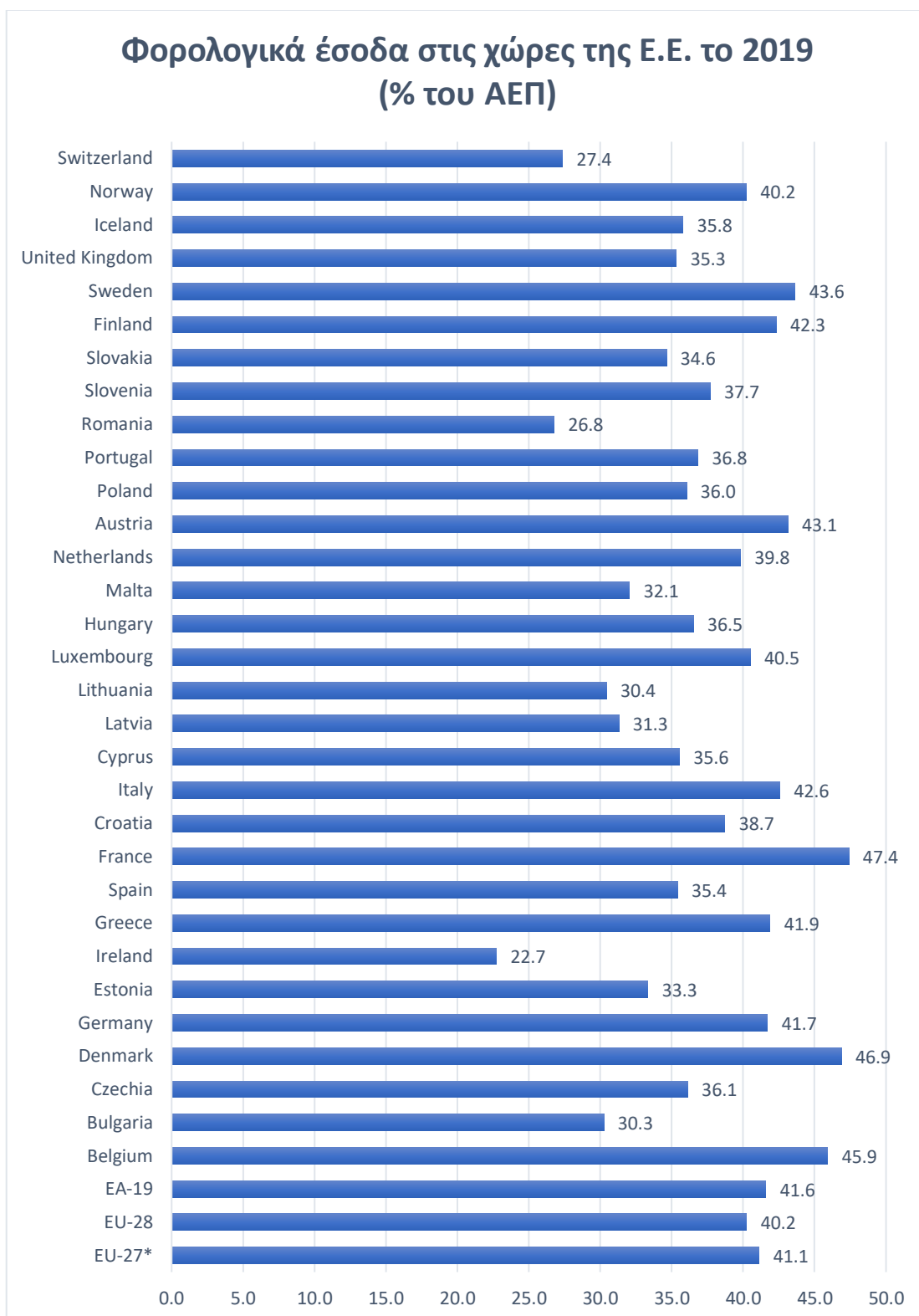
Μέχρι το 2010, οι φορολογικές εισπράξεις ήταν σταθερά κάτω από το αναμενόμενο επίπεδο. Το 2010, οι εκτιμώμενες απώλειες φοροδιαφυγής για την ελληνική κυβέρνηση ανήλθαν σε πάνω από 20 δισεκατομμύρια ευρώ. Τα στοιχεία του 2013 έδειξαν ότι η κυβέρνηση συγκέντρωσε λιγότερα από τα μισά έσοδα που οφείλονται το 2012, με τον υπόλοιπο φόρο να καταβάλλεται σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα καθυστερημένων πληρωμών.

2.2 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα

Τα στοιχεία για το 2012 έθεσαν την ελληνική παραοικονομία στο 24,3% του ΑΕΠ, σε σύγκριση με 28,6% για την Εσθονία, 26,5% για τη Λετονία, 21,6% για την Ιταλία, 17,1% για το Βέλγιο, 14,7% για τη Σουηδία, 13,7% για τη Φινλανδία, και 13,5% για τη Γερμανία. Οι μη καταβληθέντες φόροι στην Ελλάδα το 2012 ανήλθαν σε περίπου 95 δισεκατομμύρια ευρώ, από 76 δισεκατομμύρια ευρώ το 2015.

Η έρευνα του IOBE (2018) για τις αρχές του 2017 υπολόγισε ότι η απώλεια για την κυβέρνηση ως αποτέλεσμα της φοροδιαφυγής ήταν μεταξύ 6% και 9% του ΑΕΠ της χώρας, ή περίπου μεταξύ 11 δισεκατομμυρίων και 16 δισεκατομμυρίων ευρώ

ετησίως. Το 2014, η κυβέρνηση συγκέντρωσε 28% λιγότερο από ό, τι οφείλει. Αυτό το έλλειμμα είναι περίπου διπλάσιο του μέσου όρου για την ΕΕ. Το μη εισπραχθέν ποσό εκείνο το έτος ήταν περίπου 4,9 δισεκατομμύρια ευρώ.



Σχήμα 2.1 Φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε. το 2019 (% του ΑΕΠ) (Πηγή: Eurostat)

Ουσιαστικά, η υψηλή φορολόγηση δημιουργεί δύο βασικά ζητήματα τα οποία μπορούν να οδηγήσουν σε χαμηλότερα εν τέλει φορολογικά έσοδα και βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Το πρώτο είναι ότι η αύξηση της φορολογίας μειώνει την καταναλωτική δυνατότητα και συνεπώς το κράτος λαμβάνει λιγότερους φόρους από έμμεση φορολογία. Ταυτόχρονα λόγω της μείωσης της κατανάλωσης κλείνουν επιχειρήσεις, κατάσταση που μειώνει περαιτέρω τα φορολογικά έσοδα.

Το δεύτερο ζήτημα είναι ότι ο μόνος τρόπος επιβίωσης πολλών μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων είναι η περιορισμένη ή η μη καταβολή φόρων ως απάντηση στη μη βιώσιμη φορολόγηση.



Σχήμα 2.2 Φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα από το 2010 έως το 2019 (εκατ. ευρώ)
(Πηγή: Eurostat)

2.3 Τα ελληνικά φορολογικά έσοδα σε σύγκριση με την Ε.Ε.

Το 3,5% του ΑΕΠ χάνεται λόγω μη καταβολής ΦΠΑ, ενώ οι απώλειες λόγω λαθρεμπορίου αλκοόλ, καπνού και βενζίνης ανήλθαν περίπου στο 0,5% περίπου του ΑΕΠ της χώρας. Παρόλα αυτά υπάρχει μικρή ανοδική τάση στα συνολικά φορολογικά έσοδα της χώρας όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (OECD, 2019):

Πίνακας 2.1 Φορολογικά έσοδα σε εκατ. ευρώ και ΑΕΠ της Ελλάδας κατά τα έτη 2015 έως 2019

2015	2016	2017	2018	2019
<i>Φορολογικά έσοδα σε εκατ. Ευρώ</i>				
64510	67703	69604	71889	72558
<i>ΑΕΠ σε εκατ. Ευρώ</i>				
196591	195222	203588	218138	209853
<i>Φορολογικά έσοδα / ΑΕΠ (%)</i>				
33%	35%	34%	33%	35%

(Πηγή: OECD, 2019)

Πίνακας 2.2 Φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε. το 2019 (% του ΑΕΠ)

EU-27*	41,1
EU-28	40,2
EA-19	41,6
Belgium	45,9
Bulgaria	30,3
Czechia	36,1
Denmark	46,9
Germany	41,7
Estonia	33,3
Ireland	22,7
Greece	41,9
Spain	35,4
France	47,4
Croatia	38,7
Italy	42,6
Cyprus	35,6
Latvia	31,3
Lithuania	30,4
Luxembourg	40,5
Hungary	36,5
Malta	32,1
Netherlands	39,8
Austria	43,1
Poland	36,0
Portugal	36,8
Romania	26,8
Slovenia	37,7
Slovakia	34,6
Finland	42,3
Sweden	43,6
United Kingdom	35,3
Iceland	35,8
Norway	40,2
Switzerland	27,4

(Πηγή: Eurostat)

Ως δείκτης επί του ΑΕΠ, το 2019 τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των καθαρών κοινωνικών εισφορών) αντιπροσώπευαν το 41,1% του ΑΕΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ-27) και το 41,6% του ΑΕΠ στη ζώνη του ευρώ (ΕΑ-19). Σε σύγκριση με το 2018, παρατηρείται ελαφρά μείωση του δείκτη για την ΕΕ, ενώ στη ζώνη του ευρώ ο δείκτης παρέμεινε αμετάβλητος.

