

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ

ΓΙΑΝΝΑΡΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Α.Μ. 16567

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΠΕΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, 2019

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή που την επιμελήθηκε και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Α.Τ.Ε. Ι. Δυτ. Ελλάδας.

Πρόλογος

Το ζήτημα της φορολογίας στην Ελλάδα αποτελούσε πάντοτε έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες στην στρατηγική που θα ακολουθήσει μια επιχείρηση και στο βαθμό στον οποίο θα μπορεί να καταστεί αποτελεσματική. Η φορολογία στην ουσία είναι αυτή που καθορίζει το καθαρό κέρδος το οποίο αποκομίζει μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια του έτους. Ο ρόλος της φορολογίας σε ένα κράτος είναι διττός. Από τη μία πλευρά, η φορολογία καθορίζει τα κέρδη των επιχειρήσεων, καθώς επιβάλλεται σε αυτές και από την άλλη πλευρά, τα έσοδα που προκύπτουν από αυτή, προορίζονται για την υλοποίηση κρατικών δαπανών και δημοσίων επενδύσεων.

Ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί μια επιχείρηση, αλλά και οι στρατηγικές που ακολουθεί για την επίτευξη των αποτελεσμάτων της, είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τη φορολογική πολιτική την οποία ακολουθούν. Σε θέματα φορολογίας, το νομοθετικό πλαίσιο είναι μεγάλο και πολύπλοκο, καθώς χαρακτηρίζεται από συνεχόμενες διατάξεις όπου μεταβάλλεται το φορολογικό καθεστώς, ενώ οι εγκύκλιοι, καθιστούν δύσκολη την κατανόηση της νομοθεσίας για τη φορολογική πολιτική που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση.

Η φορολογική στρατηγική αποτελεί στην ουσία το σύνολο των φορολογικών κανόνων που διέπουν μια επιχείρηση, αλλά και την ανάπτυξη πολιτικών για την αποτελεσματικότερη φορολόγησή της.

Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας περιγράφεται η φορολογική στρατηγική των επιχειρήσεων, ενώ γίνεται διάκριση ανά κατηγορία επιχείρησης. Στο τέλος, παρουσιάζεται ως μελέτη περίπτωσης φορολογικής πολιτικής που ακολουθεί μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	8
ABSTRACT.....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	11
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	11
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	11
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	12
1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	12
1.4 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	14
1.5 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ.....	16
1.6 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	20
ΟΙ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	20
2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	20
2.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	20
2.3 Η ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	23
2.4 Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	26
2.5 Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	27
2.6 Η ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ	28
2.7 Η ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	30
2.8 Η ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	34
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ.....	34
3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	34
3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	34
3.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	36
3.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. ΚΑΙ Α.Ε.	37
3.5 Η ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	38
3.6 Η ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ	39
3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ.....	40

3.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	43
3.9 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ.....	46
Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	46
4.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	46
4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	47
4.3 ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	49
4.4 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	52
4.5 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	53
4.6 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	56
4.7 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	59
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΗΣ ΕΤΙΑΡΙΑΣ ΚΡΙ – ΚΡΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΓΑΛΑΚΤΟΣ Α.Β.Ε.Ε.....	59
5.1 Η ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΙ – ΚΡΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΓΑΛΑΚΤΟΣ Α.Β.Ε.Ε.....	59
5.2 ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ....	60
5.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	61
5.4 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	63
5.5 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	64
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	69
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	72

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η φορολογική στρατηγική και η μελέτη περίπτωσης για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στη χώρα μας.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα εισαγωγικά στοιχεία για τη φορολογία, όπως είναι η έννοια και ο σκοπός της φορολογίας, η διάκριση των φόρων, οι γενικές αρχές της φορολογίας αλλά και στατιστικά στοιχεία για τη φορολογία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφονται οι νομικές οντότητες που μπορεί να υπάρχουν και να δραστηριοποιούνται στη χώρα μας, ενώ στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο αυτές φορολογούνται.

Αντικείμενο του τέταρτου κεφαλαίου είναι η φοροδιαφυγή. Περιγράφεται η έννοια της φοροδιαφυγής, τα αίτια που την προκαλούν και οι συνέπειές της, καθώς επίσης και προτάσεις για την αντιμετώπισή της, κυρώσεις που μπορεί να υπάρχουν για όσους παραβιάζουν τη φορολογική νομοθεσία αλλά και στατιστικά στοιχεία για τη φοροδιαφυγή.

Στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφεται η φορολογική πολιτική για την εταιρία Κρι Κρι Α.Β.Ε.Ε.

Τέλος, ακολουθούν τα απαραίτητα από τη παρούσα πτυχιακή εργασία, συμπεράσματα.

Λέξεις – κλειδιά: φορολογία, στρατηγική, φορολογία επιχειρήσεων, φοροδιαφυγή

ABSTRACT

The aim of this thesis is the tax strategy in Greece and a case study for a company operating in our country.

The first chapter introduces some tax breaks, such as the meaning and purpose of taxation, the distinction of taxes, the general principles of taxation, and tax statistics.

The second chapter describes the legal entities that may exist and operate in our country, while the third chapter discusses the way in which they are taxed.

The fourth chapter describes the concept of tax evasion, its causes and its consequences, as well as proposals to deal with it, sanctions that may exist for those who violate tax legislation but also statistics on tax evasion.

The fifth chapter describes the tax policy for KRI KRI SA.

Finally, there exists the necessary conclusions from this thesis.

Keywords: taxation, strategy, business taxation, tax evasion.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογική πολιτική έχει ως στόχο την ανάπτυξη μιας χώρας μέσα από τρεις προσεγγίσεις. Σε πρώτη φάση, το φορολογικό σύστημα δημιουργεί έσοδα για την χώρα, μέσω των οποίων χρηματοδοτούνται οι δημόσιες υπηρεσίες και οι κρατικές δαπάνες για την ενίσχυση της ευημερίας των πολιτών. Οι δαπάνες αυτές σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών υγείας, εκπαίδευσης, διασφάλισης της άμυνας, προστασίας του περιβάλλοντος, κ.λπ. Σε δεύτερη φάση, η φορολογική πολιτική μιας χώρας παρέχει κίνητρα για την αύξηση της απασχόλησης και την χρήση των πόρων. Τέλος, η φορολογία αναδιανέμει το εισόδημα με τέτοιο τρόπο ώστε να ενισχύεται η πραγματική ζήτηση και η κοινωνική ισορροπία, αποτρέποντας το μεγάλο χάσμα στην κατανομή του εισοδήματος (Wagenknecht, 2007).

Καθώς η φορολογία αναπόφευκτα επηρεάζει την οικονομική δραστηριότητα και τη διανομή του εισοδήματος, ένα φορολογικό σύστημα μπορεί να αξιολογηθεί βάσει κριτηρίων όπως: α) ο βαθμός στον οποίο μειώνει την οικονομική αποτελεσματικότητα, με δεδομένο το επιθυμητό επίπεδο εσόδων, β) ο βαθμός με τον οποίο προάγει την ισότητα και την οικονομική δικαιοσύνη, γ) η απλότητα και η διαφάνεια από την οποία χαρακτηρίζεται, δ) το διοικητικό κόστος εφαρμογής αλλά και το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις φορολογικές διατάξεις και ε) η ευελιξία και η σταθερότητά του.

Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας αναλύεται η φορολογική στρατηγική της χώρας μας και εν συνεχεία παρουσιάζεται μια μελέτη περίπτωσης για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε. που ανήκει σε έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της οικονομίας μας, την γαλακτοβιομηχανία. Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, παρατηρήθηκε τα τελευταία χρόνια συχνός επαναπροσδιορισμός των φορολογικών συντελεστών. Οι ιδιαίτερα υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν ως αποτέλεσμα την στρέβλωση των κινήτρων για εργασία, τη μείωση των επενδύσεων για επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς επίσης και την ενθάρρυνση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η φορολογία αποτελεί την καταβολή χρημάτων που επιβάλλεται προς τους πολίτες. Τα χρήματα αυτά απορρέουν μέσα από το φόρο. Για τον φόρο δεν υπάρχει κάποιος νομοθετικός ορισμός, ωστόσο η έννοια του φόρου είναι η χρηματική, οριστική, υποχρεωτική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή από τους πολίτες και να νομικά πρόσωπα, προς το κράτος. Στόχος είναι η επίτευξη της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής του κράτους.

Η φορολογία αποτελεί μια από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα για την κάλυψη των κρατικών δαπανών. Στις κρατικές δαπάνες που χρηματοδοτούνται μέσω της φορολογίας περιλαμβάνονται, οι δαπάνες για την υγεία, την παιδεία, την άμυνα, κ.λπ.

Η έννοια του φόρου χαρακτηρίζεται ως παροχή με τα ακόλουθα στοιχεία:

- Χρηματική: πρόκειται για χρήματα που απορρέουν από το εισόδημα των φορολογούμενων.
- Οριστική: η καταβολή του φόρου είναι οριστική, γεγονός που σημαίνει ότι δεν υπάρχει υποχρέωση επιστροφής από το κράτος.
- Υποχρεωτική: πρόκειται για μονομερή καθορισμό φόρου από τη δημόσια εξουσία και η καταβολή του εξασφαλίζεται με εξαναγκασμό.
- Χωρίς ειδικό αντάλλαγμα: ο φόρος επιβάλλεται για την ικανοποίηση των κρατικών σκοπών και δεν υφίσταται υποχρέωση του κράτους για αντάλλαγμα.
- Από ιδιώτες ή ΝΠΙΔΔ προς το κράτος: υποκείμενοι στο φόρο είναι τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που διαμένουν ή δραστηριοποιούνται στη χώρα μας.
- Για την εκπλήρωση δημοσίων σκοπών: οι φόροι χρησιμοποιούνται για την ικανοποίηση των κρατικών σκοπών, όπως είναι η αναπτυξιακή πολιτική, η ανακατανομή του εισοδήματος, η προστασία του περιβάλλοντος, της υγείας, κ.λπ. (Φορτσάκης, κ.α., 2014).

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η φορολογία αποτελεί ένα σημαντικό μηχανισμό που συμβάλλει στην αύξηση των εσόδων του κράτους για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών. Χωρίς τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων δεν θα ήταν δυνατή η άσκηση της δημόσιας διοίκησης και η παροχή δημόσιων αγαθών προς τους πολίτες. Η σχέση μεταξύ δαπανών και φορολογίας είναι αμφίπλευρη. Από τη μια πλευρά η φορολογία καθορίζει εάν και σε ποιο βαθμό θα χρηματοδοτηθούν οι κρατικές δαπάνες, ενώ από την άλλη πλευρά, το επίπεδο των δαπανών που επιθυμεί να πραγματοποιήσει ένα κράτος, προσδιορίζει σε σημαντικό βαθμό το ύψος της φορολόγησης.

Ένας επιπλέον λόγος άσκησης της φορολογικής διοίκησης είναι ότι μέσω της επιβολής φόρων δίνεται η δυνατότητα διόρθωσης των αρνητικών εξωτερικοτήτων που παρατηρούνται από την παραγωγή και κατανάλωση ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών.

Η φορολογική πολιτική συμβάλλει επίσης στην σταθεροποίηση της οικονομίας μέσα από τη διαχείριση των πόρων (μεταξύ δημοσίων και ιδιωτικών αγαθών), καθώς και μέσα από τη διανομή του εισοδήματος (πλούσια και φτωχά νοικοκυριά).

Ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα καταφέρνει να συγκεντρώνει επαρκή έσοδα με τις μικρότερες δυνατές στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων και με την επίτευξη διανομής του εισοδήματος που θεωρείται όσο το δυνατόν πιο δίκαιη (Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018).

1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι γενικές αρχές της φορολογίας αποτελούν τους κανόνες και τα αξιώματα από τα οποία διέπεται το φορολογικό σύστημα. Οι αρχές αυτές έχουν ως στόχο την προστασία του φορολογούμενου πολίτη αλλά και τη διασφάλιση της φορολογικής δικαιοσύνης. Οι αρχές της φορολογίας απορρέουν από το ίδιο το Σύνταγμα και την παράγραφο 5 του άρθρου 4, σύμφωνα με την οποία, οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους (Σγουρινάκης, 2012).

Αρχή της καθολικότητας του φόρου

Όπως ήδη αναφέρθηκε, οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Από τη συγκεκριμένη διάταξη προκύπτει η πρώτη αρχή της φορολογίας η οποία είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση, ο φόρος επιβάλλεται σε όλα τα πρόσωπα που ζουν στη χώρα μας, χωρίς διακρίσεις. Στη φορολογία περιλαμβάνονται ακόμη και μικρά ή/και ασήμαντα εισοδήματα.

Ωστόσο, το κράτος έχει θεσπίσει ορισμένες απαλλαγές, οι οποίες έχουν κριθεί δικαιολογημένες και έχουν ως στόχο την διασφάλιση των πολύ χαμηλών εισοδημάτων.

Αρχή της φοροδοτικής ικανότητας

Η συγκεκριμένη αρχή είναι η συνέχεια της προηγούμενης αρχής, μέσω της οποίας ο κάθε φορολογούμενος πολίτης θα πρέπει να συνεισφέρει στο κράτος με βάση τις οικονομικές του δυνατότητες. Το γεγονός ότι η φορολογική επιβάρυνση καθορίζεται με βάση το ύψος του εισοδήματος του πολίτη, η νομοθεσία έχει καθιερώσει ένα σύστημα προοδευτικής φορολογίας. Εξυπακούεται ότι, πολίτες με το ίδιο εισόδημα έχουν την ίδια φορολογική επιβάρυνση.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

Η αρχή της φορολογικής ισότητας απορρέει από την διάταξη των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, όπου όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι, έχουν ίσα δικαιώματα και επομένως, ίση μεταχείριση. Βασική προϋπόθεση όμως για την ίση φορολογική μεταχείριση των πολιτών είναι η διαβίωσή τους κάτω από τις ίδιες συνθήκες σε προσωπικό και κοινωνικοοικονομικό επίπεδο.

Αρχή της νομιμότητας της φορολογίας

Η αρχή της νομιμότητας της φορολογίας σημαίνει ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ή εισπράττεται χωρίς την ύπαρξη νόμου, ο οποίος θα καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

Αρχή της μερικής απαγόρευσης της αναδρομικότητας του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 78 και την παράγραφο 2 από το Σύνταγμα, κανένας φόρος ή επιβάρυνση δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος, ο οποίος να εκτείνεται πέρα από το προηγούμενο οικονομικό έτος.

Αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Τέλος, σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η φορολογική επιβάρυνση θα πρέπει να είναι εκ των προτέρων γνωστή στους πολίτες και τα στοιχεία που συνδέονται με τη φορολογία να είναι καθορισμένα (Τσοχαντάρης, 2017).

1.4 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι διακρίνονται με βάση διάφορα κριτήρια ή χαρακτηριστικά. Το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο και ο φορολογικός συντελεστής, αποτελούν διάφορες κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται οι φόροι. Στον Πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι διακρίσεις τον φόρο για διάφορες κατηγορίες.