Σε απόλυτους όρους, τα φορολογικά έσοδα το 2019 συνέχισαν την ανάπτυξη από το χαμηλό σημείο του 2009. Από το 2018 έως το 2019, τα φορολογικά έσοδα της ΕΕ αυξήθηκαν κατά 177 δισεκατομμύρια ευρώ και τα φορολογικά έσοδα της ζώνης του ευρώ αυξήθηκαν κατά 141 δισεκατομμύρια ευρώ.

Ως ποσοστό του ΑΕΠ, τα φορολογικά έσοδα της ΕΕ και της ζώνης του ευρώ μειώθηκαν κάθε χρόνο από την εποχή του 2007 (σχεδόν αμετάβλητος σε σύγκριση με το 2006), έως ότου άρχισαν να αυξάνονται το 2011 (το 2010, ο λόγος φορ. Έσοδα προς ΑΕΠ στην ΕΑ-19 μειώθηκε ελαφρώς σε σύγκριση με το 2009, αν και σε απόλυτους όρους σημειώθηκε αύξηση και αυτό οφείλεται στη μείωση του ονομαστικού ΑΕΠ). Μεταξύ 2014 και 2015, παρατηρήθηκαν μειώσεις στην αναλογία φόρου προς ΑΕΠ στην ΕΕ και στη ζώνη του ευρώ το 2015.

Το 2019 στην ΕΕ, οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αντιπροσώπευαν το 13,7% του ΑΕΠ και οι τρέχοντες φόροι επί του εισοδήματος, του κεφαλαίου κ.λπ. ανήλθαν στο 13,0% του ΑΕΠ.

Πίνακας 2.3 Φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε. το 2019 (σε εκατ. ευρώ)

Belgium	218.688
Bulgaria	18.526
Czechia	80.901
Denmark	146.606
Germany	1.438.682
Estonia	9.372
Ireland	80.928
Greece	76.812

Spain	440.824
France	1.149.670
Croatia	21.000
Italy	761.745
Cyprus	7.924
Latvia	9.535
Lithuania	14.855
Luxembourg	25.725
Hungary	53.344
Malta	4.292
Netherlands	322.561
Austria	171.480
Poland	191.864
Portugal	78.563
Romania	59.806
Slovenia	18.244
Slovakia	32.511
Finland	101.798
Sweden	206.934
United Kingdom	891.308
Iceland	7.745
Norway	144.953
Switzerland	178.792

(Πηγή: Eurostat)

Οι τρέχοντες φόροι επί του εισοδήματος κ.λπ. ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώθηκαν από το 2007 έως το 2010, αλλά παρατηρήθηκαν αυξήσεις την περίοδο 2011-2013. Ο λόγος των τρεχόντων φόρων επί του εισοδήματος κ.λπ. προς το ΑΕΠ παρέμεινε σταθερός 2013 και 2015, πριν αυξηθεί ελαφρώς μεταξύ 2016 και 2018. Για το 2019 η αναλογία παρέμεινε η ίδια με εκείνη του 2018.

Από το 2008 έως το 2009, το μερίδιο των (καθαρών) κοινωνικών εισφορών αυξήθηκε κατά 0,5 σε 14,4% του ΑΕΠ, και στη συνέχεια μειώθηκε κατά 0,2 το 2010. Από το 2011 το μερίδιο των (καθαρών) κοινωνικών εισφορών αυξήθηκε αυξάνοντας το 14,5% του

ΑΕΠ το 2013. Από το 2014, το μερίδιο των (καθαρών) κοινωνικών εισφορών άρχισε να μειώνεται ελαφρώς, παραμένοντας σταθερό μεταξύ του 2015 και του 2018 στο 14,3% του ΑΕΠ και μειώθηκε κατά 0,1 το 2019 σε 14,2% του ΑΕΠ.

Το 2019, τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) στην ΕΕ ανήλθαν στο 41,1% του ΑΕΠ και αντιστοιχούσαν στο 89,2% των συνολικών κρατικών εσόδων. Ο λόγος των φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ στην περιοχή της ΕΕ ήταν υψηλότερος από ό, τι στη ζώνη του ευρώ, και αντιστοιχούσε στο 41,6%.

Ο λόγος των φορολογικών εσόδων του 2019 προς το ΑΕΠ ήταν υψηλότερος στη Γαλλία (47,4% του ΑΕΠ), στη Δανία (46,9% του ΑΕΠ) και στο Βέλγιο (45,9% του ΑΕΠ), ακολουθούμενες από τη Σουηδία (43,6% του ΑΕΠ), Αυστρία (43,1% του ΑΕΠ), Ιταλία (42,6% του ΑΕΠ) και Φινλανδία (42,3% του ΑΕΠ), ενώ οι χαμηλότερες τιμές καταγράφηκαν στην Ιρλανδία (22,7% του ΑΕΠ), τη Ρουμανία (26,8%), τη Βουλγαρία (30,3%), τη Λιθουανία (30,4%) και τη Λετονία (31,3%).

Μεταξύ 2018 και 2019, παρατηρήθηκαν αυξήσεις στους δείκτες φόρου προς ΑΕΠ σε δεκατέσσερα κράτη μέλη, καθώς και στο Ηνωμένο Βασίλειο, τη Νορβηγία και την Ελβετία. Σε εκατοστιαίες μονάδες, οι υψηλότερες αυξήσεις ως ποσοστό του ΑΕΠ από το 2018 έως το 2019 εμφανίστηκαν στην Κύπρο (από 33,5% το 2018 σε 35,6% το 2019), και στη Δανία (από 45,1% σε 46,9%).

Την ίδια περίοδο παρατηρήθηκαν μειώσεις στην αναλογία φόρου προς ΑΕΠ σε δεκατρία κράτη μέλη της ΕΕ (Βέλγιο, Ελλάδα, Σουηδία, Γαλλία, Λουξεμβούργο, Ιρλανδία, Ουγγαρία, Μάλτα, Φινλανδία, Λετονία, Σλοβενία και Ρουμανία) καθώς και στην Ισλανδία. Οι μεγαλύτερες μειώσεις στην αναλογία φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ παρατηρήθηκαν στο Βέλγιο (από 47,1% το 2018 σε 45,9% το 2019), στην Ελλάδα (από 42,7% σε 41,9%), Σουηδία (από 44,4% σε 43,6%) και Γαλλία (από 48,2% έως 47,4%).

Σε απόλυτους όρους από το 2018 έως το 2019, δεν υπήρχε χώρα για την οποία σημειώθηκαν συνολικές μειώσεις στα έσοδα από φόρους και κοινωνικές εισφορές. Τα φορολογικά έσοδα αυξήθηκαν σε απόλυτους όρους και στα 27 κράτη μέλη καθώς

και το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ισλανδία, τη Νορβηγία και την Ελβετία. Μεταξύ των χωρών της ΕΕ, οι υψηλότερες αυξήσεις των εσόδων απόλυτων φόρων και κοινωνικών εισφορών από το 2018 έως το 2019 παρατηρήθηκαν από τη Ρουμανία (+11,1%), την Κύπρο (+10,3%), τη Βουλγαρία (+10,2%), την Εσθονία (+9,0%) και την Ουγγαρία (+8,3%).

Οι επιπτώσεις της οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κρίσης στα φορολογικά έσοδα από το 2007 και μετά είναι εμφανείς. Από την τελευταία του αύξηση το 2007, ο λόγος των φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ στην ΕΕ μειώθηκε έντονα σε 39,2 και 39,1% το 2009 και το 2010, ενώ ο λόγος για την ΕΑ-19 μειώθηκε επίσης κατά 0,7 εκατοστιαίες μονάδες από την μέγιστη τιμή του 40,1% το 2007 σε 39,4% το 2010. Τα φορολογικά έσοδα μειώθηκαν περισσότερο από ότι το ΑΕΠ εκείνη την εποχή για τα περισσότερα κράτη. Από το 2011 έως το 2013, ο ρυθμός αύξησης φορολογικών εσόδων αυξήθηκε σημαντικά. Αυτό αντικατοπτρίζει τα φορολογικά μέτρα που έλαβαν τα κράτη μέλη τα τελευταία χρόνια για τη διόρθωση των δημοσίων ελλειμμάτων τους, όπως αυξήσεις του συντελεστή ΦΠΑ και νέοι φόροι, για παράδειγμα τραπεζικές εισφορές και φόροι επί των ακινήτων. Τα φορολογικά έσοδα στην ΕΑ-19 ως ποσοστό του ΑΕΠ παραμένουν σε υψηλότερο επίπεδο από τα φορολογικά έσοδα της ΕΕ. Από το 2014 έως το 2015, τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό επί του ΑΕΠ μειώθηκαν ελαφρά τόσο στην ΕΕ όσο και στη ζώνη του ευρώ, πριν από την αύξηση από το 2016 έως το 2018. Το 2019, παρατηρείται μικρή μείωση τόσο για την ΕΕ όσο και για τη ζώνη του ευρώ.

Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους τα κρατικά φορολογικά έσοδα ποικίλλουν από έτος σε έτος. Οι κύριοι λόγοι είναι οι αλλαγές στην οικονομική δραστηριότητα (που επηρεάζουν τα επίπεδα απασχόλησης, τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κ.λπ.) και στη φορολογική νομοθεσία (που επηρεάζει τους φορολογικούς συντελεστές, τη φορολογική βάση, τα κατώτατα όρια, τις απαλλαγές κ.λπ.) που επηρεάζουν τα έσοδα καθώς και αλλαγές στο επίπεδο του ΑΕΠ. Η κρίση - μαζί με μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής για την τόνωση της οικονομίας που υιοθετήθηκαν στις χώρες - είχε ισχυρό αντίκτυπο στο επίπεδο και τη σύνθεση των φορολογικών

εσόδων το 2009-2016, αν και οι πρώτες επιπτώσεις είχαν ήδη γίνει ορατές από το τρίτο τρίμηνο του 2008.

Ακόμη και σε απόλυτους όρους, τα φορολογικά έσοδα μειώθηκαν στην ΕΕ και τη ζώνη του ευρώ μεταξύ 2008 και 2009 - για πρώτη φορά στην περίοδο από το 1995 και μετά, προτού ανακάμψουν σταθερά στα επίπεδα της κρίσης πριν από το 2011. Η αναλογική αύξηση των φορολογικών εσόδων ήταν υψηλότερη από την αναλογική αύξηση του ΑΕΠ, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του λόγου φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ τόσο στην ΕΕ όσο και στη ζώνη του ευρώ. Αυτή η ανάκαμψη των φορολογικών εσόδων στα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ μπορεί τουλάχιστον να αποδοθεί εν μέρει σε ενεργά μέτρα αύξησης εσόδων σε ορισμένα κράτη μέλη, για παράδειγμα αύξηση του συντελεστή ΦΠΑ και εισαγωγή νέων φόρων, όπως είναι κυρίως φόροι ακινήτων.

Οι καθαρές κοινωνικές εισφορές μειώθηκαν ελαφρά το 2019, ενώ οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι παρέμειναν σταθεροί. Τα έσοδα από φόρους και κοινωνικές εισφορές μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κύριες κατηγορίες ή τύπους: πρώτον, οι έμμεσοι φόροι ορίζονται οι φόροι που συνδέονται με την παραγωγή και τις εισαγωγές (όπως το ΦΠΑ), δεύτερον, οι άμεσοι φόροι που αποτελούνται από τους τρέχοντες φόρους εισοδήματος και περιουσίας και τρίτον, οι καθαρές κοινωνικές εισφορές. Η διαφορά μεταξύ των άμεσων φόρων και των έμμεσων φόρων είναι ότι για τους άμεσους φόρους, το βάρος της πληρωμής τους δεν μπορεί να μεταφερθεί εύκολα σε τρίτα μέρη. Για τους έμμεσους φόρους, όπως ο ΦΠΑ, το ποίος καταλήγει να πληρώνει τους φόρους εξαρτάται εκ των πραγμάτων από την ελαστικότητα των τιμών προσφοράς και ζήτησης.

Στην ταξινόμηση ESA του 2010, αυτές οι κατηγορίες αντιστοιχούν σε συγκεκριμένους λογαριασμούς όπως φαίνεται παρακάτω: Φόροι επί της παραγωγής και εισαγωγών (D.2), τρέχοντες φόροι εισοδήματος, περιουσίας κ.λπ. (D.5), φόροι κεφαλαίου (D.91), καθαρές κοινωνικές εισφορές (D.61).

Οι καθαρές κοινωνικές εισφορές περιλαμβάνουν πραγματικές κοινωνικές εισφορές (πληρωμή σε ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή άλλα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης), καθώς και τεκμαρτές κοινωνικές εισφορές, τεκμαρτές εισφορές που σχετίζονται με το εισόδημα ιδιοκτησίας ορισμένων συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης που θεωρούνται ως πρόσθετη εισφορά στο σύστημα (D.614), συμπληρωματικές κοινωνικές εισφορές νοικοκυριών και τεκμαρτή χρήση ορισμένων συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης (D.61sc, τέλη υπηρεσιών κοινωνικής ασφάλισης). Το 2019, τα φορολογικά έσοδα στην ΕΕ παρέμειναν σχετικά ισότιμα κατανεμημένα μεταξύ των καθαρών κοινωνικών εισφορών (14,2% του ΑΕΠ), των φόρων επί της παραγωγής και των εισαγωγών (13,7%), και των τρεχόντων φόρων εισοδήματος, περιουσίας κ.λπ. (13,0%).

Λόγω των διαφορετικών εθνικών φορολογικών δομών, των έμμεσων φόρων, άμεσων φόρων οι καθαρές κοινωνικές εισφορές ποικίλλουν σημαντικά από χώρα σε χώρα ως προς τα φορολογικά έσοδα που παράγουν. Για την ΕΕ, το μερίδιο των τρεχόντων φόρων εισοδήματος μειώθηκε από 12,8% το 2007 σε 11,7 % του ΑΕΠ το 2010, αλλά παρουσίασε αύξηση 1,0 επί του ΑΕΠ μεταξύ 2010 και 2013, έμεινε στάσιμο μεταξύ του 2013 και του 2016, πριν αυξηθεί ελαφρά σε 12,9% του ΑΕΠ το 2017 και στο 13,0% του ΑΕΠ το 2018 και το 2019. Αυτό θα μπορούσε να οφείλεται κυρίως στην αύξηση των φόρων επί των κερδών των επιχειρήσεων, καθώς και στην αύξηση της απασχόλησης, παρά στα μέτρα αύξησης της φορολογίας, όπως η εισαγωγή φόρων ιδιοκτησίας. Από το 2008 έως το 2009 το μερίδιο των άμεσων φόρων μειώθηκε περισσότερο από το ΑΕΠ και η πτώση των άμεσων φόρων ήταν πιο έντονη από τη μείωση των έμμεσων φόρων. Οι άμεσοι φόροι χρειάστηκαν επίσης περισσότερο χρόνο για να ανακάμψουν και να παράγουν τα αναμενόμενα έσοδα. Τα κύρια συστατικά των άμεσων φόρων είναι οι φόροι επί του εισοδήματος των ατόμων και των εταιρειών. Στην κρίση, οι φόροι επί των εσόδων ή των κερδών των εταιρειών σημείωσαν πτώση το 2008 και μειώθηκαν περαιτέρω το 2009. Παρά το χαμηλότερο σχετικό βάρος τους στη φορολογική επιβάρυνση, η μείωση το 2009 ήταν ισχυρότερη από τη μείωση των φόρων επί των ατόμων ή των νοικοκυριών (που επηρεάζονται από τους άνεργους). Αυτό αντικατοπτρίζει την υψηλότερη ευαισθησία των εταιρικών

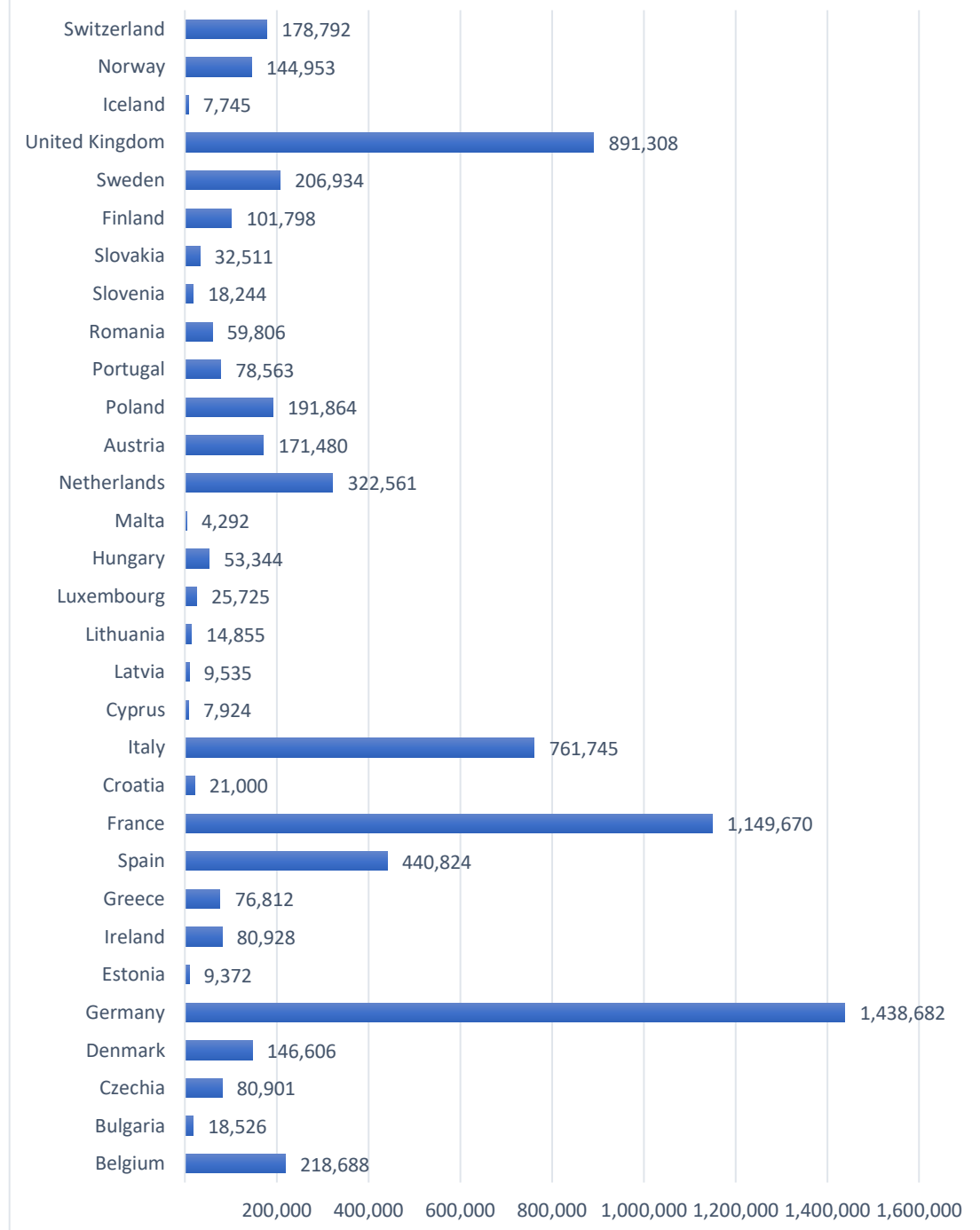
κερδών στο οικονομικό κλίμα και τονίζει το ρόλο των φόρων εισοδήματος των εταιρειών ως σταθεροποιητών των φορολογικών εσόδων. Η μεγαλύτερη καθυστέρηση ανάκτησης των εσόδων θα μπορούσε επίσης να οφείλεται εν μέρει στις φορολογικές πολιτικές σε πολλά κράτη μέλη που επιτρέπουν τη μεταφορά ζημιών και την αντιστάθμιση των κερδών.

Οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αύξησαν το μερίδιό τους στη συνολική φορολογία από το 2010 έως το 2019. Αυτό οφείλεται τουλάχιστον εν μέρει στην αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ σε πολλές χώρες και στην εισαγωγή νέων φόρων. Μεταξύ 2014 και 2019, οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αυξήθηκαν σύμφωνα με το ονομαστικό ΑΕΠ, πράγμα που σημαίνει ότι ως αναλογία προς το ΑΕΠ παρέμειναν σταθεροί στο 13,7%, εκτός από το έτος 2017, όταν οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών ανήλθαν στο 13,6%.

Οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών (D.2) χωρίζονται σε φόρους επί των προϊόντων (D.21), οι οποίοι καταβάλλονται ανά μονάδα κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή πραγματοποιείται συναλλαγή, και σε φόρους επί της παραγωγής (D.29). Οι φόροι επί προϊόντων διαιρούνται περαιτέρω σε φόρους προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ, D.211), φόρους και δασμούς επί των εισαγωγών εκτός ΦΠΑ (D.212) και φόρους επί προϊόντων εκτός του ΦΠΑ και των φόρων εισαγωγής (D.214). Ο πιο σημαντικός τύπος φόρων επί της παραγωγής και των εισαγωγών είναι ο ΦΠΑ. Το 2019 στην ΕΕ, τα έσοδα από φόρους επί προϊόντων αντιπροσώπευαν περίπου το 81,9% και ο ΦΠΑ για το 52,3% περίπου των συνολικών φόρων επί της παραγωγής και των εισαγωγών.

Το 2019, οι υψηλότεροι δείκτες φόρων επί της παραγωγής και των εισαγωγών σε σχέση με το ΑΕΠ σημειώθηκαν στη Σουηδία (22,2%), στην Κροατία (20,3%) και στην Ουγγαρία (18,1%). Οι χαμηλότεροι λόγοι αυτών των έμμεσων φόρων καταγράφηκαν για την Ιρλανδία (7,8%), τη Ρουμανία (10,7%), τη Γερμανία (10,9%), το Λουξεμβούργο (11,6%), την Ισπανία (11,7%) και τη Λιθουανία (11,8%) καθώς και για την Ελβετία (5,3%), με την Ιρλανδία και την Ελβετία να έχουν χαμηλό συνολικό επίπεδο φορολογίας.

Φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε. το 2019 (σε εκατ. ευρώ)



Σχήμα 2.2 Φορολογικά έσοδα στις χώρες της Ε.Ε. το 2019 (σε εκατ. ευρώ) (Πηγή: Eurostat)

Οι τρέχοντες φόροι εισοδήματος, περιουσίας κ.λπ. (D.5) περιλαμβάνουν φόρους εισοδήματος (D.51) και άλλους τρέχοντες φόρους (D.59). Οι φόροι επί του εισοδήματος καλύπτουν τόσο τους φόρους επί των ατόμων όσο και των εισοδημάτων των νοικοκυριών και τα έσοδα ή τα κέρδη των εταιρειών, και περιλαμβάνουν φόρους επί των κερδών. Στο επίπεδο της ΕΕ το 2019, οι τρέχοντες φόροι επί του εισοδήματος ως αναλογία προς το ΑΕΠ ανέρχονται σε 13,0%, ενώ οι φόροι επί των ατόμων ή νοικοκυριών αποτελούν το μεγαλύτερο μερίδιο επί του ΑΕΠ (9,6% του ΑΕΠ).

Με μεγάλη διαφορά η υψηλότερη συμβολή των τρεχόντων φόρων εισοδήματος σημειώνεται στη Δανία. Ο συγκριτικά υψηλός λόγος για τη Δανία οφείλεται στο ότι τα περισσότερα κοινωνικά οφέλη χρηματοδοτούνται μέσω φόρων επί του εισοδήματος και, κατά συνέπεια, τα ποσοστά για τις καθαρές κοινωνικές εισφορές είναι πολύ χαμηλά σε σχέση με άλλες χώρες. Τα επόμενα υψηλότερα στοιχεία καταγράφονται εκ νέου από τη Σουηδία, το Λουξεμβούργο και τη Φινλανδία, τα οποία ανέρχονται στο 18,0%, το 16,5% και το 15,9% του ΑΕΠ αντίστοιχα από τους τρέχοντες φόρους εισοδήματος, κ.λπ. Στο άλλο άκρο της κλίμακας το 2019, η Ρουμανία (4,8% του ΑΕΠ), η Βουλγαρία (5,5% του ΑΕΠ) και η Κροατία (6,6% του ΑΕΠ) είχαν σχετικά μικρά έσοδα από αυτούς τους φόρους και δείχνουν επίσης γενικά χαμηλό δείκτη φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ.

Οι φόροι κεφαλαίου (D.91) είναι φόροι που επιβάλλονται σε ακανόνιστα και σπάνια διαστήματα στην καθαρή αξία ή την αξία των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν ή μεταβιβάζονται με τη μορφή κληρονομιών ή δώρων. Αυτοί οι φόροι αντιπροσώπευαν το 0,3% του ΑΕΠ στην ΕΕ το 2019. Κυμαίνονται από 0,7% του ΑΕΠ στο Βέλγιο, 0,6% και 0,4% στη Γαλλία και την Ισπανία αντίστοιχα, έως σε σημείο που σε κάποιες χώρες είναι πολύ μικροί ή ανύπαρκτοι (Τσεχία, Εσθονία, Κροατία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Αυστρία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβενία, Σλοβακία και Σουηδία).

Οι φόροι και οι κοινωνικές εισφορές που επιβάλλονται σε επίπεδο περιφέρειας (ή πολιτείας σε περιπτώσεις κάποιων χωρών όπως η Γερμανία) και τοπικής

αυτοδιοίκησης αποτελούν το 18,1% των συνολικών εσόδων από φόρους και κοινωνικές εισφορές το 2019 στην ΕΕ.

Σε επίπεδο ΕΕ το 2019, τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) της κεντρικής κυβέρνησης αποτελούν το 46,2% των συνολικών εσόδων από φόρους και κοινωνικές εισφορές, ενώ οι ομοσπονδιακές κυβερνήσεις (υπάρχουν μόνο στο Βέλγιο, τη Γερμανία, την Ισπανία και την Αυστρία καθώς και την Ελβετία) κατέγραψαν μερίδιο 7,9% των συνολικών φορολογικών εσόδων, οι τοπικές αρχές κατέγραψαν το 10,2% του συνόλου και τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης κατέγραψαν το 35,2% του συνόλου. Η Ιρλανδία, η Μάλτα, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Νορβηγία δεν αναφέρουν ξεχωριστό υποτομέα ταμείων κοινωνικής ασφάλισης. Στις χώρες που αναφέρουν έναν ξεχωριστό υποτομέα ταμείων κοινωνικής ασφάλισης, η συντριπτική πλειονότητα των εσόδων αποτελείται από κοινωνικές εισφορές. Ο υποτομέας των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης ήταν σχετικά σημαντικός όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα στη Γαλλία (51,0% του συνόλου), ακολουθούμενη από τη Σλοβακία (42,2%), τη Σλοβενία (41,2%), τη Γερμανία (38,9%), τη Ρουμανία (37,4%) και την Πολωνία (36,7%). Στο άλλο άκρο της κλίμακας, η Δανία ανέφερε το χαμηλότερο μερίδιο (1,3% του συνόλου), με τον υποτομέα των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης στη Σουηδία να λαμβάνει μόνο το 6,3% των εσόδων από φόρους και κοινωνικές εισφορές.