Πίνακας 1.1		
Η ταξινόμηση των φόρων		
<i>Κατηγορία</i>	<i>Επιμέρους κατηγορία</i>	<i>Φόρος</i>
Φορολογικό αντικείμενο	Φόροι επί του εισοδήματος	Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, Φόρος πλοίων, Έκτακτες εισφορές
	Φόροι επί της περιουσίας	Τέλος ακίνητης περιουσίας, Φόρος ακίνητης περιουσίας, Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων, Φόρος κληρονομιάς, δωρεών, κ.λπ.
	Φόροι επί της δαπάνης	Φ.Π.Α., Δασμοί, Τέλη χαρτοσήμου,

		Ειδικοί φόροι (αλκοόλ, καύσιμα, κ.λπ)
Φορολογικό υποκείμενο	Άμεσοι	Φόρος εισοδήματος, Φόρος κληρονομιάς
	Έμμεσοι	Φ.Π.Α., Ειδικοί φόροι κατανάλωσης
Φορολογικό συντελεστή	Αναλογικοί	Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, Αναλογικά τέλη χαρτοσήμου
	Προοδευτικοί	Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, Φόρος κληρονομιάς
	Πάγιοι	Πάγια τέλη χαρτοσήμου (έχουν καταργηθεί)
Φορολογική βάση	Πραγματικοί	Φ.Π.Α., Ειδικοί φόροι κατανάλωσης, Φόρος μεταβίβασης ακινήτων
	Προσωπικοί	Φόρος εισοδήματος, Φόρος κληρονομιάς

Τρόπος υπολογισμού	Ειδικοί φόροι	Ειδικός φόρος πετρελαιοειδών (λίτρα), Ειδικός φόρος αλκοόλης, Ειδικοί φόροι οινοπνευματωδών
	Φόροι κατ' αξία	Φόρος εισοδήματος, Φόρος μεταβίβασης ακινήτων
Πηγή: Φορτσάκης, κ.α., 2014		

Σημειώνεται ότι, οι φόροι επί του εισοδήματος έχουν ως αντικείμενο την απόκτηση των οικονομικών μέσων, ενώ οι φόροι επί της περιουσίας και επί της δαπάνης έχουν ως αντικείμενο, την κατοχή και τη χρήση των οικονομικών μέσων αντίστοιχα. Επιπλέον να σημειωθεί ότι, η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους, με βάση το φορολογικό αντικείμενο, έχουν ως κριτήριο το εάν ο υποκείμενος στο φόρο είναι ο ίδιος με αυτόν που τον καταβάλλει. Στην πραγματικότητα στους έμμεσους φόρους παρατηρείται μετακύλιση της φορολογικής επιβάρυνσης (Φορτσάκης, κ.α., 2014).

1.5 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης έχει ως στόχο την καταγραφή και παρακολούθηση των εσόδων, εξόδων, ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης της επιχείρησης. Μέσω του λογιστικού συστήματος που διατηρεί μια επιχείρηση, είναι δυνατή η κατάρτιση των απαραίτητων οικονομικών καταστάσεων, αλλά και η φορολογική απεικόνιση της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα, τα συστήματα παρακολούθησης μιας επιχείρησης ή οντότητας είναι δύο. Πρόκειται για το απλογραφικό και το διπλογραφικό σύστημα. Το απλογραφικό σύστημα επιλέγεται όταν μια επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό. Αποτελεί το βιβλίο εσόδων εξόδων που τηρεί η επιχείρηση και έχει ως στόχο την παρακολούθηση των συναλλαγών και μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων, όπως: τα έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής

δραστηριότητας, τα κέρδη και οι πηγές από τις οποίες προήλθαν, οι αγορές των περιουσιακών στοιχείων, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, κ.λπ., τα έξοδα για αμοιβές προσωπικού και λοιπά έξοδα για τη λειτουργία της επιχείρησης, οι ζημίες και οι φόροι τέλη στους οποίους υπόκειται η επιχείρηση.

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, τότε χρησιμοποιεί το διπλογραφικό σύστημα παρακολούθησης, στο οποίο τηρούνται: α) αναλυτικό αρχείο με τις συναλλαγές και τα γεγονότα (ημερολόγιο), β) αρχείο με τις μεταβολές κάθε λογαριασμού, γ) σύστημα παρακολούθησης των χρεώσεων και πιστώσεων, καθώς και ισοζύγια και δ) βιβλία απογραφών (Σγουρινάκης, 2014).

1.6 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στην ενότητα που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένα στατιστικά στοιχεία που είναι δημοσιοποιημένα από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης και σχετίζονται με την άσκηση της φορολογικής στρατηγικής.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα φορολογικά έσοδα για 15 χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης.

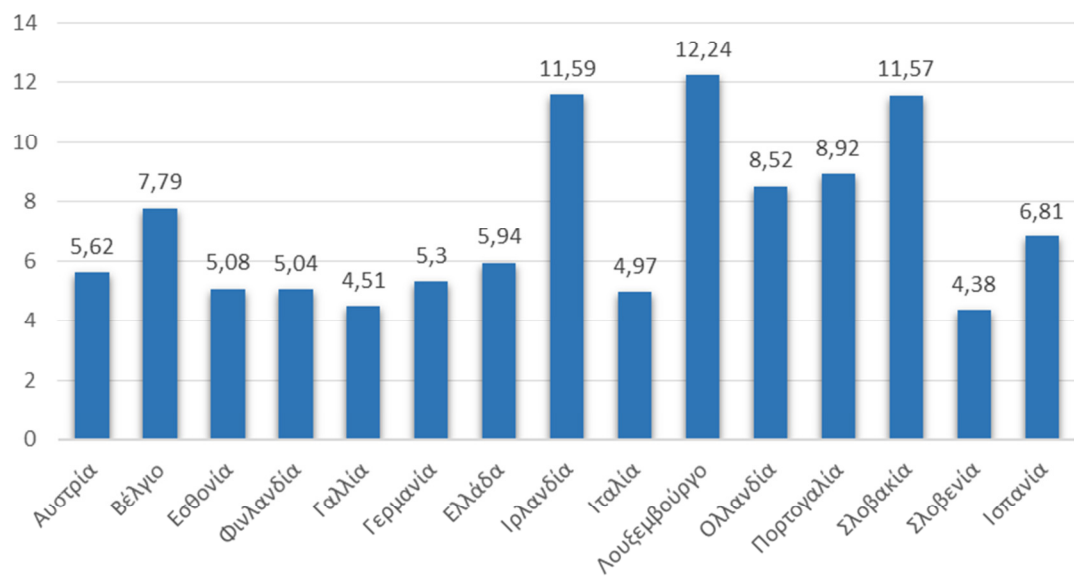
Χώρα	Ποσοστό
Αυστρία	42,67%
Βέλγιο	44,18%
Εσθονία	34,74%
Φινλανδία	44,13%
Γαλλία	45,27%
Γερμανία	37,55%
Ελλάδα	38,56%
Ιρλανδία	23,03%
Ιταλία	42,87%
Λουξεμβούργο	37,07%

Ολλανδία	38,85%
Πορτογαλία	34,38%
Σλοβακία	32,73%
Σλοβενία	36,98%
Ισπανία	33,48%
Πηγή: OECD, Tax revenue	

Τα συνολικά φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ δείχνουν το μερίδιο της παραγωγής μιας χώρας που εισπράττει η κυβέρνηση μέσω φόρων. Μπορεί να θεωρηθεί ως ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κυβέρνηση ελέγχει τους πόρους της οικονομίας. Παρατηρείται ότι στη χώρα μας, για το έτος 2016 τα φορολογικά έσοδα αποτελούσαν το 39% περίπου του ΑΕΠ.

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται το ποσοστό της φορολογίας που αντιστοιχεί στο φόρο εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για τις χώρες της Ευρωπαϊκή Ένωσης, για το έτος 2016.

Γράφημα 1.1
Το ποσοστό της φορολογίας των επιχειρήσεων ως προ το σύνολο της φορολογίας της χώρας για το έτος 2016



Παρατηρείται ότι στη χώρα μας, το ποσοστό των φορολογικών εσόδων που προέρχεται από τη φορολογία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν ξεπερνά το 6% των συνολικών φορολογικών εσόδων για το έτος 2016. Το

Λουξεμβούργο, η Ιρλανδία και η Σλοβακία αποκομίζουν έσοδα από τη φορολογία των επιχειρήσεών τους, που ξεπερνά το 10% του συνόλου της φορολογίας τους (OECD, Tax on corporate profits).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΟΙ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζονται οι νομικές οντότητες που υπάρχουν, καθώς επίσης και τα κριτήρια με τα οποία μπορεί να γίνει η διάκρισή τους.

Πρωτίστως, να σημειώσουμε ότι οι νομικές ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 2 του Νόμου 4172/2013. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο, ως νομική οντότητα ορίζεται *«κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης 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, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου»* (ΦΕΚ Α' 167, 2013).

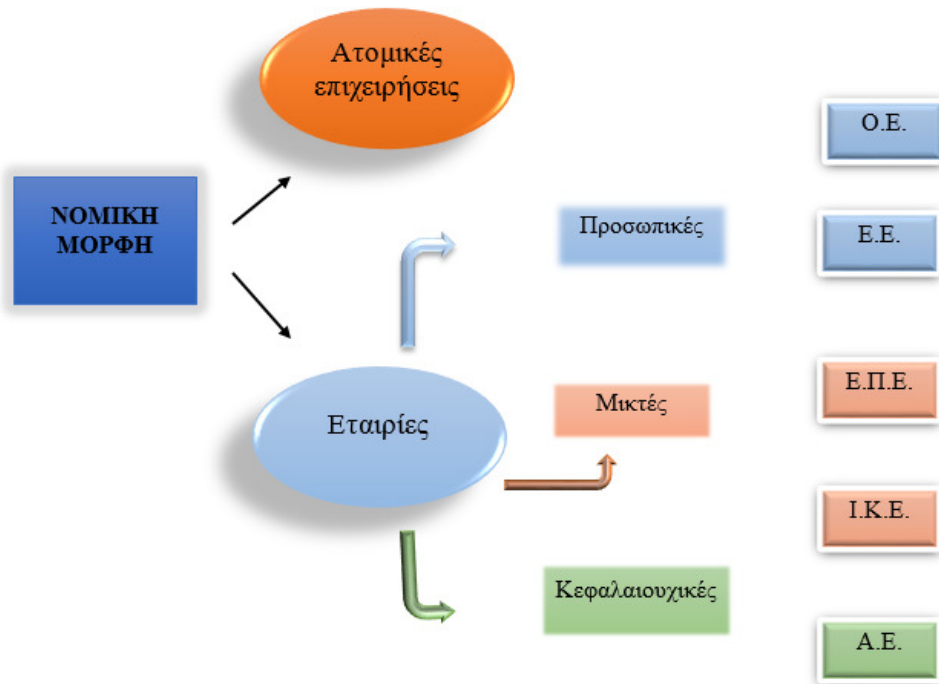
2.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Σε νομικό επίπεδο, η επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα μας, διακρίνεται σε δύο βασικές κατηγορίες. Πρόκειται για τις ατομικές επιχειρήσεις και τις εταιρίες. Η ατομική επιχείρηση αποτελεί την πιο απλή μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας και ασκείται από ένα φυσικό πρόσωπο. Η συγκρότηση της ατομικής επιχείρησης γίνεται με πολύ απλό τρόπο, καθώς αρκεί μια δήλωση του ίδιου του φυσικού προσώπου ότι θα ασκήσει οικονομική δραστηριότητα, καθώς και η θεώρηση των ανάλογων λογιστικών βιβλίων.

Από την άλλη πλευρά, οι εταιρίες, διακρίνονται σε επιμέρους κατηγορίες με βασικό κριτήριο το στοιχείο που καθορίζει την εταιρική σχέση. Οι εταιρίες διακρίνονται σε:

1. Προσωπικές εταιρίες: το βασικό στοιχείο είναι το πρόσωπο του κάθε εταίρου και συνεπώς τα ζητήματα συγκρότησης, διοίκησης και λειτουργίας της επιχείρησης, καθορίζονται με βάση την προσωπική ευθύνη, συμμετοχή και δράση των εταίρων. Στις προσωπικές εταιρίες ανήκουν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες.
2. Μικτές εταιρίες: σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρίες όπου ο βαθμός συμμετοχής των εταίρων δεν παίζει καθοριστικό ρόλο στη λειτουργία της εταιρίας, στις μικτές εταιρίες επικρατούν συνδυαστικά και τα δύο στοιχεία. Οι μικτές εταιρίες χαρακτηρίζονται τόσο από το πρόσωπο των εταίρων, όσο και από το ποσοστό με το οποίο συμμετέχουν στην εταιρία. Στις μικτές εταιρίες ανήκουν οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες.
3. Κεφαλαιουχικές εταιρίες: το κυρίαρχο στοιχείο των κεφαλαιουχικών εταιριών είναι το κεφάλαιο που καταθέτει ο κάθε εταίρος και επομένως, τα ζητήματα συγκρότησης, λειτουργίας και διοίκησης της εταιρίας, καθορίζονται με βάση την οικονομική συμμετοχή των εταίρων στο κεφάλαιο της εταιρίας. Αναφορικά με το πρόσωπο των εταίρων, αυτό θα μπορούσε να χαρακτηριστεί και ως αδιάφορο (Παπαδάτου & Πομόνης, 2006).

Η διάκριση των εταιριών παρουσιάζεται και διαγραμματικά μέσα από το Γράφημα 2.1 που ακολουθεί.



Γράφημα 2.1 Οι μορφές νομικών οντοτήτων

Πέρα από το είδος της σχέσης που καθορίζει τις νομικές οντότητες, οι επιχειρήσεις έχουν ένα ακόμη στοιχείο διάκρισης μεταξύ τους. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Νόμου 4308/2014, οι οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε τρία κριτήρια εντάσσονται στις εξής κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες
- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την κατάταξη των οντοτήτων βάσει μεγέθους είναι το σύνολο του ενεργητικού τους, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών τους και ο μέσος όρος των απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου. Σημειώνεται ότι τα στοιχεία προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η κατάταξη των επιχειρήσεων παρουσιάζεται στον επόμενο πίνακα (ΦΕΚ Α' 251, 2014). Για την ένταξη μιας οντότητας σε κάποια από τις κατηγορίες θα πρέπει να πληρούνται για τουλάχιστον δύο περιόδους, 2 από τα 3 χαρακτηριστικά (Κούτσος, 2017).

Πίνακας 2.1			
Κριτήρια διάκρισης των οντοτήτων			
Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήριο		
	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μέσος όρος απασχολούμενων περιόδου
Πολύ μικρή	≤ 350.000 €	≤ 700.000 €	10 άτομα
Μικρή	≤ 4.000.000 €	≤ 8.000.000 €	50 άτομα
Μεσαία	≤ 20.000.000 €	≤ 40.000.000 €	250 άτομα
Μεγάλη	> 20.000.000 €	> 40.000.000 €	250 άτομα
Πηγή: ΦΕΚ Α' 251/ 2014			

Σημειώνεται επίσης ότι, η ατομική επιχείρηση, η ομόρρυθμη εταιρία, η ετερόρρυθμη εταιρία και οι λοιπές επιχειρήσεις, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μοναδική προϋπόθεση, ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000€ (ΦΕΚ Α' 251, 2014).

2.3 Η ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η ατομική επιχείρηση ανήκει στις προσωπικές εταιρίες. Όπως ήδη αναφέρθηκε, το φυσικό πρόσωπο αποτελεί τον μοναδικό εταίρο και ευθύνεται με τη δική του περιουσία για το σύνολο των χρεών της επιχείρησης. Στα βασικά χαρακτηριστικά της ατομικής επιχείρησης είναι ότι δεν απαιτείται κάποιο ελάχιστο ύψος κεφαλαίου προκειμένου να γίνει η έναρξή της (Φορολογικά νέα, ατομική εταιρία).

Η ατομική επιχείρηση αποτελεί μια ιδιαίτερα διαδεδομένη μορφή οντότητας. Το κυριότερο πλεονέκτημα της ατομικής επιχείρησης είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με την επιλογή των μεθόδων και το βαθμό της παραγωγής (ΚΕΜΕΛ, χ.η.). Από την άλλη πλευρά, σε περίπτωση που οι δραστηριότητες της επιχείρησης αυξηθούν, ο έλεγχος των διαδικασιών και της

παραγωγής γίνεται δυσκολότερος με αποτέλεσμα να προτείνεται η αλλαγή σε κάποια άλλη μορφή νομικής οντότητας. Αυτό είναι και το μειονέκτημα από τη σύσταση της ατομικής επιχείρησης.

Η διαδικασία σύστασης της ατομικής επιχείρησης αποτελείται από 4 βήματα τα οποία είναι τα ακόλουθα:

1. Δικαιολογητικά για την έναρξη

Περιλαμβάνεται η σύνταξη του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, η εγγραφή του επιχειρηματία στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα που ανήκει η έδρα της επιχείρησής του και η προέγκριση της επωνυμίας από το τοπικό επιμελητήριο για το δικαίωμα χρήσης της επωνυμίας ή/και του διακριτικού τίτλου.

Αναφορικά με το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, σε περίπτωση που η έδρα της επιχείρησης ορίζεται κάποιος ιδιόκτητος χώρος, τότε θα πρέπει να προσκομιστεί αντί του συμφωνητικού μίσθωσης, το συμβόλαιο του ακινήτου. Να σημειώσουμε επιπλέον, ότι η προέγκριση της επωνυμίας δεν είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ωστόσο συμβάλλει στο να επιβεβαιωθεί η αποδοχή της επωνυμίας και ότι δεν θα χρειαστεί κάποια τροποποίηση του τίτλου στο μέλλον. Για το λόγο αυτό, όταν ο νέος επιχειρηματίας συμπληρώνει αίτηση στο τοπικό επιμελητήριο για προέγκριση της επωνυμίας, σε περίπτωση που γίνει αποδεκτή, τότε λαμβάνει την αντίστοιχη βεβαίωση προέγκρισης.

2. Έναρξη της επιχείρησης στη Δ.Ο.Υ.

Σε επόμενο στάδιο, ο νέος επιχειρηματίας προβαίνει στη Δ.Ο.Υ. στην οποία ανήκει η έδρα της επιχείρησής του, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη. Τα δικαιολογητικά που προσκομίζονται από το φυσικό πρόσωπο, στην προκειμένη περίπτωση είναι τα εξής:

- ❖ Έντυπο έναρξης μητρώου.
- ❖ Έντυπο Μ1, το οποίο περιλαμβάνει τα ατομικά στοιχεία του φυσικού προσώπου και τις μεταβολές τους, όπως είναι τα προσωπικά στοιχεία, ο Α.Φ.Μ., στοιχεία ταυτότητας, διεύθυνση κατοικίας, κ.λπ.
- ❖ Έντυπο Μ2, το οποίο είναι το έντυπο έναρξης – μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου.
- ❖ Έντυπο Μ6, στο οποίο δηλώνονται οι δραστηριότητες της επιχείρησης.
- ❖ Δελτίο αστυνομικής ταυτότητας.

- ❖ Μισθωτήριο συμβόλαιο, ή συμβόλαιο ακινήτου όπως αναφέρεται σε προηγούμενη παράγραφο.
- ❖ Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα.
- ❖ Η προέγκριση της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου.
- ❖ Λοιπά δικαιολογητικά, όπως για παράδειγμα πτυχίο, άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, προέγκριση για κατάσταση υγειονομικού ενδιαφέροντος, κ.λπ.

Στο συγκεκριμένο στάδιο ενδέχεται να πραγματοποιηθεί και αυτοψία στην έδρα της επιχείρησης. Η αυτοψία πραγματοποιείται ύστερα από εντολή του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και όχι σε όλες τις περιπτώσεις. Αυτοψία μπορεί να διενεργηθεί λόγω της ηλικίας του επιχειρηματία (μεγάλη ηλικία), λόγω αντικείμενου εργασιών, ή για οποιοδήποτε λόγο μπορεί να κριθεί απαραίτητη.

3. Εγγραφή στο Επιμελητήριο

Για την εγγραφή στο Επιμελητήριο, ο νέος επιχειρηματίας θα χρειαστεί να προσκομίσει, σχετική αίτηση από το τμήμα Μητρώου, βεβαίωση έναρξης εργασιών από την Δ.Ο.Υ., φωτοτυπία των δύο όψεων της αστυνομικής ταυτότητας, καθώς και να γίνει η πληρωμή της συνδρομής του έτους.

4. Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

Το τελευταίο στάδιο για τη σύσταση της ατομικής επιχείρησης είναι η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων. Με την ολοκλήρωση της εγγραφής στο Επιμελητήριο, ο νέος επιχειρηματίας λαμβάνει βεβαίωση περί θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, με διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. Κάθε επιχειρηματίας είναι υπόχρεος στη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.

Σημειώνεται ότι, ανάλογα με τον κύκλο των ακαθάριστων εσόδων και τον κλάδο στον οποίο ανήκει μια επιχείρηση, εντάσσεται σε συγκεκριμένη κατηγορία βιβλίων. Οι κατηγορίες βιβλίων είναι:

- ✓ Β' κατηγορίας βιβλίων στην οποία θεωρείται χειρόγραφο ή μηχανογραφημένο βιβλίο εσόδων- εξόδων.
- ✓ Γ' κατηγορίας βιβλίων, στην οποία θεωρείται Ισοζύγιο Γενικού & Αναλυτικών Καθολικών (μηχανογραφημένο) και Βιβλίο Απογραφής & Ισολογισμών (χειρόγραφο ή μηχανογραφημένο) και τα οποία είναι προαιρετικά για την ατομική επιχείρηση.

Η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων περιλαμβάνει και την θεώρηση των στοιχείων της επιχείρησης (δραστηριότητα της επιχείρησης, κ.λ.π), καθώς και φορολογική ταμειακή μηχανή ή φορολογικό μηχανισμό (Φορολογικά νέα, ατομική εταιρία).

2.4 Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η ομόρρυθμη εταιρία αποτελεί νομική οντότητα με εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποία ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι. Η ομόρρυθμη εταιρία καθορίζεται από το Νόμο 4072/2012. Κατά τη διατύπωση της επωνυμίας της εταιρίας απαραίτητη προϋπόθεση είναι η απόδοση του όρου ομόρρυθμη εταιρία, είτε ολογράφως είτε με χρήση του ακρωνύμιου Ο.Ε.

Στην ομόρρυθμη εταιρία στη διαδικασία της λήψης αποφάσεων συμμετέχουν όλοι οι εταίροι, ενώ η διαχείριση μπορεί να πραγματοποιηθεί από οποιονδήποτε εταίρο, εκτός αν περιγράφεται με ξεχωριστό τρόπο η διαχείριση, κατά τη διαδικασία της σύστασης της εταιρικής σύμβασης. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει κάποιος περιορισμός, η διαχείριση μπορεί να ασκηθεί από όλους. Σημειώνεται όμως, ότι εάν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές έχει κάποια εναντίωση σε μια απόφαση ή ενέργεια, τότε ο διαχειριστής οφείλει να μην εκτελέσει την ενέργεια. Ένα από τα χαρακτηριστικά της ομόρρυθμης εταιρίας είναι ότι οι εταίροι συμμετέχουν στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας κατά το ποσοστό της συμμετοχής τους. Εάν δεν υπάρχει κάποιος όρος στην εταιρική σύμβαση, η διανομή των κερδών ή το αποτέλεσμα ζημίας, πραγματοποιούνται στο τέλος της εταιρικής χρήσης, όποτε και συντάσσεται ο σχετικός λογαριασμός (ΦΕΚ Α' 86, 2012). Στην περίπτωση λύσης της εταιρίας, η ύπαρξη χρεών δεν απαλλάσσει τους εταίρους, αλλά ευθύνονται για αυτά.

Για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας απαιτούνται τουλάχιστον δύο μέρη. Τα ιδρυτικά μέλη μιας ομόρρυθμης εταιρίας δεν είναι απαραίτητο να είναι μόνο φυσικά πρόσωπα, καθώς δικαίωμα σύστασης έχουν και οι νομικές οντότητες. Αναφορικά με το κόστος για τη σύσταση μιας ομόρρυθμης εταιρίας, να σημειώσουμε ότι δεν απαιτείται κάποιο συγκεκριμένο εταιρικό κεφάλαιο για τη σύσταση της εταιρίας. Εξάλλου, η ομόρρυθμη εταιρία συνδέεται με την προσωπική περιουσία των φυσικών και νομικών προσώπων που την αποτελούν, με αποτέλεσμα να υπάρχει δέσμευση αυτής απέναντι στις υποχρεώσεις και τα χρέη των εταίρων (Startup Greece,

χ.η.). Για τη σύσταση της εταιρίας είναι υποχρεωτική η καταχώρισή της στο ΓΕΜΗ¹. Επιπλέον, η σύσταση της εταιρίας προϋποθέτει την έγκυρη σύναψη της εταιρικής σύμβασης. Η εταιρική σύμβαση καταρτίζεται εγγράφως και με ιδιωτικό έγγραφο, μέσα στο οποίο αναγράφεται ο κοινός σκοπός της επιχείρησης.

Σχετικά με το καταστατικό της εταιρίας, αυτό καταχωρίζεται στο ΓΕΜΗ και μέσω αυτού η εταιρία αποκτά μια νέα νομική προσωπικότητα η οποία διαφέρει από τα πρόσωπα των εταίρων της. Το καταστατικό περιλαμβάνει ουσιώδη και επουσιώδη στοιχεία. Τα ονόματα και οι υπογραφές των εταίρων, η συμφωνία περί σύστασης της ομόρρυθμης εταιρίας, η αμοιβαιότητα στην ανάληψη των υποχρεώσεων, η επωνυμία και η έδρα, η επιδίωξη του κοινού σκοπού και η ανάληψη της υποχρέωσης για καταβολή κοινών εισφορών, αποτελούν τα ουσιώδη στοιχεία του καταστατικού. Από την άλλη πλευρά, στα επουσιώδη στοιχεία περιλαμβάνονται η διάρκεια, ο χρόνος έναρξης και λήξης της εταιρίας, τα εταιρικά όργανα και η άσκηση της διαχείρισης, θέματα για την επίλυση διαφορών, η διαδικασία λήψης αποφάσεων, κ.λπ.

Τέλος, η λύση της εταιρίας μπορεί να γίνει αυτοδίκαια με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της, με απόφαση των εταίρων, με την κήρυξή της σε πτώχευση, ή μέσω δικαστικής απόφασης όταν συντρέχει κάποιος σοβαρός λόγος (Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης, Ν. 4072/2012).

2.5 Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η ετερόρρυθμη εταιρία αποτελεί επίσης εμπορική εταιρία η οποία ιδρύεται για να ασκήσει εμπορικές πράξεις κατ' επάγγελμα. Στην ετερόρρυθμη εταιρία εφαρμόζονται οι διατάξεις της ομόρρυθμης εταιρίας. Ωστόσο, βασική διαφορά μεταξύ των δύο νομικών προσωπικοτήτων είναι ότι στην ετερόρρυθμη εταιρία, για τα χρέη ευθύνονται τουλάχιστον ένας εταίρος απεριόριστα (ομόρρυθμος εταίρος) και ένας τουλάχιστον εταίρος περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος). Ο βαθμός στον οποίο ευθύνεται ο ετερόρρυθμος εταίρος σχετίζεται με το ποσό της εισφοράς του στην εταιρία.

Όπως συμβαίνει και με την ομόρρυθμη εταιρία, έτσι και στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επωνυμία της εταιρίας θα πρέπει να αναγράφει την νομική της οντότητα είτε ολογράφως, είτε με ακρωνύμιο. Στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να

¹ ΓΕΜΗ = Γενικό Εμπορικό Μητρώο

αναγράφεται η επωνυμία συνοδευόμενη από το «Ετερόρρυθμη Εταιρία» ή με το «Ε.Ε.».

Για τη σύσταση της εταιρίας είναι υποχρεωτική η καταχώριση του καταστατικού στο ΓΕΜΗ. Στο ΓΕΜΗ καταχωρούνται τουλάχιστον το όνομα και η κατοικία των εταίρων, η εταιρική επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός της εταιρίας, καθώς και το ποσοστό της εισφοράς των ετερόρρυθμων εταίρων. Επιπλέον καταχωρούνται και οι τυχόν μεταβολές των παραπάνω στοιχείων.

Αναφορικά με τη διαχείριση της ετερόρρυθμης εταιρίας, αυτή πραγματοποιείται από τον ομόρρυθμο εταίρο. Σε περίπτωση που δεν αναγράφεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, η διαδικασία της λήψης αποφάσεων και η διαχείριση της εταιρίας δεν ανήκει στις αρμοδιότητες του ετερόρρυθμου μέλους, ενώ επιπλέον, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει το δικαίωμα να εναντιωθεί σε κάποια απόφαση με αποτέλεσμα να μην υπάρχει περιορισμός στην εκτέλεσή της, εάν αποφασιστεί από το ομόρρυθμο μέλος. Ωστόσο, το ετερόρρυθμο μέλος έχει το δικαίωμα του ελέγχου των εταιρικών λογαριασμών και των βιβλίων, εκτός αν αναγράφεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση. Στις ευθύνες του ετερόρρυθμου εταίρου εντάσσονται, η προσωπική του ευθύνη στα χρέη της εταιρίας μέχρι το ποσό της εισφοράς του, αλλά και η ανάληψη των ήδη υπαρχόντων χρεών σε περίπτωση που εισέλθει στην εταιρία σε μεταγενέστερο στάδιο.

Η λύση της εταιρίας εξαρτάται από το μέλος που θα αποχωρήσει από αυτήν. Σε περίπτωση εξόδου, αποκλεισμού ή θανάτου, μοναδικού ετερόρρυθμου εταίρου, τότε η εταιρία δεν παύει τη λειτουργία της, αλλά μετατρέπεται σε ομόρρυθμη. Σε περίπτωση όμως που η έξοδος, ο αποκλεισμός ή ο θάνατος μπορεί να συμβεί σε μοναδικό ομόρρυθμο μέλος της εταιρίας, τότε η ετερόρρυθμη εταιρία λύεται. Για να μην συμβεί κάτι τέτοιο θα πρέπει εντός διαστήματος 4 μηνών, να οριστεί ήδη κάποιος από τα ετερόρρυθμα μέλη ως ομόρρυθμο, ή να πραγματοποιηθεί είσοδος ενός νέου ομόρρυθμου μέλους στο εταιρικό σχήμα (ΦΕΚ Α' 86, 2012).

2.6 Η ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) είναι εμπορικές επιχειρήσεις ενώ ο σκοπός τους μπορεί να μην είναι εμπορικός. Για το λόγο αυτό, σύμφωνα με το νόμο υπάρχουν ορισμένες δραστηριότητες οι οποίες δεν μπορούν να λειτουργήσουν ως

ΕΠΕ, όπως για παράδειγμα οι αθλητικές, οι ασφαλιστικές, οι τραπεζικές και οι χρηματιστηριακές δραστηριότητες (Φορολογικά νέα, Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης).

Η ίδρυση της ΕΠΕ είναι απλούστερη και πιο οικονομική συγκριτικά με την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρίας και για αυτό το λόγο αποτελεί μια επιθυμητή μορφή εταιρίας σε σχέση με τις ανώνυμες εταιρίες. Στα βασικά χαρακτηριστικά της ΕΠΕ συγκαταλέγονται: α) η δυνατότητα μεγάλου εύρους επιλογών κατά τη σύσταση του καταστατικού της εταιρίας, ειδικότερα στη σχέση μεταξύ των εταίρων, β) η ευελιξία αναφορικά με τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων και της διενέργειας συνελεύσεων, γ) το μικρό σχετικά ύψος αρχικού κεφαλαίου που απαιτείται (4.500€) και δ) το λιγότερο αυστηρό δίκαιο που διέπει τη συγκεκριμένη νομική οντότητα σε σχέση με την ανώνυμη εταιρία. Ένα παράδειγμα στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι το γεγονός ότι σε μια ΕΠΕ δεν απαιτείται η ύπαρξη ελεγκτών στην εταιρία.

Για την ίδρυση της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη, παρουσία δικηγόρου ο οποίος συνήθως αναλαμβάνει ενέργειες τόσο πριν όσο και μετά την σύνταξη του καταστατικού (π.χ. λήψη προέγκρισης επωνυμίας από το επιμελητήριο, δημοσίευση του καταστατικού, κ.λπ.). σημειώνεται ότι με την υπογραφή του καταστατικού θα πρέπει να καταβληθεί και το απαιτούμενο κεφάλαιο και μάλιστα, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία, το ήμισυ του δηλωθέντος αρχικού κεφαλαίου θα πρέπει να κατατεθεί με τη μορφή μετρητών (Κοσμίδης & συνεργάτες, χ.η.).

Το κεφάλαιο διαιρείται σε «μερίδες συμμετοχής» καθεμία εκ των οποίων αποτελείται από εταιρικά μερίδια, από τα οποία το καθένα δεν μπορεί να είναι, σύμφωνα με το Ν. 2848/2000, μικρότερο των 30 ευρώ. Οι συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας που διέπουν την ΕΠΕ κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη την διάρκεια της ζωής της, είναι οι εξής:

- Η ορισμένη διάρκειά της (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρίας).
- Η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων, η λήψη αποφάσεων κατά πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν πλέον του μισού του όλου εταιρικού κεφαλαίου.
- Η ύπαρξη δυο οργάνων, δηλαδή της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων και του Διαχειριστή ή Διαχειριστών.