2.4 Οι σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν με το Ν. 4110/2013

Αλλαγές στη φορολογία των νομικών προσώπων

Οι σημαντικότερες αλλαγές στη φορολογία των ανώνυμων εταιρειών μετά το νόμο 2238/1994 έγιναν με την εφαρμογή του νόμου 4110/2013. Οι πιο σημαντικές αλλαγές που γίνονται από αυτόν τον νόμο μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

Το άρθρο 99 του νόμου 2238/1994 περιγράφει το αντικείμενο της φορολογίας, το οποίο επεκτείνεται τόσο σε ιδιωτικές εταιρείες κεφαλαίου όσο και σε μετοχικές εταιρείες.

Οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες είχαν ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς το οποίο καταργήθηκε μαζί με τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 99 και 106.

Καταργείται ο ειδικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών υποκαταστημάτων ξένων τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Η ειδική φορολογία εισοδήματος καταργείται και τώρα θα φορολογείται σύμφωνα με τις κοινές γενικές διατάξεις.

Όσον αφορά την προκαταβολή φόρου, η πρώτη παράγραφος της παραγράφου 3 του άρθρου 111 του Ν. 2238/1994 αντικαθίσταται έτσι ώστε μόνο ο φόρος που παρακρατείται από ελληνική πηγή να αφαιρείται από το ποσό του πιστοποιημένου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου.

Η έννοια της χρήσης αλλάζει και κάθε οικονομικό έτος ή έτος διαχείρισης θεωρείται ετήσιο για κάθε εταιρεία που κατέχει διπλογραφικά βιβλία.

Στην περίπτωση κερδών που δεν έχουν φορολογηθεί και διανεμηθεί, φορολογούνται με συντελεστή 26% και με επιπρόσθετο παρακρατούμενο φόρο 10%, κάτι που δεν ισχύει σύμφωνα με την προηγούμενη νομοθεσία.

Αλλαγές στη φορολόγηση ανωνύμων εταιρειών

Στο συντελεστή φόρου επί των κερδών

Από το 2014 και μετά, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος αυξήθηκε στο 26%, μια διάταξη που εφαρμόστηκε στα έσοδα στο τέλος του 2013.

Σε μερίσματα που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται

Για μερίσματα με επιτόκιο 10% (Άρθρο 54, παράγραφος 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει για μερίσματα που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται ή για τα κέρδη των εθνικών εταιρειών), με την προαναφερθείσα παρακράτηση φόρου, η εταιρεία δεν έχει άλλη φορολογική υποχρέωση επί μερισμάτων.

Η παρακράτηση φόρου συμψηφίζεται όταν μια εθνική ανώνυμη εταιρεία διανέμει κέρδη και το εισόδημά της περιλαμβάνει το εισόδημα που προκύπτει από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 ότι κατέχει διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία ο φόρος παρακρατήθηκε, και από τον φόρο που οφείλει να πληρώσει με τη δήλωση που ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί από αυτόν αφαιρείται.

Ωστόσο, εάν η εθνική εταιρεία έχει μητρική εταιρεία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ανωτέρω διατάξεις δεν ισχύουν εάν η εθνική εταιρεία που καταβάλλει τα κέρδη είναι θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι του άρθρου 11 του νόμου 2578/1998 τηρούνται.

Κέρδη που διανεμήθηκαν από προηγούμενα έτη

Ο ίδιος παρακρατούμενος φόρος 10% ισχύει για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα κέρδη από προηγούμενα έτη. Αυτή η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική επιβάρυνση των δικαιούχων (Άρθρο 54, παράγραφος 1, Ν. 2238/1994 ισχύει όπως τροποποιήθηκε με το Άρθρο 6, παράγραφος 2 του Ν. 4110/2013). Μετά την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου, διανέμονται τα κέρδη των προηγούμενων ετών.

Ο χρόνος απόκτησης αυτών των κερδών είναι ο χρόνος που θα αποφασιστεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Εάν ένα έκτακτο κέρδος διανέμεται με έκτακτη

απόφαση της γενικής συνέλευσης, ο φόρος που θα παρακρατηθεί είναι αυτός που ορίζεται από τη νομοθεσία του ίδιου έτους κατά το οποίο η απόφαση επικυρώνεται από τη γενική συνέλευση.

Αμοιβή διοικητικού συμβουλίου και ποσοστά επί των κερδών του προσωπικού

Στην περίπτωση αυτή, για τις εθνικές εταιρείες, παρακρατείται φόρος 40%, για την αμοιβή του διοικητικού συμβουλίου ή για τις έκτακτες αμοιβές με τη μορφή μπόνους (άρθρο 54, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2238/1994 ως τροποποιήθηκε από το άρθρο 6, παράγραφος 5, γράμμα α, του Ν. 4110/2013) Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται στα έσοδα που λαμβάνονται από το 2014 και μετά.

Έξοδα παραστάσεως, αμοιβή εκτός μισθού, παροχές χωρίς νομική υποχρέωση

Οι αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα της εταιρείας και υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου 105 και από το ακαθάριστο εισόδημα όσον αφορά το εισόδημα των παραγράφων 2 (ιδρυτές κινητών αξιών) και 5 (παροχές χωρίς νομικό ή συμβατικό περιορισμό) του άρθρου 25. Ωστόσο, παρακρατείται φόρος 40% επί αυτών των εξόδων. Για έξοδα ψυχαγωγίας που δεν αποτελούν μέρος της αμοιβής, θα πρέπει να ισχύουν συγκεκριμένοι όροι, όπως: απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, έκδοση πιστοποιητικού επαγγελματικής δαπάνης ή εντολής πληρωμής που περιέχει όλες τις λεπτομέρειες της απόδειξης επαγγελματικών δαπανών, φόρος επί εισόδημα 40% αφαιρείται από το ποσό της αποζημίωσης και δασμός 1,2% που πρέπει να έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των μετόχων.

Αλλαγές στους φόρους εισοδήματος επί των αποθεματικών

Στα κέρδη από προηγούμενα έτη (διανεμημένα ή κεφαλαιοποιημένα) ανωνύμων, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών εταιρειών ή συνεταιρισμών

παρακρατείται φόρος 10%. Η παρακράτηση αυτή εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Το ποσό των κερδών προς κεφαλαιοποίηση θα είναι αυτό που απομένει μετά την έκπτωση φόρου 10%, όπως περιγράφεται λεπτομερώς στην παράγραφο 2.4 του νόμου.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμημένα ή κεφαλαιοποιημένα) των ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών εταιρειών ή συνεταιρισμών, υποδιαίρεσεων ξένων εταιρειών ανεξάρτητα από το χρόνο ίδρυσής τους, διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται ανά πάσα στιγμή, φορολογούνται κατά φόρος Για τα παραπάνω, το καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ή τα μέλη του συνεταιρισμού ή τα κέρδη που λαμβάνονται από τα μέλη μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ο φόρος εισοδήματος αφαιρείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ. της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση Για την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών που αναφέρονται στο άρθρο 13 του ν. 1473/1984 και στο άρθρο 101 του ν. 1892/1990, οι ακόλουθες διατάξεις της παρ. (άρθρο 106, παράγραφος 3, νόμος 2238/1994).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

3.1 Παράδειγμα λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών

Έστω ότι μελετάμε μία εμπορική επιχείρηση πώλησης αγαθών με απλογραφικά βιβλία, που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης χρήσης τα παρακάτω:

- Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις: 35000 ευρώ
- Αγορές εμπορευμάτων: 25000 ευρώ

Γενικά έξοδα

- Αμοιβές προσωπικού: 3500 ευρώ
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων: 250 ευρώ
- Παροχές τρίτων και φόροι/τέλη: 1200 ευρώ
- Ενοίκια: 3000 ευρώ
- Αποσβέσεις: 700 ευρώ
- Διάφορα έξοδα: 250 ευρώ
- Σύνολο εξόδων: 8900 ευρώ

Στα διάφορα έξοδα περιλαμβάνεται ποσό 100 ευρώ από πρόστιμα εκπρόθεσμης πληρωμής φορολογικών υποχρεώσεων.

Από το βιβλίο απογραφών προκύπτουν τα παρακάτω:

- Απογραφή έναρξης: 2500 ευρώ
- Απογραφή λήξης: 3250 ευρώ

Ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος γίνεται με βάση τα παρακάτω:

- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα έσοδα - Κόστος Πωληθέντων - Γενικά έξοδα
- Κόστος Πωληθέντων = Απογραφή έναρξης + Αγορές- Απογραφή λήξης
- Κόστος Πωληθέντων = $(2500 + 25000 - 3250) = 24250$ ευρώ
- Ακαθάριστα έσοδα: 35.000
- Κόστος Πωληθέντων: -24250
- Γενικά έξοδα: -8900
- Καθαρά κέρδη: 1850
- Δαπάνες που δεν εκπίπτουν: 100
- Φορολογητέα κέρδη: 1950

3.2 Παραδείγματα φορολογικής αναμόρφωσης

3.2.1 Πρώτο παράδειγμα

Έστω εμπορική επιχείρηση που απασχολεί πέντε άτομα ως έμμισθο προσωπικό και για την εξεταζόμενη χρήση είχε ασφαλιστικές εισφορές ύψους 3790 ευρώ και κατέβαλλε για τις αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές μόνο το ποσό των 2490 ευρώ. Για το υπόλοιπο ποσό των 1300 ευρώ δεν έχει συνταχθεί Πράξη Επιβολής Εισφορών (Π.Ε.Ε.).