Τέλος, αναφορικά με τις πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει το καταστατικό σύστασης μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, αυτές είναι οι εξής:

1. Το όνομα, το επώνυμο και το επάγγελμα των εταίρων, η κατοικία και η ιθαγένειά τους.
2. Η εταιρική επωνυμία.
3. Η έδρα της εταιρείας και ο σκοπός της.
4. Η ιδιότητα της εταιρείας ως περιορισμένης ευθύνης.
5. Το κεφάλαιο της εταιρείας, η μερίδα συμμετοχής και βεβαίωση των ιδρυτών για την καταβολή του κεφαλαίου.
6. Το αντικείμενο των εισφορών σε είδος, την αποτίμησή τους και το όνομα του εισφέροντος εταίρου καθώς και το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος.
7. Η διάρκεια της εταιρείας (Taxheaven, 2009a).

2.7 Η ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία αποτελεί μια σχετικά νέα μορφή εταιρίας η οποία έχει νομική προσωπικότητα, είναι εμπορική, ενώ μπορεί ο σκοπός της να μην είναι εμπορική επιχείρηση. Όπως συμβαίνει και με τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, έτσι και στην περίπτωση των ΙΚΕ, ορισμένα επαγγέλματα εξαιρούνται από τη νομική μορφή της, όπως για παράδειγμα οι αθλητικές δραστηριότητες, οι ασφαλιστικές και χρηματιστηριακές υπηρεσίες, κ.λπ.

Η ΙΚΕ μπορεί να συσταθεί ακόμη και από ένα τουλάχιστον άτομο και να έχει τη μορφή της Μονοπρόσωπης ΙΚΕ. Στις ΙΚΕ, οι εταίροι που την αποτελούν δεν έχουν ευθύνη για τα χρέη της. Η σύσταση της ΙΚΕ μπορεί να γίνει είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ακόμη και μέσω ενός ιδιωτικού συμφωνητικού. Η σύσταση πραγματοποιείται μέσω του ΓΕΜΗ, όπου και η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα. Ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά της ΙΚΕ είναι ότι είναι απαραίτητη προϋπόθεση η απόκτηση εταιρικής ιστοσελίδας μέσα σε ένα μήνα από την σύστασή της. Αναφορικά με την υποχρέωση καταβολής κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας, το ελάχιστο κεφάλαιο που πρέπει να κατατεθεί είναι το 1 € και αντιστοιχεί σε ένα εταιρικό μερίδιο.

Η επωνυμία της εταιρίας θα πρέπει να φέρει ολογράφως ή με ακρωνύμιο στο τέλος της, το ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία, ή ΙΚΕ. Ο τίτλος μπορεί να είναι και

στην αγγλική γλώσσα (Private Company - PC). Στην περίπτωση της μονοπρόσωπης ΙΚΕ, αναγράφεται επίσης στην επωνυμία η λέξη μονοπρόσωπη ή Single Member, εάν ο τίτλος είναι στην αγγλική γλώσσα.

Στα χαρακτηριστικά της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- Σκοπός: η ΙΚΕ μπορεί να ασκεί κάθε είδους επιχειρηματική δράση, εκτός εκείνων των δραστηριοτήτων για την άσκηση των οποίων έχει ορισθεί από τον νόμο αποκλειστικά άλλη εταιρική μορφή. Σημειώνεται ότι, η ΙΚΕ μπορεί να έχει ως αντικείμενο και σκοπό μη εμπορικό, αλλά εάν ο σκοπός της είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη κηρύσσεται άκυρη με απόφαση του δικαστηρίου.
- Έδρα και διάρκεια: η έδρα της εταιρίας αναγράφεται στο καταστατικό της, ενώ αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η πραγματική της έδρα μπορεί να μην βρίσκεται στην Ελλάδα. Η διάρκεια της εταιρίας είναι επίσης ορισμένου χρόνου, όπως και στις άλλες περιπτώσεις, ωστόσο σε περίπτωση που δεν αναγραφεί στο καταστατικό, η διάρκεια της ορίζεται σε 12 έτη από την ημερομηνία σύστασης (Παναγιώτου, 2014).
- Διαχείριση και εκπροσώπηση: σύμφωνα με το άρθρο 56 του Νόμου 4072/2012, εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό, οι πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας διενεργούνται συλλογικά από όλους τους εταίρους ή από το μοναδικό εταίρο (νόμιμη διαχείριση). Επείγουσες πράξεις διαχείρισης, από την παράλειψη των οποίων απειλείται σοβαρή ζημία της εταιρείας, μπορεί να διενεργεί κάθε εταίρος χωριστά, ειδοποιώντας τους λοιπούς εταίρους. Σε περίπτωση που υπάρχει ένας διαχειριστής, αυτός ορίζεται ύστερα από απόφαση των εταίρων και λαμβάνεται υπόψη η πλειοψηφία του συνολικού αριθμού των εταιρικών μεριδίων (άρθρο 57, Ν. 4072/12012) (ΦΕΚ Α' 86, 2012).

Το κίνητρο για την καθιέρωση των ΙΚΕ ήταν η ανάγκη για τη δημιουργία μιας νομικής προσωπικότητας η οποία θα ήταν απλούστερη και πιο ελκυστική σε σχέση με τις άλλες μορφές εμπορικών επιχειρήσεων και η οποία θα μπορούσε να συμβάλλει στην βελτίωση της μικρομεσαίας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε σχέση με άλλους τύπους νομικών οντοτήτων, οι ΙΚΕ έχουν τα εξής πλεονεκτήματα:

- ❖ Σε σχέση με τις προσωπικές εταιρίες, το πλεονέκτημα είναι ότι δεν υπάρχει υποχρέωση για τον επιχειρηματία να είναι υπεύθυνος εξ ολοκλήρου με τα χρέη της εταιρίας, παράγοντας που αποτελεί βραχνά σε κάθε επιχειρηματική απόφαση.
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες λόγω του κεφαλαιουχικού χαρακτήρα τους ταιριάζουν περισσότερο στις μεγάλες και όχι στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.
- ❖ Οι ΕΠΕ αποτελούν την ενδιάμεση μορφή μεταξύ προσωπικών εταιριών και της ανώνυμης εταιρίας, ωστόσο διέπονται από αυστηρότερο πλαίσιο στην οργάνωση, τη διαχείριση της εταιρίας αλλά και τη διαδικασία της λήψης αποφάσεων (Παναγιώτου, 2014).

2.8 Η ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η ανώνυμη εταιρία είναι εμπορική εταιρία με πλήρη νομική προσωπικότητα και υποχρεωτικό κεφάλαιο που διαιρείται σε ίσα μερίδια, μετοχές. Η ίδρυση της ανώνυμης εταιρίας μπορεί να γίνει από ένα ή και περισσότερα άτομα ή ακόμη και να χαρακτηριστεί ως μονοπρόσωπη, με τη συγκέντρωση του συνόλου των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο. Η ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρίας μπορεί να γίνει είτε μέσω φυσικών προσώπων ή ακόμη και από νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα θα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας τους. Αναφορικά με το κεφάλαιο που απαιτείται για την σύσταση μιας ανώνυμης εταιρίας, αυτό ορίζεται στο κατώτερο όριο των 60.000€ (Taxheaven, 2009b).

Τα βασικά χαρακτηριστικά μιας ανώνυμης εταιρίας είναι τα ακόλουθα:

α) Σωματειακή συγκρότηση: η ύπαρξη της εταιρίας δεν καθορίζεται από τη θέληση του κάθε μετόχου προσωπικά. Η διοίκηση δεν ανήκει στους μετόχους, αλλά στο διοικητικό συμβούλιο το οποίο ορίζεται στο καταστατικό και εκλέγεται από τη γενική συνέλευση.

β) Κεφαλαιουχική οργάνωση: η επίτευξη των στόχων της ανώνυμης εταιρίας δεν στηρίζεται στην προσωπική συμβολή των εταίρων αλλά στην περιουσιακή συμβολή τους. Η περιουσία που σχηματίζεται και που δεσμεύεται μέσω του θεσμού του κεφαλαίου και των αποθεματικών αφενός αποβλέπει στην προώθηση του εταιρικού σκοπού και αφετέρου αποτελεί εγγύηση για τους εταιρικούς δανειστές, αφού τέτοια εγγύηση δεν αποτελεί η προσωπική ευθύνη των εταίρων. Σημαντικό

ρόλο στην προκειμένη περίπτωση διαδραματίζει το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο μετοχικό κεφάλαιο.

γ) Πλήρης νομική προσωπικότητα: η ανώνυμη εταιρία έχει νομική προσωπικότητα η οποία αποκτάται με την καταχώρηση του καταστατικού στο μητρώο. Ο πλήρης χαρακτήρας της ανώνυμης εταιρίας σημαίνει ότι αποκλειστικά υπεύθυνη για τις υποχρεώσεις της είναι η ίδια και όχι οι μέτοχοι που την απαρτίζουν. Για το λόγο αυτό η εταιρία λειτουργεί ανεξάρτητα με τη βούληση και τη προσωπικότητα του κάθε μετόχου.

δ) Εμπορική ιδιότητα: η ανώνυμη εταιρία υπάγεται στους κανόνες του εμπορικού δικαίου. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, οι πράξεις που πραγματοποιεί μια ανώνυμη εταιρία είναι εμπορικές. Σημειώνεται ότι παρόλο που η ανώνυμη εταιρία έχει εμπορική ιδιότητα, οι μέτοχοί της δεν έχουν και αυτοί την εμπορική ιδιότητα, εκτός αν υπάρχει μοναδικός ή κυρίαρχος μέτοχος ο οποίος καταχράται τη νομική προσωπικότητα.

ε) Μετοχικό κεφάλαιο: η ανώνυμη εταιρία θα πρέπει να διαθέτει μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο συμβάλλει στη διασφάλιση των εταιρικών δανειστών, αφού κυρίως μέσω αυτού συγκροτείται και δεσμεύεται η εταιρική περιουσία.

στ) Ύπαρξη μετοχών: η μετοχή αποτελεί την εταιρική συμμετοχή ενός φυσικού ή νομικού προσώπου στην ανώνυμη εταιρία και αντιστοιχεί σε ποσοστό επί του συνολικού κεφαλαίου της εταιρίας. Ένα χαρακτηριστικό της μετοχής είναι ότι μπορεί να μεταβιβαστεί εύκολα από ένα μέλος σε άλλο.

ζ) Διαχείριση και εκπροσώπηση: η διαχείριση και η εκπροσώπηση καθορίζεται από το διοικητικό συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται στη γενική συνέλευση. Στο διοικητικό συμβούλιο μπορούν να μετέχουν άτομα και μη μέλη της εταιρίας (Καραγιάννης & συνεργάτες, χ.η.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται η φορολογία των κερδών των διάφορων νομικών οντοτήτων, αλλά και των ατομικών επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου παρουσιάζεται η φορολόγηση ορισμένων ειδικών περιπτώσεων οι οποίες δεν υπολογίζονται στα πλαίσια των νομικών οντοτήτων που παρουσιάζονται προηγουμένως. Πρόκειται για ειδικές περιπτώσεις που φορολογούνται αυτοτελώς.

3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τα κέρδη που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας από φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων. Το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από το σύνολο των καθαρών κερδών και της προσθήκης τυχόν συντάξεων ή εισοδημάτων από μισθούς που μπορεί να λαμβάνει ο ατομικός επιχειρηματίας (Λαμπίρης, 2018).

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριλαμβανομένων των μισθών και συντάξεων, παρουσιάζεται στον πίνακα 3.1 που ακολουθεί.

Πίνακας 3.1				
Φορολογητέο εισόδημα για τις ατομικές επιχειρήσεις				
<i>Κλιμάκιο</i>	<i>Συντελεστής %</i>	<i>Φόρος κλιμακίου</i>	<i>Εισόδημα</i>	<i>Σύνολο φόρου</i>
0 - 20.000€	22%	4.400€	20.000€	4.400€
20.001 – 30.000€	29%	2.900€	30.000€	7.300€
30.001 – 40.000€	37%	3.700€	40.000€	11.000€
40.001€ και άνω	45%			

Πηγή: ΦΕΚ Α' 167/ 2013

Σύμφωνα με το άρθρο 29 του παρόντος νόμου, για ατομικούς επιχειρηματίες με ημερομηνία έναρξης από 1^η Ιανουαρίου 2013 και έπειτα, για τα πρώτα 3 χρόνια της άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου μειώνεται κατά 50%, σε περίπτωση που το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν ξεπερνάει τις 10.000€.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τον Νόμο 4172/2013 και ειδικότερα με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 29 όπου καθορίζεται ο φορολογικός συντελεστής, τα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εμπίπτουν σε ειδικές διατάξεις για τη μείωση φόρου, όπως όπως αναγράφεται στο άρθρο 16 του παρόντος νόμου. Η μείωση του φόρου μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο στην περίπτωση απόκτησης εσόδων από αγροτική δραστηριότητα η οποία υπάγεται σε ασφάλιση ΟΓΑ και υπολογίζεται μόνο για το συγκεκριμένο εισόδημα και όχι για το σύνολο του εισοδήματος, όταν υπάρχει και άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1., είναι δυνατή η μείωση του φόρου για τις εξής περιπτώσεις:

- ✓ Μείωση κατά το ποσό των 1.900€ για φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, δεν υπερβαίνει το ποσό των 20.000€.
- ✓ Μείωση κατά το ποσό των 1.950€ για φορολογούμενο με ένα εξαρτώμενο τέκνο.
- ✓ Μείωση κατά το ποσό των 2.000€ για φορολογούμενο με δύο εξαρτώμενα τέκνα.
- ✓ Μείωση κατά το ποσό των 2.100€ για φορολογούμενο με τρία εξαρτώμενα τέκνα και άνω (ΦΕΚ Α' 167, 2013).

Στην περίπτωση που το ποσό του φόρου είναι μικρότερο από τα παραπάνω ποσά, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. Επίσης, για φορολογητέο εισόδημα από μισθούς και συντάξεις που υπερβαίνει το ποσό των 20.000€, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά 10€ ανά 1.000€ του φορολογητέου εισοδήματος (TaxExperts, 2014).

3.3 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει κυρωθεί με το Νόμο 2238/1994 και μέσω του άρθρου 10, προσδιορίζεται η φορολογία εισοδήματος για τις προσωπικές εταιρίες. Όπως ήδη αναφέρθηκε, στις προσωπικές εταιρίες εντάσσονται η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρία. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται ο φορολογικός συντελεστής και το φορολογητέο εισόδημα για τις προσωπικές εταιρίες, καθώς επίσης και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου, τις αστικές και μη κερδοσκοπικές εταιρίες και τις συμμετοχικές εταιρίες ή κοινοπραξίες, που ήταν σε ισχύ μέχρι 31/12/2015.

Σημειώνεται ότι, στο κλιμάκιο εισοδήματος αναγράφεται το συνολικό καθαρό εισόδημα στο οποίο δεν περιλαμβάνονται κέρδη που απαλλάσσονται από φορολογία ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς επίσης και κέρδη που προέρχονται από μερίσματα.

Πίνακας 3.2				
Φορολογητέο εισόδημα για τις προσωπικές επιχειρήσεις μέχρι 31/12/2015				
<i>Κλιμάκιο εισοδήματος</i>	<i>Φορολογικός συντελεστής %</i>	<i>Φόρος κλιμακίου</i>	<i>Εισόδημα</i>	<i>Σύνολο φόρου</i>
50.000€	26%	13.000€	50.000€	13.000€
50.000€ και άνω	33%			

Πηγή: ΦΕΚ Α' 151/ 1994

Ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων που εντάσσονται στη συγκεκριμένη κατηγορία αφορά εκείνες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας. Στην περίπτωση εταιριών με βιβλία Γ' κατηγορίας, τα κέρδη φορολογούνται με ποσοστό 29%. Επιπλέον, για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 55 του παρόντος νόμου, για το ποσοστό παρακράτησης φόρου (ΦΕΚ Α' 151, 1994).

Για παράδειγμα, μια ομόρρυθμη εταιρία που έχει δηλώσει κέρδη 40.000 € και τηρεί απλογραφικά βιβλία, τότε θα πρέπει να αποδώσει φόρο με συντελεστή 26%,

που ισοδυναμεί σε 10.400€. Το υπολειπόμενο ποσό διανέμεται στους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού, καθώς δεν υπάρχει κάποια άλλη φορολογική υποχρέωση. Στην περίπτωση όμως που η εταιρία τηρούσε διπλογραφικά βιβλία, τότε θα κατέβαλλε φόρο με φορολογικό συντελεστή 29%, ενώ στη συνέχεια θα έπρεπε να γίνει παρακράτηση φόρου για τη διανομή των κερδών, σε ποσοστό 10%. Επομένως, ο φόρος που θα απέδιδε η επιχείρηση θα ανερχόταν σε 11.600€, ενώ η παρακράτηση φόρου θα ήταν 2.840€ από το υπολειπόμενο εισόδημα προς διάθεση.

Από την 1/1/2016 και έπειτα ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών εξομοιώνεται για όλες τις επιχειρήσεις της συγκεκριμένης κατηγορίας, σε 29% (Premium Consulting, 2018).

3.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. ΚΑΙ Α.Ε.

Τόσο οι μικτές όσο και οι κεφαλαιουχικές εταιρίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία με αποτέλεσμα να εντάσσονται στις διατάξεις του άρθρου 58 του νόμου 4172/2013. Σύμφωνα με το ισχύον άρθρο, τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με ποσοστό 29%. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθρο 39, οι εταιρίες που εντάσσονται στις προαναφερθείσες οντότητες, υποβάλλονται σε φορολογία για το εισόδημα από ακίνητα, με φορολογικό συντελεστή 3%.

Μέσω της παραγράφου 1 του άρθρου 39 ορίζεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία. Πρόκειται για εισόδημα το οποίο εκφράζεται σε χρήμα ή σε είδος και προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή την δωρεάν παραχώρηση γης και ακινήτων. Στο εισόδημα από ακίνητα περιλαμβάνονται τα εξής:

1. Η χρήση γης, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός.
2. Τα λατομεία, μεταλλεία, οι δασικές και αγροτικές εκτάσεις (καλλιεργήσιμη γη, λιβάδια, βοσκότοποι, κ.λπ.), συμπεριλαμβανομένων και των κατασκευών και εγκαταστάσεων που βρίσκονται είτε στην επιφάνεια του εδάφους, είτε κάτω από αυτή (π.χ. πηγές, φρεάτια, λίμνες, ιχθυοτροφεία).
3. Χώρος που έχει παραχωρηθεί για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικές επιγραφές.
4. Οι κοινόχρηστοι χώροι ακινήτων.

Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Σημειώνεται ότι ακίνητο που είναι μικρότερο από 200 τ.μ. και το οποίο παραχωρείται για χρήση ως κύρια κατοικία, απαλλάσσεται από τη φορολογία της εταιρίας. Ειδικότερα, για τους αγρότες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δεν φορολογείται εισόδημα που προέρχεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, για τις αγροτικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας. Σημειώνεται ότι το εισόδημα από ακίνητα φορολογείται κατά το έτος που εισπράχθηκαν. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν περιλαμβάνονται εισοδήματα που δεν έχουν εισπραχθεί και για τα οποία μπορεί να έχει εκδοθεί διαταγή πληρωμής ή αγωγή εναντίον του μισθωτή

Ένας ακόμη φόρος που υπάρχει για τις μικτές και κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι και ο φόρος για τα μερίσματα που διανέμονται και ανέρχεται σε ποσοστό 15% (ΦΕΚ Α' 167, 2013).

3.5 Η ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος βεβαιώνεται ποσό ίσο με 100% του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο οποίος αναλογεί στο εισόδημα του τρέχοντος έτους. Στην περίπτωση που υπάρχει ποσοστό φόρου που παρακρατείται ή καταβάλλεται με λοιπές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τότε το ποσό αυτό εκπίπτει από την προκαταβολή του φόρου. Από την άλλη πλευρά, αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που θα αποτελέσει την προκαταβολή του φόρου.

Σε περίπτωση που το τρέχον εισόδημα μειωθεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του 25%, τότε ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε.

Βεβαίωση φόρου 100% που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους προβλέπεται εξίσου και για τις νομικές οντότητες. Σημειώνεται ότι, για εταιρίες που βρίσκονται στα τρία πρώτα έτη

λειτουργίας τους, η προκαταβολή του φόρου μειώνεται κατά 50%. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Η προκαταβολή φόρου δεν ισχύει για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- ❖ Εταιρίες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του παρόντος νόμου.
- ❖ Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920.
- ❖ Ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρία ίδιας μορφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3190/1995.
- ❖ Αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς επίσης και αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμες εταιρίες ή εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το νόμο 2810/2000.
- ❖ Νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο.
- ❖ Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανώνυμων εταιριών που απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων (ΦΕΚ Α' 167, 2013).

3.6 Η ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

Σε ορισμένες περιπτώσεις το εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογείται αυτοτελώς και συγκεκριμένα με συντελεστή 20%. Η αυτοτελής φορολόγηση στην προκειμένη περίπτωση μπορεί να γίνει για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Όταν το κέρδος ή η ωφέλεια προέρχεται από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή υποκαταστήματος αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. Η μεταβίβαση αναφέρεται σε όλα τα στοιχεία της επιχείρησης συμπεριλαμβανομένων και των άυλων στοιχείων, όπως ο αέρας, το σήμα, η επωνυμία, κ.λπ.
2. Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, ή σε

κοινοπραξία εξαιρουμένων των κοινοπραξιών για τεχνικά έργα. Για τον υπολογισμό της ωφέλειας από τη μεταβίβαση μεριδίων αφαιρείται το κόστος της απόκτησής τους από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

3. Κάθε ποσό που καταβάλλεται πέρα από τα μισθώματα, από τον μισθωτή προς τον εκμισθωτή για τη μίσθωση ακινήτου, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν εξοπλισμού ή εγκαταστάσεων που μπορεί να υπάρχουν κατά τη μίσθωση.
4. Η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
5. Χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητικές εθνικές ομάδες, καθώς και πάσης φύσεως χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητικές ομάδες.

Επιπρόσθετα, αυτοτελή φορολόγηση με 25% έχουν οι αμοιβές που καταβάλλονται από φορείς του ελληνικού δημοσίου σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα και μεμονωμένους καλλιτέχνες που συμμετέχουν σε εκδηλώσεις στη χώρα μας. Με ίδιο συντελεστή φορολογούνται επίσης έσοδα που προκύπτουν από αλλοδαπές εταιρίες ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση κινηματογραφικών ταινιών, τηλεοπτικών εκπομπών, ραδιοφωνικών εκπομπών, κ.λπ. στην Ελλάδα (ΦΕΚ Α' 151, 1994).

3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ

Σύμφωνα με το Νόμο 4172/2013 και το άρθρο 71, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις για απαλλαγή από τη φορολογία, κάτω από ορισμένες συνθήκες. Στη συνέχεια της παρούσας ενότητας παρουσιάζονται τα φορολογικά κίνητρα που παρέχονται προς τις επιχειρήσεις.

Κίνητρα ευρεσιτεχνίας

Τα κέρδη μιας επιχείρησης από την πώληση προϊόντων παραγωγής της, για την οποία η επιχείρηση διαθέτει αναγνωρισμένη ευρεσιτεχνία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος για τρεις συνεχόμενες χρήσεις. Ως πρώτη χρήση θεωρείται η χρήση μέσα στην οποία σημειώθηκαν για πρώτη φορά τα κέρδη από την πώληση των συγκεκριμένων προϊόντων. Η απαλλαγή από τη φορολογία καταβάλλεται ακόμα και όταν τα προϊόντα παράγονται σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Τα απαλλασσόμενα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται στην εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων εταιριών

Οι ανώνυμες εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών μπορούν να προβούν σε μερική ή ολική κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών τους, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του αναπτυξιακού νόμου 942/1949. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 5% χωρίς καμία επιπλέον επιβάρυνση. Ο φόρος που προκύπτει αποδίδεται στο Δημόσιο και βαρύνει την εταιρία, καθώς δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει από τα φορολογητέα κέρδη.

Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιριών και Ε.Π.Ε.

Ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν μερικώς ή ολικώς, αφορολόγητα αποθεματικά διάφορων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του αναπτυξιακού νόμου 942/1949. Μοναδική προϋπόθεση για την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών είναι ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα πρέπει το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο να αυξηθεί κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους.

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται, φορολογούνται με συντελεστή 10% και καμία πλέον επιβάρυνση δεν υπάρχει για την εταιρία. Σημειώνεται ότι, όπως και στη προηγούμενη περίπτωση, ο φόρος που προκύπτει από τα αφορολόγητα αποθεματικά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος.

Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης

Τα φορολογικά κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης αποτελούν μια σειρά από δύο ενέργειες που θα πρέπει να πλοηρεί μια επιχείρηση.

Όταν συμβαίνει κάτι τέτοιο, οι εργοδοτικές εισφορές για την δημιουργία νέων θέσεων εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, εκπίπτουν από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και από τα νομικές οντότητες, τα οποία είναι προσαυξημένα κατά 50% και μέχρι το 14πλάσιο του κατώτατου μισθού άγαμου μισθωτού και άνω των 25 ετών ανά θέση εργασίας.

Οι προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν είναι οι ακόλουθες:

1. Να σημειώνεται αύξηση του αριθμού των απασχολούμενων κατά το οικείο έτος πρόσληψης, σε σχέση με το μέσο όρο του προηγούμενου έτους και,
2. Να σημειώνεται αύξηση της μισθολογικής δαπάνης κατά το τρέχον έτος πρόσληψης συγκριτικά με τη μισθολογική δαπάνη του προηγούμενου έτους.

Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό του αριθμού των απασχολούμενων και τη μισθολογικής δαπάνης δεν προσμετρώνται περιπτώσεις που σχετίζονται με τα εξής:

- ✓ Συνταξιοδότηση εργαζομένου,
- ✓ Καταγγελία σύμβασης από τον εργοδότη, για αξιόποινη πράξη που τέλεσε ο εργαζόμενος κατά την άσκηση της εργασίας του,
- ✓ Η φυλάκιση ή ο θάνατος εργαζομένου,
- ✓ Η αδυναμία ανανέωσης της άδειας διαμονής και πρόσβασης στην αγορά εργασίας αλλοδαπού εργαζόμενου.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 71Δ του ν. 1472/2013, φορολογική απαλλαγή επί των εργοδοτικών εισφορών μπορεί να προκύψει και από τη μετατροπή σύμβασης σε σύμβαση εργασίας πλήρους απασχόλησης, με την προϋπόθεση να μην υπάρχει μείωση της μισθολογικής δαπάνης και των θέσεων απασχόλησης του οικείου έτους, σε σχέση με το προηγούμενο έτος. Η απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί μέχρι και για 4 έτη από τη μετατροπή της σύμβασης εργασίας.

Κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων

Για φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε οπτικοακουστικά έργα και είναι υποκείμενοι φόρου στην Ελλάδα, δίνεται η δυνατότητα απαλλαγής έως και 30% των επιλέξιμων δαπανών για κάθε οπτικοακουστικό έργο, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται εντός της χώρας.

Στην περίπτωση που υπάρχει συμπαραγωγή μεταξύ νομικών οντοτήτων, τότε το ποσό της απαλλαγής προσαρμόζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του φυσικού προσώπου ή της οντότητας, στην παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου. Επίσης, το

ποσοστό αφαίρεσης των δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα δεν θα πρέπει να ξεπερνάει το 50% του κόστους παραγωγής του έργου, συμπεριλαμβανομένων όλων των ενισχύσεων που έχει λάβει το φυσικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα (ΦΕΚ Α' 167, 2013)

3.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Τα έντυπα τα οποία συμπληρώνουν και υποβάλλουν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και από τα πραγματοποιείται η φορολογική αντιμετώπιση τους, είναι κατά περίπτωση τα ακόλουθα:

- Έντυπο Ε3: Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα
- Έντυπο Ν: Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45, ν. 4172/2013
- Έντυπο Ε5: Δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικών, Αφανών ή Συμμετοχικών Εταιριών, Κοινωνιών Αστικού Δικαίου και Κοινοπραξιών
- Έντυπο Φ-01 010: Έντυπο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Έντυπο Φ-01 012: Έντυπο δήλωσης για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Έντυπο Φ-01 013: Έντυπο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.
- Έντυπο Φ1 009-ΦΠΑ: Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
- Έντυπο Φ2 050-ΦΠΑ: Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.
- Έντυπο Φ3 051-ΦΠΑ: Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Για υποκείμενους με Α' κατηγορίας βιβλία ΚΒΣ)
- Έντυπο Φ4: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων
- Έντυπο Φ5: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- Έντυπο Φ6: Αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν. 2859/2000 (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, Κατάλογος εντύπων σε ηλεκτρονική μορφή).

Σημειώνεται ότι τα συγκεκριμένα έντυπα συμπληρώνονται κατά περίπτωση. Ωστόσο, τα έντυπα Ε3, Φ1 και Φ2 υποβάλλονται από όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτου νομικής μορφής.

3.9 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η φορολογική στρατηγική αποτελεί το σύνολο των κανόνων που διέπουν μια επιχείρηση και σχετίζονται με τους φόρους της, καθώς επίσης και με στρατηγικές που μπορεί να επιφέρουν αποτελεσματικότερη φορολογική επιβάρυνση προς τις επιχειρήσεις και νομικές οντότητες. Αρχικά, η φορολογική στρατηγική για μια επιχείρηση σημαίνει ότι, ακολουθούνται κοινές αρχές και οι νόμοι που έχουν θεσπιστεί. Κάτι τέτοιο σημαίνει ότι η επιχείρηση γνωρίζει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και δεν τις παραβλέπει. Έχει διαπιστωθεί ότι, οι βασικές φορολογικές υποχρεώσεις μιας επιχείρησης, ανεξαρτήτου νομικής οντότητας και μεγέθους είναι, η φορολογία του εισοδήματός τους, η φορολογία του κεφαλαίου (π.χ. τα ακίνητα), καθώς και φόροι όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας και ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών. Η φορολογική στρατηγική σχετίζεται κατά κύριο λόγο με την κατανόηση του φορολογικού συστήματος και την αξιολόγηση της θέσης στην οποία βρίσκεται μια επιχείρηση. Λόγω των συνεχόμενων αλλαγών στους φορολογικούς συντελεστές είναι πολύ σημαντικό οι επιχειρήσεις να γνωρίζουν τις τρέχουσες εξελίξεις, ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν στη φορολογική τους επιβάρυνση.

Ένα εξίσου σημαντικό μέρος της φορολογικής στρατηγικής των επιχειρήσεων είναι ο σχεδιασμός πολιτικών για την βελτίωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Όπως περιγράφηκε και σε προηγούμενη ενότητα, κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί με τα φορολογικά κίνητρα. Τα φορολογικά κίνητρα παρέχονται από το κράτος, με στόχο την προσέλκυση επενδύσεων.

Στα πλαίσια της φορολογικής στρατηγικής, τα κίνητρα απορρέουν από την υλοποίηση επενδύσεων και σχετίζονται με τα εξής:

1. Σταθεροποίηση του φορολογικού συντελεστή, η οποία προβλέπεται μέσα από το άρθρο 67 του Αναπτυξιακού Νόμου 4399/2016. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις που μπορούν να υπαχθούν στο συγκεκριμένο πρόγραμμα, μπορούν να επιτύχουν σταθεροποίηση του φορολογικού τους συντελεστή για

διάστημα 12 έτη από την ολοκλήρωση της επένδυσης που έχουν πραγματοποιήσει (υλοποίηση επενδυτικού προγράμματος) (ΦΕΚ Α' 117, 2016).

2. Μέσω της δυνατότητας λήψης ενισχύσεων είτε με τη μορφή φορολογικής απαλλαγής, είτε με τη μορφή προσαύξησης των προβλεπόμενων συντελεστών αποσβέσεων. Πιο συγκεκριμένα στην περίπτωση της φοροαπαλλαγής δίνεται η δυνατότητα απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος, ύστερα από αφαίρεση του φόρου νομικού προσώπου που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται. Στη περίπτωση των αποσβέσεων, επιτυγχάνεται αύξηση 100% των συντελεστών απόσβεσης σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τα πάγια που έχουν ενταχθεί σε ένα πρόγραμμα επένδυσης, όπως είναι ο Αναπτυξιακός Νόμος.
(Taxheaven, 2019).