Για λογαριασμούς κινητής τηλεφωνίας πλήρωσε μέσα το ποσό των 210 ευρώ, με αριθμό απασχολούμενων έξι άτομα και τέσσερα κινητά τηλέφωνα.

Τέλος πλήρωσε για βενζίνη και έξοδα συντήρησης επιβατηγού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης 1600 κυβικών 900 ευρώ.

Τα ποσά που θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μετά την φορολογική αναμόρφωση έχουν ως εξής:

- Έξοδα μισθοδοσίας: 2490
- Έξοδα κινητής τηλεφωνίας: 210
- Έξοδα επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτου: $900 \cdot 70\% = 630$

Πρέπει να ξεκαθαρίσουμε ότι δεν υπάρχει καμία σχέση στην αντιμετώπιση των δαπανών αυτών με τον νέο νόμο 4172/2013, που είναι σε ισχύ από 1.1.2014, με ότι γνωρίζαμε έως 31.12.2013. Η λογική που βάζει ο νόμος, είναι:

«έκπτωση όλων των παραγωγικών δαπανών που επιφέρουν, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα, έσοδα στην επιχείρηση, ή νομική οντότητα». Σε περίπτωση που υπάρχουν εργαζόμενοι στην εταιρία, οι οποίοι πραγματοποιούν αυτές τις δαπάνες, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, αυτές οι δαπάνες που εκπίπτει η επιχείρηση θεωρούνται πρόσθετες αμοιβές.

Όσο αφορά τα κινητά τηλέφωνα, δεν ισχύει η υποχρεωτική έκπτωση του 50% της συγκεκριμένης δαπάνης, όπως γνωρίζαμε μέχρι 31.12.13.

Όλες οι δαπάνες της κινητής τηλεφωνίας, που γίνονται για τις ανάγκες της επιχείρησης, εκπίπτουν στο σύνολο τους.

3.2.2 Δεύτερο παράδειγμα

Έστω επιχείρηση με τα ακόλουθα δεδομένα:

- Οι μισθοί για τους οποίους δεν έχουν κατατεθεί οι ασφαλιστικές εισφορές φτάνουν τα 6000 ευρώ.
- Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση αυτοκινήτων της τάξης των 1300 ευρώ εκ των οποίων τα 500 ευρώ αφορούν αυτοκίνητο κυβισμού 1.498 κ.ε., και τα 800 αφορούν αυτοκίνητο κυβισμού 1.692 κ.ε.
- Δαπάνες για κινητά 1100 ευρώ. Η επιχείρηση απασχολεί τρεις εργαζόμενους και ο αριθμός κινητών είναι πέντε.
- Δαπάνες για ασφάλιστρα υπαλληλικού προσωπικού 6000, και η επιχείρηση απασχολεί τρεις εργαζόμενους.
- Δαπάνη διαφήμισης ύψους 800 ευρώ.

Στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης εμπεριέχονται:

- 6000 ευρώ για μισθούς τους οποίους δεν έχουν βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές¹.
- Δαπάνες για την επισκευή και τη συντήρηση αυτοκινήτων 1300 ευρώ².

¹ Η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από το ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ρυθμίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Ως προς την ερμηνεία των άρθρων αυτών εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ.1113/2.6.2015, καθώς και το έγγραφο Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 της φορολογικής διοίκησης. Με τις δύο αυτές εγκυκλίους δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με το πλαίσιο της έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών από το ακαθάριστο εισόδημα φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά και από τη συμμετοχή τους σε νομικά πρόσωπα. Σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 23 και το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε., οι ασφαλιστικές εισφορές (αρχικά) εκπίπτουν μόνο αν έχουν καταβληθεί. Περαιτέρω, εφόσον καταβληθούν εμπρόθεσμα εκπίπτουν στο έτος που αφορούν, ενώ εάν καταβληθούν εκπρόθεσμα εκπίπτουν στο έτος που θα καταβληθούν. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν.

² Η λογική που βάζει ο νόμος, είναι «έκπτωση όλων των παραγωγικών δαπανών που επιφέρουν, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα, έσοδα στην επιχείρηση ή νομική οντότητα». Σε περίπτωση που υπάρχουν εργαζόμενοι στην εταιρία, που πραγματοποιούν αυτές τις δαπάνες, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, αυτές οι δαπάνες που εκπίπτει η επιχείρηση θεωρούνται πρόσθετες αμοιβές. Θα πρέπει να ξεχάσουμε ότι γνωρίζαμε μέχρι της 31.12.2013 σχετικά με την δαπάνη για τα αυτοκίνητα. Δεν υπάρχει πλέον καμία ποσόστωση σχετικά με τις δαπάνες των επιχειρήσεων για τα ΕΙΧ οχήματα τους.

- Ασφάλιστρα ζωής υπαλληλικού προσωπικού δηλαδή 6000- 3 (αριθμός υπαλλήλων) * 1500= 6000 – 4500 = 1500³.
- Δαπάνες διαφήμισης 800 ευρώ (εφόσον δεν καταβλήθηκε το τέλος ΟΤΑ).

Ο πίνακας φορολογικής αναμόρφωσης συμπληρώνεται όπως φαίνεται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
1.	Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.).		6.000,00
2.	Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταιρών ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. δεν αναγνωρίζονται.		
3.	Δωρεές - Χορηγίες (μέχρι 10%του συνολικού ποσού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς και εφόσον έχουν κατατεθεί στο Παρακαταθηκών & Δανείων ή σε άλλη Τράπεζα.		
4.	Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού.		1500,00
5.	Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing.		1330,00
6.	Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται.		

Στο άρθρο 23 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2014), που αναφέρεται στις δαπάνες που δεν εκπίπτουν, δεν αναφέρει τίποτε για τις δαπάνες αυτοκινήτων. Άρα όλες οι δαπάνες που αφορούν τα οχήματα των επιχειρήσεων, εκπίπτουν κανονικά από τα βιβλία τους.

³ Αυτό ισχύει γιατί με βάση τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) εκπίπτουν οι παρακάτω δαπάνες:

1. Ασφάλιστρα για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων.
2. Ασφάλιστρα πυρός.
3. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων.
4. Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής του εργατοτεχνικού προσωπικού και για μέλη διοικητικού συμβουλίου ΑΕ μέχρι του ποσού 1.500€.

7.	Φόροι - Τέλη – Δικαιώματα (φόρος εισοδήματος κ.τ.λ.) που δεν αναγνωρίζονται.		
8.	Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων(πλέον των νόμιμων).		
9.	Δαπάνες διαφήμισης (μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ Ο.Τ.Α. κ.τ.λ.).		800,00
10.	Μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων(κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου).		
11.	Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων.		
12.	Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση (περιορισμός στο 50% και ανάλογα με τον αριθμό των απασχολουμένων υπαλλήλων και εταίρων).		1100,00
13.	Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές.		
14.	Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφου της απόφασης ή του εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται.		
15.	Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ.		
16.	Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (δωροεπιταγές-διατακτικές- ενοίκια-πιστωτικές κάρτες στελεχών κτλ(εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στην μεθοδολογία). Δεν αναγνωρίζονται.		
17.	Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδος (τριγωνικές συναλλαγές) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.		
18.	Λοιπές δαπάνες		
	ΣΥΝΟΛΟ		10610,00

3.2.3 Παράδειγμα τρίτο

Έστω ότι υπάρχει μια εμπορική εταιρεία που σημείωσε κέρδη 2.000.000 ευρώ κατά τη διάρκεια του έτους. Το μετοχικό της κεφάλαιο ήταν 5.000.000 ευρώ. Και το αποθεματικό που έχει σχηματιστεί είναι 1.800.000 ευρώ.

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο για το κόστος εγκατάστασης καλύπτεται σε προαιρετική βάση από αποθεματικά που κατέχει η εταιρεία. Τα κέρδη της εταιρείας κατανέμονται σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπονται από τον Ν. 2190/1920. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με βάση το Άρθρο 29 σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 24%	480000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1520000
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ 5%	5
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	76000
ΣΥΝΟΛΟ	1444000

Ωστόσο, όπως είδαμε, η εταιρεία δεν υποχρεούται να διατηρεί αποθεματικό εάν είναι ίσο με το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου. Σε αυτήν την περίπτωση έχουμε μετοχικό κεφάλαιο 5000000 και αποθεματικό 1800000. Επομένως, το αποθεματικό που πρέπει να διατηρηθεί είναι 76000.

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
--------------	---------

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 24%	480000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1520000
ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	76000
ΣΥΝΟΛΟ	1444000
ΔΙΑΝΕΜΗΤΕΟ ΜΕΡΙΣΜΑ (35% ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ)	505400

Οι νέες αλλαγές που έγιναν με το άρθρο του Ν. 3604/2007, το υποχρεωτικό μέρισμα που διανεμήθηκε από το κέρδος του ισολογισμού που εγκρίθηκε μετά την έναρξη ισχύος του τελευταίου νόμου 8.8.2007, θα γίνουν τώρα βάσει του Ν. 148/1967.