Σήμερα, λόγω της παρατεταμένης οικονομικής ύφεσης, το κράτος δεν παρέχει φοροαπαλλαγές προς τις επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να αναπτύξουν στρατηγικές ώστε να έχουν μια πιο αποτελεσματική φορολογία. Ως μοναδικός τρόπος φοροαπαλλαγής είναι η υλοποίηση επένδυσης της επιχείρησης μέσω προγραμμάτων ενίσχυσης όπως χαρακτηριστικά είναι τα προγράμματα επένδυσης του Αναπτυξιακού Νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

4.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή αποτελεί μια πράξη που αντίκειται στις διατάξεις των φορολογικών νόμων και είναι ποινικά κολάσιμη. Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη, ή παράλειψη από την πλευρά του φορολογούμενου να αποκρύψει το πραγματικό του εισόδημα, με στόχο να μειωθεί η φορολογική του επιβάρυνση ή να αποφύγει την καταβολή βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή ορίζεται από το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015.

Στα πλαίσια του ορισμού της φοροδιαφυγής θεωρείται σκόπιμο να γίνει διάκριση του συγκεκριμένου όρου, από άλλες συναφείς έννοιες όπως είναι η φοροαποφυγή και η παραοικονομία. Ενώ η φοροδιαφυγή συνιστά μια παράνομη πράξη η οποία παραβιάζει τους νόμους με τις φορολογικές διατάξεις, η φοροαποφυγή αποτελεί μια διαδικασία κατά την οποία ο φορολογούμενος αποσκοπεί στην αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης μέσα από την εκμετάλλευση τυχόν ασαφειών και κενών που υπάρχουν μέσα στις φορολογικές διατάξεις (Ernst & Young, 2016). Σύμφωνα με το νόμο 4174/2013, η φοροαποφυγή αποτελεί την πρόθεση του φορολογούμενου να αποφύγει τη φορολογική επιβάρυνση που θα ίσχυε σε άλλη περίπτωση και η οποία είναι ενάντια στο αντικείμενο, στο πνεύμα και το σκοπό των φορολογικών διατάξεων (ΦΕΚ Α' 170, 2013).

Βάσει νόμου, η πρόθεση της αποφυγής του φόρου μπορεί να είτε μέσα από μια τεχνική διευθέτηση είτε μέσα από μια σειρά διευθετήσεων που οδηγούν σε φορολογικό πλεονέκτημα. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 38 του παρόντος νόμου, για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, τότε η φορολογική διοίκηση προβαίνει σε έλεγχο και σύγκριση μεταξύ του ύψους του προσδιοριζόμενου φορολογούμενου ποσού και του ποσού που θα όφειλε ο ίδιος ο φορολογούμενος σε περίπτωση που δεν είχαν ληφθεί υπόψη οι εν λόγω διευθετήσεις (ΦΕΚ Α' 170, 2013). Ωστόσο, τόσο στην φοροδιαφυγή, όσο και στην περίπτωση της φοροαποφυγής, το αποτέλεσμα είναι η μη καταβολή φόρων και η στέρηση εσόδων από το δημόσιο.

Μια ακόμη έννοια που συσχετίζεται με τη φοροδιαφυγή, αλλά διαφέρει από αυτή, είναι η έννοια της παραοικονομίας. Η παραοικονομία αποτελεί ένα φαινόμενο το οποίο πολλές φορές συνδέεται με τη φοροδιαφυγή. Η παραοικονομία, αποτελεί ένα μέρος της οικονομίας, το οποίο μαζί με την επίσημη και την ανεπίσημη οικονομία, αποτελεί τη συνολική οικονομική πραγματικότητα. Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα μέρος της παραοικονομίας, αλλά και ένα μέρος της επίσημης οικονομίας. Στην παραοικονομία συμπεριλαμβάνονται όλες οι οικονομικές δραστηριότητες που αποκρύπτονται είτε μερικώς, είτε εξ' ολοκλήρου από τις δημόσιες αρχές και δεν καταγράφονται στις επίσημες μετρήσεις της οικονομίας (π.χ. ΑΕΠ, κ.λπ.). Οι δραστηριότητες αυτές αποκρύπτονται είτε για φορολογικούς σκοπούς (φοροδιαφυγή), είτε λόγω της παραγωγής και πώλησης παράνομων προϊόντων, ή παροχής παράνομων υπηρεσιών (Καλοπήτα, 2017).

Η μελέτη του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι πολύ σημαντική για μια οικονομία. Η φοροδιαφυγή σημαίνει ότι ένα κράτος στερείται από έσοδα με αποτέλεσμα κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού να δυσχεραίνεται ο προγραμματισμός και χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών και επενδύσεων. Κάτι τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα οι δημόσιες αρχές να λαμβάνουν διάφορα μέτρα για την κάλυψη των δαπανών και των επενδύσεων, όπως για παράδειγμα η ανάγκη εξεύρεσης πηγών χρηματοδότησης από εξωτερικές πηγές, όπως είναι ο δανεισμός. Ο δανεισμός με τη σειρά του, οδηγεί σε αύξηση του δημόσιου χρέους το οποίο αποτελείται από τα κρατικά ελλείμματα, στα οποία συμβάλλει και η απώλεια φόρων. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι, η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα πολύ σημαντικό παράγοντα στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας μια χώρας, ενώ τα έσοδα που χάνονται δημιουργούν στρεβλώσεις στην δομή της οικονομίας (Ernst & Young, 2016).

4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Βάσει νομοθεσίας η φοροδιαφυγή μπορεί να γίνει με τουλάχιστον έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

1. Προκειμένου ο φορολογούμενος να αποφύγει τη πληρωμή φόρου εισοδήματος, τον φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων, τον ειδικό φόρο ακινήτου. Στην προκειμένη περίπτωση, ο φορολογούμενος αποκρύπτει από τις δημόσιες αρχές το πραγματικό του εισόδημα που θα μπορούσε να φορολογηθεί,

παραλείποντας τη δήλωση, ή υποβάλλοντας δήλωση με ψευδή στοιχεία, όπως ανακριβή στοιχεία, επιπρόσθετες δαπάνες, κ.λπ.

2. Ανακριβής δήλωση στοιχείων ή καταγραφή ψευδών στοιχείων και γεγονότων με στόχο τη παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης, για την αποφυγή πληρωμής του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών.
3. Ανακριβής δήλωση προς το δημόσιο, ή εκ προθέσεως παράλειψη δήλωσης, για την αποφυγή πληρωμής φόρου πλοίων.

Σε επίπεδο νομικών προσώπων, το έγκλημα της φοροδιαφυγής μπορεί να διαπραχθεί από διάφορα μέλη, τα οποία συντέλεσαν στην απόκρυψη ή στην παράλειψη της δήλωσης στοιχείων για τον προσδιορισμό του πραγματικού εισοδήματος. Τα μέλη αυτά που μπορεί να συμβάλλουν στη φοροδιαφυγή, ανά νομικό πρόσωπο, είναι τα εξής:

- Στις ανώνυμες εταιρίες εντός της χώρας, έγκλημα φοροδιαφυγής μπορούν να διαπράξουν οι πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές τμημάτων, καθώς επίσης και κάθε πρόσωπο το οποίο είναι εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση.
- Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, τα άτομα που μπορεί να διαπράξουν το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές των εταιριών.
- Σε Ε.Π.Ε και Ι.Κ.Ε., τόσο οι διαχειριστές όσο και τα εντεταλμένα άτομα που ασκούν διαχείριση, μπορούν να συμβάλλουν στην παράλειψη ή δήλωση ανακριβών στοιχείων.
- Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, υπόλογοι είναι οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες και οποιοδήποτε εντεταλμένο άτομο.
- Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους.
- Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι

διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που βρίσκονται στην Ελλάδα (ΦΕΚ Α' 129, 2015).

4.3 ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα αίτια της φοροδιαφυγής εντάσσονται σε επιμέρους κατηγορίες, οι οποίες παρουσιάζονται στη συνέχεια της παρούσας ενότητας.

Πολιτικά αίτια

Το πολιτικό περιβάλλον αποτελεί ίσως τον σημαντικότερο παράγοντα που μπορεί να επηρεάσει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Οι πολιτικές αιτίες που μπορεί να συμβάλλουν στην εμφάνιση και την εξέλιξη της φοροδιαφυγής είναι οι εξής:

- Πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος: η φορολογική νομοθεσία καθορίζεται μέσα από εγκυκλίους και η συνεχής τροποποίηση και αναθεώρησή τους προκαλεί μια σύγχυση με αποτέλεσμα σε ορισμένες περιπτώσεις ο φορολογούμενος να αδυνατεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του, καθώς μπορεί είτε να μην έχει παρακολουθήσει αλλαγές στις διατάξεις των νόμων, είτε να οδηγείτε σε παρερμηνείες του νόμου είτε θελημένες, είτε μη.
- Ανασφάλεια του δικαίου: η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος πολλές φορές δημιουργεί ανασφάλεια στους φορολογούμενους, καθώς οι συνεχείς ερμηνευτικές εγκύκλιοι που βγαίνουν μετά από ένα νόμο μπορεί να προκαλέσουν σύγχυση σχετικά με το τι ισχύει στη φορολογία εισοδήματος.
- Αύξηση του φορολογικού βάρους: η αύξηση του φορολογικού βάρους αποτυπώνεται από την αύξηση των φορολογικών συντελεστών, η οποία από μελέτες του ΟΟΣΑ τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί σε 36% περίπου. Η αύξηση του φορολογικού βάρους οφείλεται σε αυξήσεις όπως είναι η αύξηση της φορολογίας εισοδήματος, η αύξηση της φορολογίας του εισοδήματος των επιχειρήσεων, η αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ σε συγκεκριμένα προϊόντα και υπηρεσίες, η αύξηση συντελεστών φόρων κατανάλωσης σε προϊόντα όπως τα καύσιμα, κ.λπ. Η αύξηση των φορολογικών συντελεστών έχει ως αποτέλεσμα την μείωση των επενδύσεων στη χώρα μας και τη μεταφορά

πολλών επιχειρήσεων προς άλλες χώρες με ευνοϊκότερους όρους, ενώ παράλληλα πολλές επιχειρήσεις προβαίνουν σε ενέργειες για μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους, ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν.

- Απουσία σταθερής πολιτικής βούλησης: παρόλο που η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής αποτελεί στόχο κάθε κυβέρνησης, οι διαδοχικές αλλαγές των κυβερνήσεων έχουν αποτελέσει εμπόδιο στην αντιμετώπιση του ζητήματος. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή θα πρέπει να καθιερωθεί μια ενιαία σταθερή πολιτική η οποία δεν θα αλλάζει κάθε φορά που αλλάζει η κυβέρνηση ή τα πρόσωπα. Πέρα όμως από το σχεδιασμό μιας ενιαίας πολιτικής, για να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή θα πρέπει να υπάρχει και διαφάνεια στη φορολογική διοίκηση.

Τεχνολογικά αίτια

Η έλλειψη της οργανωτικής δομής και των υποδομών αναφορικά με την εφαρμογή των τεχνολογιών πληροφορίας και επικοινωνιών (ΤΠΕ) στην διακυβέρνηση, αποτελεί έναν τεχνολογικό παράγοντα ενίσχυσης της φοροδιαφυγής. Στη χώρα μας, η διοίκηση δεν χαρακτηρίζεται από τη συστηματική τήρηση των αρχείων και στοιχείων της, ενώ διαχρονικά παρουσιάζεται ανεπαρκής ως προς τη συλλογή, την επεξεργασία και οργάνωση των πληροφοριών. Η απουσία της ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης αποτελεί τροχοπέδη στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, καθώς είναι εξαιρετικά δύσκολη η δημιουργία ολοκληρωμένης εικόνας για τους φορολογούμενους και η διασταύρωση όλων των πληροφοριών.

Η αδυναμία πρόσβασης σε συγκεκριμένες πληροφορίες (π.χ. σε παλαιότερα έτη), η ελλιπής μηχανοργάνωση και η πρόσβαση σε πληροφοριακά συστήματα, αλλά και η έλλειψη ενημέρωσης και επικαιροποίησης των στοιχείων, αποτελούν ορισμένα από τα προβλήματα που σχετίζονται με την περιορισμένη χρήση των ΤΠΕ στην ηλεκτρονική διακυβέρνηση σύμφωνα με υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα του τμήματος της φορολογικής διοίκησης.

Γραφειοκρατικά αίτια

Η γραφειοκρατία αποτελεί έναν από τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματική λειτουργία της διοίκησης, η οποία με τη σειρά της οδηγεί σε μη

έγκυρο και ελλιπή εντοπισμό των φορολογικών παραβάσεων, αλλά και των περιστατικών φοροδιαφυγής. Στην αύξηση της γραφειοκρατίας συμβάλλει το γεγονός ότι συνεχώς εκδίδονται νέα νομοθετήματα και καθορίζονται διάφορες αρμοδιότητες εντός του υπουργείου, ενώ παράλληλα η φορολογική διοίκηση χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ανθρώπινου δυναμικού, ώστε να εκτελέσει τα καθήκοντά της με αποτελεσματικό τρόπο.

Πέρα όμως από την έλλειψη ανθρώπινου δυναμικού, ακόμη και για το ήδη υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό που στελεχώνει την φορολογική διοίκηση, έχει διαπιστωθεί ότι υπάρχει έλλειψη κινήτρων για τη βελτιστοποίηση της εκτέλεσης των καθηκόντων τους. Σημαντικό ρόλο στην ύπαρξη κινήτρων, μέσα από αποτελέσματα ερευνών, φαίνεται να διαδραματίζει η περικοπή των αποδοχών των υπαλλήλων.

Ένα γραφειοκρατικό αίτιο είναι η ελλιπής οργανωτική δομή, η οποία δεν δίνει τη δυνατότητα σε πολλές περιπτώσεις για άσκηση της διοίκησης. Χαρακτηριστικά να αναφέρουμε ότι, για την επίλυση διαφορών σε φορολογικές υποθέσεις θεσπίστηκε η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στην οποία κρίνονται υποθέσεις και παραβάσεις προτού εισαχθούν στο Δικαστήριο με στόχο την αποσυμφόρησή τους. Οι υποθέσεις θα πρέπει να κρίνονται εντός 120 ημερών διαφορετικά απορρίπτονται. Ωστόσο, από στοιχεία που δημοσιοποιήθηκαν από το έτος 2016, ο αριθμός των φορολογικών υποθέσεων που κατατέθηκαν στη συγκεκριμένη διεύθυνση αλλά δεν εξετάστηκαν λόγω παρέλευσης της προθεσμίας ήταν πολύ μεγάλος. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι η απόρριψη πλήθους φορολογικών υποθέσεων έχει αντίκτυπο στην προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

Διαρθρωτικές αιτίες

Η διάρθρωση της οικονομίας αποτελεί παράγοντα που μπορεί επίσης να συμβάλλει στην αύξηση της φοροδιαφυγής. Η διάρθρωση της οικονομίας στη χώρα μας θέτει ως προτεραιότητα την ανάπτυξη της αυτοαπασχόλησης και τη δημιουργία μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Ωστόσο, η διάρθρωση δυσκολεύει τον φορολογικό έλεγχο, καθώς ο έλεγχος και η τεκμηρίωση των εισοδημάτων αποτελούν εξαιρετικά δύσκολη και περίπλοκη διαδικασία, ενώ παράλληλα ευνοείται η απόκρυψη εισοδημάτων εκ μέρους των αυτοαπασχολούμενων.

Σε έρευνα που έχει πραγματοποιηθεί από τον ΟΟΣΑ έχει διαπιστωθεί ιδιαίτερα αυξημένη θετική σχέση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας και των αυτοαπασχολούμενων.

Πολιτισμικά αίτια

Ορισμένα από τα πολιτισμικά αίτια που συμβάλλουν στη διατήρηση ή και αύξηση της φοροδιαφυγής είναι τα εξής:

- ❖ Η ανεπάρκεια του κοινωνικού κράτους, μέσω του οποίου συνίσταται η χορήγηση κοινωνικών επιδομάτων και ευνοείται η αδήλωτη εργασία.
- ❖ Τα ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά σε φορολογικούς συντελεστές και ασφαλιστικές εισφορές, τα οποία όσο αυξάνονται, αυξάνεται και η φοροδιαφυγή.
- ❖ Η χαμηλή φορολογική ηθική από τους πολίτες, καθώς το κράτος δεν προσφέρει υπηρεσίες με στόχο την δημιουργία αισθήματος ηθικής από τους πολίτες.
- ❖ Η αδυναμία ενός κράτους να είναι κράτος πρόνοιας (Ernst & Young, 2016).