Φόρος εισοδήματος

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 24%	480000

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2000000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 24%	480000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	1520000
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	76000
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	505400
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	938600

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μπορούμε να συνοψίζουμε τι σημαντικότερες αλλαγές που έφερε ο Ν. 4110/2013 στις εκπιπτόμενες δαπάνες στα παρακάτω:

- Στα έξοδα μισθοδοσίας, καθώς για να εκπέσουν τα έξοδα μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, θα πρέπει να καταβληθούν ή να βεβαιωθούν οι ασφαλιστικές εισφορές.
- Στην πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων.
- Στις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας όπου εκπίπτουν προσαυξημένες κατά 30%.
- Στις δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού.
- Στις δαπάνες για παιδικούς σταθμούς.
- Στις εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, όπου σαν προϋπόθεση ορίζεται η καταβολή τους να είναι υποχρεωτική από τον νόμο.
- Στις δωρεές που αναγνωρίζονται μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε λογαριασμό που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα.

Ο Νόμος 4172/2013 ουσιαστικά εισήγαγε ένα νέο πλέγμα διατάξεων για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Η αποτελεσματικότητα του συγκεκριμένου συνόλου διατάξεων, ως προς την ανάγκη ορθής ρύθμισης του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι κάτι που θα αποδειχθεί με βάση την εκτεταμένη χρήση του. Είναι εμφανές ωστόσο ότι ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων (ατομικών, εταιρειών κλπ.) επικεντρώνεται κυρίως στην έκπτωση των δαπανών από τα φορολογητέα έσοδα.

Από την ανάλυση των φορολογικών εσόδων που παρουσιάστηκε στο δεύτερο κεφάλαιο προέκυψε ότι η κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων μεταξύ των διαφόρων ομάδων εισοδήματος στη χώρα μας δεν συμμορφώνεται με τις αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολόγησης.

Αυτή η παρατήρηση ουσιαστικά σημαίνει ότι τα άτομα που υπόκεινται στους ίδιους όρους για φορολογικούς σκοπούς χρεώνονται διαφορετικά. Προκειμένου να μετριαστούν οι παρατηρούμενες ανισότητες, οι κύριοι στόχοι της δημοσιονομικής πολιτικής πρέπει να είναι ο εντοπισμός και η αντιμετώπιση των συγκεκριμένων προβλημάτων που επιδεινώνουν και διαιωνίζουν την άνιση κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων. Επιπλέον, παρατηρούνται και λειτουργικά προβλήματα. Μπορούμε να κάνουμε τις εξής παρατηρήσεις:

Το ισχύον φορολογικό σύστημα είναι εξαιρετικά περίπλοκο και απαιτεί ριζική δράση για την απλούστευσή του. Η πολυπλοκότητα ολόκληρου του επιχειρησιακού πλαισίου οφείλεται κυρίως στον υψηλό αριθμό φόρων, στον τρόπο διατύπωσης των φορολογικών νόμων, στις συνεχιζόμενες φορολογικές μεταρρυθμίσεις, καθώς και στις πολύπλοκες διαδικασίες εφαρμογής του νόμου. Για το λόγο αυτό, ο κύριος στόχος πρέπει να είναι η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος που θα επιτρέπει την εύκολη εφαρμογή με το ελάχιστο διοικητικό κόστος. Οποιαδήποτε μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, ωστόσο, απαιτεί προσεκτικά βήματα και οι μεταρρυθμίσεις που θα εισαχθούν πρέπει να εφαρμοστούν σταδιακά και εύκολα, επιδιώκοντας να λάβουν τη μεγαλύτερη δυνατή υποστήριξη και αποδοχή από τους ίδιους τους φορολογούμενους. Η μεταρρύθμιση πρέπει να ξεκινήσει αρχικά εσωτερικά με τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό της ποιότητας των δημόσιων υπηρεσιών και των μηχανισμών ελέγχου. Η επίτευξη, για παράδειγμα, απλουστεύσεων στη φορολογική νομοθεσία και η καλύτερη οργάνωση των υπηρεσιών θα μειώσει τη φοροδιαφυγή, η οποία είναι αρκετά διαδεδομένη στη χώρα μας.

Ένα δεύτερο μεγάλο πρόβλημα του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι η άνιση κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης. Οι έμμεσοι φόροι δημιουργούν ένα σχετικά υψηλό ποσοστό επί των συνολικών εσόδων, με υψηλό κοινωνικό κόστος και σημαντικές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της ελληνικής αγοράς. Η μεταρρύθμιση των φορολογικών επιβαρύνσεων πρέπει να γίνει υπέρ της άμεσης φορολογίας, προκειμένου να διορθωθεί σταδιακά ο λόγος της με την έμμεση

φορολογία. Παρόμοια μέτρα πρέπει να ληφθούν σχετικά την κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων μεταξύ των διαφόρων φορολογουμένων, οι οποίες δημιουργούν σε μεγάλο βαθμό αδικαιολόγητες ανισότητες.

Ένα άλλο στοιχείο που πιθανώς δρα ως πηγή ανισοτήτων στο φορολογικό σύστημα είναι η περιορισμένη προοδευτικότητα της άμεσης φορολογίας, λόγω:

- Της ύπαρξης εκπτώσεων υπέρ των κατηγοριών υψηλότερου εισοδήματος,
- Της ύπαρξης μεγάλου αριθμού ανεξάρτητα φορολογητέων εσόδων με ενιαίο συντελεστή,
- Της ύπαρξης εξαιρέσεων που ισχύουν για κοινωνικούς λόγους
- Και λόγω εκτεταμένης φοροδιαφυγής.

Εκτός από τις ήδη αναφερθείσες εγγενείς αδυναμίες, ένα βασικό ζήτημα για τη χώρα μας παραμένει η επέκταση της φορολογικής βάσης και η επακόλουθη αύξηση των φορολογικών εσόδων μέσω της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της γκρίζας οικονομίας. Η εφαρμογή πρακτικών προς αυτή την κατεύθυνση είναι πιθανόν να οδηγήσει σταδιακά σε μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων και εμμέσως σε αύξηση ανταγωνιστικότητας.

Τα τελευταία χρόνια, έχουν πραγματοποιηθεί πολλές σημαντικές παρεμβάσεις στο φορολογικό σύστημα που έχουν συμβάλει σε κάποιο βαθμό στην επιχειρησιακή βελτίωση και στη μείωση του κόστους διαχείρισης.

Ωστόσο, αυτές οι αλλαγές είναι ως επί το πλείστον διαρθρωτικές και θεωρείται κατάλληλη η εφαρμογή τους, αλλά και η χρήση τους για την παράλληλη εισαγωγή επιχειρησιακών μέτρων.

Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, οι κύριες αλλαγές απαιτούνται είναι:

- Η κατάργηση των μεθόδων καθορισμού εσόδων εκτός ισολογισμού και η υιοθέτηση της λογιστικής μεθόδου για όλες τις εταιρείες που διατηρούν βιβλία κατηγορίας Β και Γ.
- Η κατάργηση του ετήσιου ελέγχου και η διενέργεια δειγματικών ελέγχων, όπως συμβαίνει στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ.
- Η μείωση χρήσης των τεκμηρίων ως απόδειξη της φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων.
- Η κατάργηση ορισμένων εκπτώσεων στο εισόδημα και η μετατροπή τους σε φορολογικές εκπτώσεις.
- Αύξηση του αφορολόγητου.

Η ουσιαστική φορολογική μεταρρύθμιση πρέπει να αποτελεί προτεραιότητα στο πλαίσιο της οικονομικής πολιτικής, καθώς μπορεί να βοηθήσει την Ελλάδα να ενισχύσει τη θέση της στον διεθνή οικονομικό χώρο.

Εν κατακλείδι, η δομή και η λειτουργία ενός φορολογικού συστήματος μιας χώρας αντικατοπτρίζει τις προτεραιότητες κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης. Αυτό που απαιτείται είναι ο βέλτιστος συνδυασμός αυτών των φιλοδοξιών, η στάθμιση των οποίων πρέπει να επιτευχθεί μέσω μιας ουσιαστικής μελέτης των δυνητικά αντικρουόμενων στόχων.

Η παρούσα εργασία περιέγραψε σημαντικά σημεία της φορολογικής αναμόρφωσης και κατέδειξε τους τομείς που χρειάζονται βελτίωση. Με βάση τα παραπάνω αναλύθηκαν διάφορα ζητήματα ιδιαίτερα στο πεδίο της άμεσης φορολογίας με σκοπό να συμβάλουν στην διερεύνηση της κατάστασης του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Giannitsis T, & Zografakis S. (2015). SOLIDARITY AND ADJUSTMENT IN TIMES OF CRISIS. The Study was supported by the Macroeconomic Policy Institute of the Hans-Boeckler-Foundation.

IOBE. (2018). Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα: Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης.