4.4 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή έχει πολλές επιπτώσεις οι οποίες έχουν αντίκτυπο στο σύνολο της οικονομίας, ενώ σε μεταγενέστερο στάδιο, οι συνέπειες της φοροδιαφυγής σχετίζονται και με την ποιότητα της ζωής των ανθρώπων. Οι σημαντικότερες επιπτώσεις από το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι οι ακόλουθες:

- ✓ Η πρώτη βασική επίπτωση της φοροδιαφυγής είναι η ανισοκατανομή του φορολογικού βάρους για τους φορολογούμενους που βρίσκονται στην ίδια φορολογική κατηγορία. Παρόλο που μπορεί δύο φορολογούμενοι να είναι στην ίδια κατηγορία, το γεγονός ότι ο ένας μπορεί να έχει τη δυνατότητα να φοροδιαφύγει, ενώ ο άλλος όχι, είναι πολύ πιθανό να παρατηρηθεί διαφορετική φορολογική επιβάρυνση και επομένως άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους (Καλοπήτα, 2017).
- ✓ Η φοροδιαφυγή σημαίνει απώλεια εσόδων για το κράτος. Η απώλεια των εσόδων αποτελεί τροχοπέδη για την κυβέρνηση για την χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών της. Κάτι τέτοιο έχει ως συνέπεια το κράτος να αναζητεί

άλλες πηγές για τη χρηματοδότηση των δαπανών του, όπως για παράδειγμα είναι ο δανεισμός (Matsaganis, Leventi & Flevotomou, 2012).

- ✓ Λόγω της φοροδιαφυγής και της απώλειας του εισοδήματος προς την οικονομία, ο προϋπολογισμός του κράτους κρίνεται ελλειμματικός. Η συσσώρευση ελλειμμάτων αυξάνει το δημόσιο χρέος και πλέον η χώρα χρειάζεται να προβεί σε ενέργειες δανεισμού από το εξωτερικό.
- ✓ Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα φαινόμενο που μειώνει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μέτρων και αντανakλά στην ελλιπή λειτουργία της πολιτικής ηγεσίας.
- ✓ Οι εταιρίες που φοροδιαφεύγουν έχουν μικρότερο κόστος σε σχέση με άλλες εταιρίες, με αποτέλεσμα να βρίσκονται σε καλύτερη θέση από αυτές και να μπορούν να είναι πιο ανταγωνιστικές. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι η φοροδιαφυγή συμβάλλει στη διατάραξη των συνθηκών της αγοράς.
- ✓ Η φοροδιαφυγή οδηγεί σε κοινωνική απόγνωση, αύξηση της ανεργίας, μετανάστευση και οικονομική δυσχέρεια, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται το ποιοτικό επίπεδο των ανθρώπων. Η απώλεια εισοδημάτων έχει επιπτώσεις σε βασικούς τομείς της κοινωνίας όπως χαρακτηριστικά είναι η υγεία, η εκπαίδευση, η κοινωνική πρόνοια και η προστασία.
- ✓ Η φοροδιαφυγή οδηγεί σε αποδυνάμωση του κοινωνικού ιστού, στη δημιουργία στρεβλώσεων στην οικονομία και εν τέλει στη διάβρωση της συνείδησης των ανθρώπων και την αύξηση της διαφθοράς και της παραβατικότητας. Οι συγκεκριμένες επιπτώσεις είναι ακόμη πιο έντονες όταν μια χώρα βρίσκεται στη φάση της οικονομικής ύφεσης (Καλοπήτα, 2017).

4.5 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Το ελληνικό φορολογικό δίκαιο και ειδικότερα ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας περιέχουν διατάξεις για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής τόσο για φυσικά όσο και για νομικά πρόσωπα.

Οι προτάσεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μπορούν να διακριθούν σε τρεις επιμέρους κατηγορίες με γνώμονα τον ορίζοντα. Πρόκειται για λύσεις που αποσκοπούν σε περιορισμό ή/και εξάλειψη του φαινομένου σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, σε μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Οι ενέργειες που προτείνονται για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα είναι: η μείωση των συντελεστών φορολογίας και η μη επιβολή πρόσθετων μέτρων, η χρήση του πλαστικού χρήματος και η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων. Όπως ήδη αναφέρθηκε, οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας αποτελούν έναν από τους παράγοντες που μπορεί να οδηγήσουν στην αύξηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Όσο υψηλότερος είναι ένας φορολογικός συντελεστής, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος για τον φορολογούμενο από την απόκρυψη του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος. Όπως έχει διαπιστωθεί και από μελέτες του ΟΟΣΑ, στη χώρα μας, οι φορολογικοί συντελεστές είναι ιδιαίτερα υψηλοί, δημιουργώντας αντικίνητρα προς τους φορολογούμενους για την ακριβή δήλωση των εισοδημάτων τους. Η αύξηση της φορολογίας θα επιφέρει τα αντίθετα αποτελέσματα από αυτά που επιδιώκονται κατά την πρόβλεψη εσόδων από το κράτος (Ernst & Young, 2016). Κατά το παρελθόν, τόσο στην χώρα μας, όσο και σε άλλες χώρες, έχει διαπιστωθεί ότι η μείωση των φορολογικών συντελεστών, αλλά και η μείωση των φόρων, έχει θετική επίδραση ως προς τα δηλωθέντα εισοδήματα από τους φορολογούμενους. Για παράδειγμα, η μείωση του ΦΠΑ στην εστίαση στη χώρα μας για το 2013, οδήγησε σε αύξηση των συναλλαγών που δηλώθηκαν κατά 12% περίπου. Διάφορες χώρες που έχουν προβεί σε αντίστοιχες κινήσεις και έχουν επιτύχει αύξηση του ρυθμού ανάπτυξης του ΑΕΠ τους είναι, η Εσθονία, η Λιθουανία, η Λετονία, η Ρωσία και η Ρουμανία (Καρατζά, 2017; Litina & Palivos, 2015).

Μια δεύτερη ενέργεια με βραχυπρόθεσμο ορίζοντα είναι η χρήση πλαστικού χρήματος και η ηλεκτρονική τιμολόγηση. Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές δίνουν τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να πραγματοποιεί ευκολότερα ελέγχους και να δρα αποτελεσματικά, καθώς μέσω αυτών ενισχύεται η διαφάνεια των συναλλαγών. Η χρήση του πλαστικού χρήματος μπορεί να μειώσει τη φοροδιαφυγή και να αυξήσει τα δημοσία έσοδα. Κάτι ανάλογο ισχύει και για την έκδοση τιμολογίων με ηλεκτρονικό τρόπο, καθώς μέσα από την ηλεκτρονική τιμολόγηση η φορολογική διοίκηση μπορεί να εντοπίσει αδήλωτες συναλλαγές ή πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Πολλές χώρες έχουν προχωρήσει στην σταδιακή ηλεκτρονική τιμολόγηση, όπως χαρακτηριστικά είναι η Ιταλία, η Δανία, η Νορβηγία, κ.λπ.

Αναφορικά με τους φορολογικούς ελέγχους, αυτοί αναμένεται να αποτελέσουν κινητήρια δύναμη για τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων, καθώς θα υπάρχει ο φόβος για κάποιο πιθανό έλεγχο και επομένως η επιβολή κάποιας αυστηρής ποινής ή προστίμου. Η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων αποτελεί επιτακτική ανάγκη για τη φορολογική διοίκηση, καθώς χωρίς αυτή δεν είναι δυνατός ο περιορισμός της φοροδιαφυγής. Αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα μέτρα για την αντιμετώπιση του φαινομένου (Ernst & Young, 2016).

Σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα προτείνεται η οργάνωση των φορολογικών αρχών, η τεχνολογική οργάνωση, η εκπαίδευση των υπαλλήλων και η αύξηση των αποδοχών τους. Σε πρώτη φάση κρίνεται σκόπιμο να δημιουργηθεί ένα οργανωτικό πλαίσιο το οποίο θα καθορίζει με σαφήνεια και ακρίβεια τις επιμέρους αρμοδιότητες της φορολογικής διοίκησης και το οποίο θα παραμένει αμετάβλητο και δεν θα μεταβάλλεται σε κάθε αλλαγή πολιτικών προσώπων, σχημάτων, κ.λπ. Παράλληλα με την οργάνωση των φορολογικών αρχών προτείνεται και η τεχνολογική οργάνωση, η οποία θα συμβάλλει στην ψηφιοποίηση και τη δημιουργία ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης με στόχο την άμεση συγκέντρωση στοιχείων και της αποτελεσματικής και έγκαιρης παρέμβασης της διοίκησης όπου απαιτείται. Όσον αφορά την εκπαίδευση των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης, κρίνεται αναγκαία η διαρκής κατάρτισή τους στην εφαρμογή της νομοθεσίας, της παρακολούθησης των αλλαγών, αλλά και της χρήσης των ΤΠΕ. Προς αυτή τη κατεύθυνση λειτουργεί η Σχολή Επιμόρφωσης του Υπουργείου Οικονομικών, μέσω της οποίας διενεργούνται σεμινάρια με πρακτική εφαρμογή για την εξειδίκευση των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης. Τελευταία ενέργεια που προτείνεται ως λύση για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι η αύξηση των αποδοχών των υπαλλήλων. Οι αποδοχές λειτουργούν ως κίνητρο για την αποτελεσματικότερη εργασία ενώ στην προκειμένη περίπτωση οι χαμηλές απολαβές μπορεί να δημιουργήσουν αντικίνητρα, καθώς είναι πολύ πιθανό οι υπάλληλοι της διοίκησης να εμπλακούν με φαινόμενα διαφθοράς (Καρατζά, 2017).

Τέλος, σε μακροπρόθεσμη βάση, η δημιουργία σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος, η δημιουργία ενός αναπτυξιακού μοντέλου και η δημιουργία φορολογικής συνείδησης για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, αποτελούν τις κυριότερες προτάσεις για την αντιμετώπιση του φαινομένου. Η πολυπλοκότητα και η πολυνομία του φορολογικού συστήματος επηρεάζει και την λειτουργία της

φορολογικής διοίκησης, καθώς η συνεχής ψήφιση νόμων και η έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων, σε συνδυασμό με τα οργανωτικά και τεχνολογικά προβλήματα, καθιστούν δυσκολότερο το έργο τους. Προτείνεται λοιπόν η δημιουργία ενός σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος. Σημαντικό ρόλο στη φοροδιαφυγή διαδραματίζει και η δομή των επιχειρήσεων, η οποία μέχρι σήμερα έδινε κίνητρα για την ανάπτυξη μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Το συγκεκριμένο αναπτυξιακό μοντέλο, όπως ήδη αναφέρθηκε μπορεί πιο εύκολα να συμβάλλει στην αύξηση της φοροδιαφυγής. Προτείνεται λοιπόν το κράτος να δώσει κίνητρα για την ανάπτυξη μεγάλων επιχειρήσεων, οι οποίες ελέγχονται με αποτελεσματικότερο τρόπο ενώ μπορούν να συμβάλλουν στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Τέλος, αναφορικά με τη φορολογική συνείδηση, θα πρέπει να γίνει εστίαση στην ηθική πλευρά της συμμόρφωσης με στόχο την καλλιέργεια της αντίληψης ότι η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί μόνο νομική αλλά και ηθική παράβαση (Ernst & Young, 2016). Ένα παράδειγμα πρακτικής για την δημιουργία φορολογικής συνείδησης προέρχεται από την Καλιφόρνια, όπου σε ετήσια βάση δημοσιεύεται στο διαδίκτυο μια λίστα με ονόματα των 500 μεγαλύτερων φοροφυγάδων (Καρατζά, 2017).

4.6 ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με το νόμο 4337/2015 και το άρθρο 8, όποιος έχει διαπράξει έγκλημα φοροδιαφυγής, τότε έχει κυρώσεις οι οποίες διαφοροποιούνται ανάλογα με τη βαρύτητα της φοροδιαφυγής. Οι κυρώσεις στην προκειμένη περίπτωση είναι οι ακόλουθες:

1. Σε περίπτωση που ο φόρος που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα ή τα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν δηλωθεί, υπερβαίνει το ποσό των 100.000€ ανά φορολογικό έτος και είδος φόρου, τότε ο υπόλογος τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών.
2. Σε περίπτωση που το ποσοστό του φόρου, τέλους, ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ψευδώς, ξεπερνά τις 50.000€ για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή το ποσό των 100.000€ για τα τέλη ή τους φόρους εισφοράς ανά φορολογικό έτος, τότε η ποινή φυλάκισης ορίζεται επίσης σε 2 έτη τουλάχιστον.

3. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς ξεπερνά τις 100.000€ ανά φορολογικό έτος για το φόρο προστιθέμενης αξίας και το ποσό των 150.000€ για τους φόρους εισφοράς και τέλους ανά φορολογικό έτος επίσης, επιβάλλεται ποινή κάθειρξης.
4. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η αποδοχή τέτοιων στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών. Σε περίπτωση που τα πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με στόχο τη φοροδιαφυγή και εντάσσονται σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες, τότε ισχύει η ποινή που ισχύει στις συγκεκριμένες περιπτώσεις και στην παρούσα φάση κατηγορείται μόνο ως αυτουργός ή συμμετέχος. Όταν τα εικονικά ή πλαστά στοιχεία ξεπερνούν το ποσό των 75.000€ ανά φορολογικό έτος, τότε η ποινή φυλάκισης ορίζεται σε 1 έτος, ενώ όταν το ποσό ξεπερνά τις 2000.000€, η ποινή ανέρχεται σε κάθειρξη έως και 10 έτη (ΦΕΚ Α' 129, 2015).

4.7 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Σύμφωνα με μελέτες που έχουν διεξαχθεί και την καταγραφή από στατιστικά στοιχεία, έχει διαπιστωθεί ότι, στη χώρα μας τα έσοδα που χάνονται από την φοροδιαφυγή ανέρχονται από 2% έως 5% περίπου επί του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος. Πρόκειται για ένα μεγάλο ποσοστό που αντικατοπτρίζει το μέγεθος της παραοικονομίας που υπάρχει στη χώρα μας. Το ποσοστό αυτό ανέρχεται περίπου σε 12 δις ευρώ. Για τα νομικά πρόσωπα το ποσοστό της φοροδιαφυγής σε σχέση με το ΑΕΠ ανέρχεται περίπου στο 0,15%. Ένα υψηλό ποσοστό φοροδιαφυγής υπάρχει από την απόδοση του ΦΠΑ, ο οποίος εκτιμάται ότι αποτελεί απώλεια εσόδων σε ποσοστό 3,5% του ΑΕΠ (Georgakopoulos, 2016).

Συγκεκριμένα για το έτος 2018, σύμφωνα με την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, μια στις 2 επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι έχει διαπράξει κάποια φορολογική παράβαση. Το 50,2% των επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν έχουν παραβιάσει τους φορολογικούς κανονισμούς.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένα στατιστικά στοιχεία για τη φοροδιαφυγή κατά την τελευταία τετραετία.

Πίνακας 4.1				
Στατιστικά στοιχεία για τη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα				
Δείκτης	Έτος			
	2015	2016	2017	2018 (1 ^{ος} έως 4 ^{ος})
Αριθμός περιστατικών επιβεβαιωμένης φοροδιαφυγής	327	215	236	85
Αριθμός αναφορών για επιβεβαιωμένη φοροδιαφυγή άνω των 50.000€	294	186	196	70
Ποσό διαπραχθέντων αδικημάτων άνω των 50.000€ (σε εκατ. €)	897	632	498,55	161,74
Πηγή: Angerer, 2018				

Παρατηρείται ότι, από το 2015 και έπειτα ο αριθμός των περιστατικών που έχουν καταγραφεί και αποδειχθεί ότι συνέβαλλαν στην φοροδιαφυγή, έχει σημειώσει μείωση. Αντίστοιχα, πτώση παρουσιάζεται και στα περιστατικά που αναφέρονται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής άνω του ποσού των 50.000€. Για το έτος 2017 σημειώθηκε μια αύξηση σε σχέση με το 2016, ωστόσο δεν ήταν μεγαλύτερη από τα επίπεδα του 2015. Επίσης, το ποσό των αδικημάτων που διαπράχθηκαν και αφορούσαν περιστατικά άνω των 50.000€ ανά περίπτωση, παρουσιάζει πτωτική πορεία από έτος σε έτος. Να σημειώσουμε ότι στοιχεία για το 2018 είναι δημοσιοποιημένα μέχρι και τον μήνα Απρίλιο (Angerer, 2018).