<https://www.stats.oecd.org/>

<https://www.statistics.gr/>

<https://www.seve.gr/>

<https://ec.europa.eu/eurostat/>

N. 4172/2013

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Total receipts from taxes and social contributions (incl. imputed social contributions) after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected in % of GDP										
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
EU-27*	39,1	39,5	40,5	41,0	41,0	40,9	40,9	41,0	41,2	41,1
EU-28	38,5	38,9	39,5	39,9	39,8	39,7	39,9	40,1	40,3	40,2
EA-19	39,4	39,8	40,9	41,4	41,4	41,3	41,3	41,4	41,6	41,6
Belgium	46,0	46,9	47,8	48,6	48,2	47,4	46,6	47,1	47,1	45,9
Bulgaria	26,1	25,4	26,7	28,5	28,5	29,1	29,1	29,4	30,0	30,3
Czechia	32,9	34,0	34,5	34,9	34,2	34,3	35,1	35,4	36,0	36,1
Denmark	46,3	46,3	46,9	47,3	49,9	47,3	46,6	46,5	45,1	46,9
Germany	38,8	39,1	39,7	39,9	39,6	40,1	40,5	40,8	41,3	41,7
Estonia	33,1	31,4	31,7	31,7	32,1	33,3	33,5	32,8	33,1	33,3
Ireland	28,4	29,3	29,6	29,9	30,0	24,1	24,5	23,3	23,2	22,7
Greece	34,5	36,8	39,4	38,8	39,4	39,8	42,1	42,2	42,7	41,9
Spain	32,3	32,1	33,3	34,1	34,8	34,7	34,4	34,7	35,4	35,4
France	44,2	45,4	46,5	47,5	47,7	47,7	47,6	48,3	48,2	47,4
Croatia	36,1	35,3	36,0	36,7	36,8	37,3	37,8	37,7	38,3	38,7
Italy	41,5	41,4	43,4	43,5	43,2	43,1	42,4	42,1	41,9	42,6
Cyprus	31,7	31,7	31,7	31,8	33,7	33,2	32,3	33,2	33,5	35,6
Latvia	28,6	28,4	29,1	29,4	30,0	30,1	31,0	31,4	31,4	31,3
Lithuania	28,7	27,5	27,3	27,2	27,8	29,3	30,0	29,8	30,3	30,4
Luxembourg	39,1	38,5	39,9	39,7	38,9	37,6	37,8	38,9	41,0	40,5
Hungary	37,0	36,5	39,1	38,7	38,6	38,9	39,2	38,0	37,0	36,5
Malta	32,2	33,0	32,8	32,5	32,6	30,5	31,5	31,9	32,3	32,1
Netherlands	36,1	36,0	36,1	36,6	37,6	37,5	38,9	39,2	39,3	39,8
Austria	41,9	42,0	42,6	43,4	43,5	43,9	42,4	42,5	42,9	43,1
Poland	32,3	32,8	33,1	33,1	33,1	33,4	34,3	35,0	36,0	36,0
Portugal	33,7	35,4	34,4	37,1	37,0	37,0	36,6	36,5	37,0	36,8
Romania	27,1	28,3	27,9	27,4	27,5	28,1	26,7	25,8	26,8	26,8
Slovenia	38,3	37,8	38,2	37,8	37,7	37,9	37,9	37,6	37,8	37,7
Slovakia	28,2	29,2	28,8	31,0	32,0	32,8	33,2	34,2	34,3	34,6
Finland	40,7	41,9	42,5	43,5	43,6	43,7	43,9	43,1	42,5	42,3
Sweden	43,4	42,5	42,7	43,1	42,7	43,2	44,7	44,7	44,4	43,6
United Kingdom	34,7	35,2	34,4	34,3	33,9	34,2	34,8	35,2	35,2	35,3
Iceland	32,4	33,3	34,0	34,5	37,3	35,4	50,8	37,6	37,2	35,8
Norway	42,1	42,2	41,7	40,1	39,0	38,7	39,2	39,1	39,9	40,2
Switzerland	25,7	26,0	26,0	26,1	26,0	26,7	26,7	27,4	26,8	27,4

Πηγή: Eurostat

Year		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Tax											
Total tax revenue		72.414	69.649	68.467	64.560	64.323	64.510	67.703	69.604	71.889	72.558
Total tax revenue	Total tax revenue exclusive of taxes collected for the EU	72.134	69.461	68.303	64.410	64.159	64.327	67.406	69.247	71.562	72.175
1000 Taxes on income, profits and capital gains		15.953	14.952	16.229	14.015	15.154	14.586	15.540	15.603	16.468	15.640
1100 Of individuals		9.015	9.888	13.314	10.780	10.556	10.155	10.310	11.228	11.550	0
1110 On income and profits		8.948	9.823	13.242	10.698	10.478	10.047	10.226	11.149	11.427	0
1110 On income and profits	Personal income tax	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Receipts from previous years	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Agricultural social security fund	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1120 On capital gains		67	65	72	82	78	108	84	79	123	0
1200 Corporate		5.717	4.283	2.088	2.071	3.349	3.800	4.388	3.510	3.998	0
1210 On profits		5.717	4.283	2.088	2.071	3.349	3.800	4.388	3.510	3.998	0
1210 On profits	Corporation income tax	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Receipts from previous years	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Agricultural social security fund	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1220 On capital gains		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200		1.221	781	827	1.164	1.249	631	842	865	920	0
1300 Unallocable between 1100 and 1200	Extraordinary taxes	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Other taxes on income and profits	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2000 Social security contributions		24.748	22.138	20.932	19.354	18.575	18.807	19.313	20.743	21.473	22.325
2100 Employees		13.292	12.210	11.662	10.881	10.590	11.095	11.597	12.200	11.887	0
2200 Employers		11.456	9.928	9.270	8.473	7.985	7.712	7.716	8.543	9.586	0
2300 Selfemployed or nonemployed		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2400 Unallocable between 2100, 2200 and 2300		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3000 Taxes on payroll and workforce		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4000 Taxes on property		3.741	5.129	5.173	5.698	5.133	5.418	5.492	5.561	5.554	5.860
4100 Recurrent taxes on immovable property		553	2.524	2.814	2.619	3.326	3.592	3.673	3.654	3.594	0
4110 Households		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4120 Others		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4120 Others	Taxes on immovable property	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4200 Recurrent taxes on net wealth		1.272	1.254	1.222	1.084	1.007	1.083	1.144	1.167	1.175	0
4300 Estate, inheritance and gift taxes		165	123	92	99	111	134	115	154	135	0
4310 Estate and inheritance taxes		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4320 Gift taxes		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4400 Taxes on financial and capital transactions		1.146	859	733	615	559	547	543	577	640	0
4400 Taxes on financial and capital transactions	Stamp and transaction taxes	1.146	859	733	615	559	547	543	577	640	0
	Receipts from previous years	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4500 Nonrecurrent taxes		1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4510 On net wealth		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4520 Other nonrecurrent taxes		..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4600 Other recurrent taxes on property		604	369	312	1.281	130	62	17	9	10	0

5000 Taxes on goods and services		27.972	27.430	26.133	25.493	25.461	25.699	27.358	27.697	28.394	28.733
5100 Taxes on production, sale, transfer, etc		25.505	24.785	22.488	21.536	21.507	21.388	23.302	23.461	24.670	383
5110 General taxes		16.504	15.551	14.202	13.100	13.231	13.077	14.448	14.743	15.385	0
5111 Value added taxes		15.958	15.021	13.713	12.593	12.676	12.885	14.333	14.642	15.288	..
5112 Sales tax		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5113 Other		546	530	489	507	555	192	115	101	97	0
5113 Other	Other taxes on goods and services	546	530	489	507	555	192	115	101	97	0
	Receipts from previous years	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5120 Taxes on specific goods and services		8.922	9.158	8.202	8.327	8.172	8.210	8.723	8.582	9.143	383
5121 Excises		7.567	8.023	7.175	6.997	6.860	6.929	7.131	6.878	7.134	..
5121 Excises	Duty on tobacco products	2.712	3.060	2.450	2.506	2.407	2.365	2.563	2.028	2.244	0
	Duty on alcohol and spirits	501	467	418	417	399	393	493	535	530	0
	Duty on mineral oil	4.242	4.301	4.121	3.894	3.877	3.971	3.888	4.052	4.052	0
	Duty on sugar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Duty on cotton and other products	112	195	186	180	177	200	187	263	308	0
5122 Profits of fiscal monopolies		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5123 Customs and import duties		279	190	162	153	168	181	197	266	232	299
5123 Customs and import duties	Import duties	279	190	162	153	168	181	197	266	232	299
	Agricultural social security fund	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5124 Taxes on exports		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5125 Taxes on investment goods		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5126 Taxes on specific services		1.076	945	865	1.177	1.144	1.100	1.395	1.438	1.777	84
5127 Other taxes on internat. trade and transactions		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5128 Other taxes		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5128 Other taxes	Agricultural social security fund	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Other taxes	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
5130 Unallocable between 5110 and 5120		79	76	84	109	104	101	131	136	142	..
5200 Taxes on use of goods and perform activities		1.682	1.773	2.379	2.954	3.035	3.217	3.190	3.444	3.091	0
5210 Recurrent taxes		1.682	1.773	2.379	2.954	3.035	3.217	3.190	3.444	3.091	0
5210 Recurrent taxes	Motor vehicle tax	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
5211 Paid by households: motor vehicles		825	856	817	781	770	780	788	795	804	0
5212 Paid by others: motor vehicles		272	155	106	120	178	207	232	264	272	0
5213 Paid in respect of other goods		585	762	1.456	2.053	2.087	2.230	2.170	2.385	2.015	0
5213 Paid in respect of other goods	Taxes on boats/ships	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
5220 Nonrecurrent taxes		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5220 Nonrecurrent taxes	Exceptional tax on construction of buildings	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
	Building permits	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
5300 Unallocable between 5100 and 5200		785	872	1.266	1.003	919	1.094	866	792	633	0
6000 Other taxes		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Πηγή: OECD (ΟΟΣΑ)