Για το πρώτο τρίμηνο του 2018, ο αριθμός των επιχειρήσεων που έχουν προβεί σε φορολογικό αδίκημα έχει αυξηθεί κατά 65% περίπου σε σχέση με το πρώτο τρίμηνο του 2017. Ωστόσο, για το ίδιο τρίμηνο φαίνεται να υπάρχει μεγαλύτερος αριθμός φορολογικών ελέγχων καθώς ελέγχθηκαν 1066 επιχειρήσεις, περισσότερες κατά 30% σε σχέση με το αντίστοιχο τρίμηνο του 2017. Κάτι τέτοιο αποδεικνύει την προσπάθεια για αντιμετώπιση του φαινομένου, μέσα από την αύξηση των φορολογικών ελέγχων (Chrysopoulos, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΗΣ ΕΤΙΑΡΙΑΣ ΚΡΙ – ΚΡΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΓΑΛΑΚΤΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

5.1 Η ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΡΙ – ΚΡΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΓΑΛΑΚΤΟΣ Α.Β.Ε.Ε.

Η εταιρία Κρι – Κρι αποτελεί μία από τις σημαντικότερες δυνάμεις του κλάδου της γαλακτοβιομηχανίας. Οι εγκαταστάσεις της εταιρίας βρίσκονται στη Βόρεια Ελλάδα και συγκεκριμένα 3 χιλιόμετρα μακριά από την πόλη των Σερρών. Η Κρι – Κρι διαθέτει δύο υπερσύγχρονα εργοστάσια, πλήρως εξοπλισμένα, τα οποία παράγουν γαλακτοκομικά προϊόντα και παγωτά. Σημειώνεται ότι η παραγωγή των παγωτών γίνεται στο ένα εργοστάσιο, ενώ η παραγωγή των γαλακτοκομικών προϊόντων στο άλλο (κρι κρι, Οι εγκαταστάσεις μας).

Πραγματοποιώντας μια σύντομη ιστορική αναδρομή για την εταιρία, να σημειώσουμε ότι η ίδρυσή της έγινε το 1954 ως ένα μικρό ζαχαροπλαστείο που παρήγαγε και πωλούσε παγωτά και είδη ζαχαροπλαστικής στην πόλη. Παράλληλα, ξεκινούν και οι πρώτες διανομές των προϊόντων μέσω χειροκίνητων καροτσιών.

Η τοποθέτηση των πρώτων ηλεκτρικών ψυγείων έγινε την δεκαετία του '60, ενώ την ίδια δεκαετία, η εταιρία μεταφέρεται σε νέους ιδιόκτητους χώρους και εγκαθίσταται η πρώτη αυτόματη γραμμή παραγωγής. Τις δεκαετίες του '80 και '90, η εταιρία προβαίνει στην παραγωγή και άλλων προϊόντων, όπως για παράδειγμα η παραγωγή γιαουρτιού, ενώ σημαντικό ρόλο στην εξέλιξή της διαδραματίζει η δημιουργία υποκαταστήματος στην πόλη της Αθήνας. Η συγκεκριμένη κίνηση δίνει την δυνατότητα στην εταιρία να αποκτήσει φήμη σε εθνική εμβέλεια, αλλά και να αποκτήσει πανελλαδικό δίκτυο διανομής. Την δεκαετία του 2000, η εταιρία καινοτομεί στην αγορά των γαλακτοκομικών προϊόντων, μέσα από την πώληση οικογενειακής συσκευασίας γιαουρτιού (κρι κρι, Η ιστορία μας).

Σήμερα, η εταιρία έχει αποκτήσει όχι μόνο εθνική, αλλά και παγκόσμια εμβέλεια. Από το 2000 και έπειτα, η εταιρία έχει αναπτύξει εξαγωγική δραστηριότητα στην ευρωπαϊκή κυρίως αγορά. Σύμφωνα με το όραμα της εταιρίας, η εξαγωγική δραστηριότητα στηρίζεται στην κατανόηση των αναγκών της κάθε χώρας και την προσφορά προϊόντων υψηλής διατροφικής αξίας και ποιότητας. Η Κρι – Κρι έχει παρουσία σε περισσότερες από 20 χώρες, μεταξύ των οποίων, η Αγγλία, η

Γαλλία, η Δανία, η Ιρλανδία, το Χονγκ Κόνγκ και η Ολλανδία (κρι κρι, Διεθνείς δραστηριότητες).

Στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου περιγράφεται η φορολογική πολιτική της εταιρίας. Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι, βάσει της ετήσιας οικονομικής έκθεσης για τη χρήση του έτους 2017, η κερδοφορία της εταιρίας αποτυπώθηκε ως εξής:

- Κέρδη προ φόρων: 9.890.525€, έναντι 8.161.529€ για το έτος 2016.
- Καθαρά κέρδη μετά από φόρους: 7.336.662€, έναντι 6.236.343 για το έτος 2016 (Κρι κρι, 2018).

5.2 ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους και την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρίας. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), όπως αυτά έχουν εκδοθεί από την επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι κυριότερες λογιστικές αρχές που χρησιμοποιεί η εταιρία σχετίζονται με τη φορολογία, είναι: το Δ.Λ.Π 12, το Δ.Π.Χ.Α. 2 και το Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 23.

Το Δ.Λ.Π. 12 αναφέρει ότι μια οντότητα λογιστικοποιεί όλες τις επιπτώσεις στο φόρο εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων. Οι τροποποιήσεις διευκρινίζουν επίσης το λογιστικό χειρισμό σχετικά με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε μη πραγματοποιηθείσες ζημίες που έχουν προκύψει από δάνεια που επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

Αναφορικά με το Δ.Π.Χ.Α. 2, έχει εισαχθεί μια εξαίρεση βάσει της οποίας, μια παροχή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται σαν να επρόκειτο να διακανονιστεί εξ ολοκλήρου σε συμμετοχικούς τίτλους, στις περιπτώσεις που ο εργοδότης υποχρεούται να παρακρατά ένα ποσό προς κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων των εργαζομένων που προκύπτουν από παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και να το αποδίδει στις φορολογικές αρχές.

Τέλος, το Ε.Δ.Δ.Π.Χ. 23, το οποίο έχει συνταχθεί από επιτροπή διερμηνειών για τα διεθνή πρότυπα, αναφέρεται στην αβεβαιότητα σχετικά με το χειρισμό των θεμάτων που άπτονται της φορολογίας εισοδήματος. Η διερμηνεία παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με την αναγνώριση και επιμέτρηση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος όταν υπάρχει αβεβαιότητα για τη φορολογική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων. Στα στοιχεία αυτά συμπεριλαμβάνονται το φορολογητέο κέρδος ή ζημία, η φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τα φορολογικά κέρδη ή ζημίες, καθώς και οι φορολογικοί συντελεστές. Σημειώνεται ότι σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, η συγκεκριμένη διερμηνεία δεν έχει υιοθετηθεί (Κρι κρι, 2018).

5.3 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος προκύπτει τόσο από τους τρέχοντες, όσο και από τους αναβαλλόμενους φόρους. Οι αναβαλλόμενοι φόροι, αποτελούν φόρους ή φορολογικές ελαφρύνσεις που σχετίζονται με κέρδη ή ζημίες της τρέχουσας χρήσης, αλλά θα καταλογισθούν σε μελλοντικές χρήσεις. Ο φόρος εισοδήματος καταχωρείται στα αποτελέσματα, με μοναδική εξαίρεση τις συναλλαγές που αφορούν τα ίδια κεφάλαια και καταχωρούνται απευθείας σε αυτά.

Οι αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος αποτελούν τη διαφορά μεταξύ φορολογικής αναγνώρισης των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού και της λογιστικής τους αναγνώρισης στα πλαίσια της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Η διοίκηση της Κρι - Κρι Α.Β.Ε.Ε. προβαίνει σε εκτιμήσεις για τον προσδιορισμό της πρόβλεψης του φόρου εισοδήματος. Ωστόσο, υπάρχουν πολλές συναλλαγές και υπολογισμοί κατά τη διάρκεια της κανονικής ροής των εργασιών με αποτέλεσμα ο τελικό φόρος εισοδήματος να μην μπορεί να υπολογισθεί με ακρίβεια. Η εταιρεία αναγνωρίζει τις υποχρεώσεις για φορολογικά θέματα, βάσει εκτιμήσεων κατά πόσο θα προκύψουν επιπρόσθετοι φόροι. Σε περίπτωση που το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα διαφέρει από τα ποσά που εκτιμήθηκαν αρχικά, οι διαφορές θα επηρεάσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, κατά την περίοδο που γίνεται ο προσδιορισμός τους.

Σημειώνεται ότι, ο προσδιορισμός των προβλέψεων για το φόρο εισοδήματος απαιτεί κρίση από τη διοίκηση της εταιρίας. Ύστερα από τον προσδιορισμό του οριστικού αποτελέσματος, η εταιρία συγκρίνει την εκτίμησή της με βάση το αποτέλεσμα και πράττει αναλόγως. Σε περίπτωση διαφορών σε ποσοστό μεγαλύτερο από 30% σε σχέση με τις εκτιμήσεις της διοίκησης, η εταιρία προβαίνει σε αύξηση της υποχρέωσης για τον τρέχον φόρο εισοδήματος. Σε περίπτωση που η διαφορά είναι ευνοϊκή για την επιχείρηση (μικρότερη από 30% σε σχέση με τις εκτιμήσεις της διοίκησης), τότε η υποχρέωση της εταιρίας για τον τρέχον φόρο εισοδήματος μειώνεται (Κρι κρι, 2018).

Ο φόρος εισοδήματος για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε. παρουσιάζεται μέσα από τον ακόλουθο πίνακα. Σημειώνεται ότι, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με ποσοστό 29% επί του φορολογικού κέρδους χρήσης.

Πίνακας 5.1		
Φόρος εισοδήματος Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε.		
<i>Φόρος εισοδήματος</i>	<i>1/1 – 31/12/2017</i>	<i>1/1 – 31/12/2016</i>
Φόρος χρήσης	1.429.569 €	1.283.665 €
Αναβαλλόμενος φόρος	505.889 €	641.521 €
Διαφορά από οριστικοποίηση φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων	761.350 €	0
Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις	(142.994 €)	0
ΣΥΝΟΛΟ	2.553.864 €	1.925.186 €
Πηγή: Κρι κρι, 2018		

Αναφορικά με τη φορολογική δαπάνη, αυτή αναλύεται στον επόμενο πίνακα.

Πίνακας 5.2		
Φορολογική δαπάνη Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε.		
<i>Φορολογική δαπάνη</i>	<i>1/1 – 31/12/2017</i>	<i>1/1 – 31/12/2016</i>

Κέρδη προ φόρων	9.890.525 €	8.161.529 €
Φόρος με συντελεστή 29%	2.868.252 €	2.366.843 €
Εισόδημα που δεν υπόκειται σε φόρο	(69.076 €)	(451.876 €)
Έξοδα που δεν εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς	15.272 €	10.218 €
Διαφορά από οριστικοποίηση φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων	(117.640 €)	0
Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις	(142.944 €)	0
ΦΟΡΟΙ	2.553.864 €	1.925.186 €
Πηγή: Κρι κρι, 2018		

Η διοίκηση της εταιρίας έχει ως στόχο την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης στηριζόμενη στα κίνητρα που παρέχονται από τη φορολογική νομοθεσία (Κρι κρι, 2018).

5.4 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Σύμφωνα με τη νομοθεσία, οι εταιρίες είναι υπόχρεες στο σχηματισμό τακτικού αποθεματικού σε ετήσια βάση. Το αποθεματικό σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη χρήσης και ισοδυναμεί με 5% και έως το 1/3 του συνόλου του μετοχικού κεφαλαίου. Η διανομή του τακτικού αποθεματικού κατά τη διάρκεια ζωής της εταιρίας απαγορεύεται.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά αποτελούν μη διανεμηθέντα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία, βάσει ειδικών διατάξεων και αναπτυξιακών νόμων. Στη συγκεκριμένη κατηγορία εντάσσονται κυρίως ποσά από επενδύσεις και δεν διανέμονται, ούτε εμπίπτουν σε φορολογικές υποχρεώσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως είναι οι πωλήσεις συμμετοχών μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τα αποθεματικά φορολογούνται με παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Για την εταιρία Κρι - Κρι Α.Β.Ε.Ε. για την χρήση που εξετάστηκε δεν πραγματοποιήθηκε διανομή ειδικώς φορολογηθέντων αποθεματικών και επομένως δεν λογιστικοποιήθηκαν σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις (Κρι κρι, 2018).

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρουσιάζονται της εταιρίας για τη χρήση του έτους 2017.

Πίνακας 5.3		
Αποθεματικά για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε.		
<i>Αποθεματικά</i>	<i>1/1 – 31/12/2017</i>	<i>1/1 – 31/12/2016</i>
Τακτικό αποθεματικό	2.199.320 €	1.909.586 €
Έκτακτα αποθεματικά	38.275 €	38.275 €
Αφορολόγητα αποθεματικά Ν. 2601/98	962.579 €	962.579 €
Αφορολόγητα αποθεματικά Ν. 3299/04	15.941.253 €	14.586.752 €
Αφορολόγητα αποθεματικά από απαλλ. φορολογικά έσοδα	306.949 €	306.949 €
Αφορολόγητα αποθεματικά από έσοδα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο	84.888 €	84.888 €
Αποθεματικό αναλογιστικών κερδών/ ζημιών	(33.763 €)	6.851 €
ΣΥΝΟΛΟ	19.499.501 €	17.885.880 €
Πηγή: Κρι κρι, 2018		

5.5 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις συμψηφίζονται με τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν υπάρχει το δικαίωμα του συμψηφισμού και υπόκεινται στην ίδια φορολογική αρχή. Για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε., οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, έχουν υπολογιστεί ως εξής:

Πίνακας 5.4
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε.

<i>Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις</i>	<i>Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης</i>	<i>Πρόβλεψη υποχρέωσης παροχών συνταξιοδότησης</i>	<i>Προβλέψεις απομείωσης πελατών</i>	<i>Λοιπά</i>	<i>Σύνολο</i>
1/1/2016	19.803€	186.167€	540.633€	11.090€	757.693€
Χρέωση/ πίστωση στην Κατάσταση αποτελεσμάτων	(14.925€)	2.240€	(437.404€)	166.773€	(283.316€)
31/12/2016	4.878€	188.407€	103.229€	177.863€	474.377€
Χρέωση/ πίστωση στην Κατάσταση αποτελεσμάτων	(15.402€)	20.422€	40.413€	(107.845€)	(62.412€)
Χρέωση/ πίστωση στα ίδια κεφάλαια	0	16.589€	0	0	16.589€
31/12/2017	(10.524€)	225.418€	143.642€	70.018€	428.554€
Πηγή: Κρι κρι, 2018					

Ολοκληρώνοντας, οι απαιτήσεις/ υποχρεώσεις της εταιρίας για το φόρο εισοδήματος, έχουν υπολογιστεί ως εξής:

Πίνακας 5.5		
Απαιτήσεις φόρου εισοδήματος για την εταιρία Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε.		
<i>Απαιτήσεις/ υποχρεώσεις</i>	<i>1/1 – 31/12/2017</i>	<i>1/1 – 31/12/2016</i>
Φόρος εισοδήματος	1.417.902 €	1.225.009 €
Προκαταβολή φόρου	(1.978.073 €)	(635.129 €)
Πρόβλεψη για ανέλεγκτες χρήσεις	0	142.944 €
ΣΥΝΟΛΟ	(560.170 €)	732.825 €
Πηγή: Κρι κρι, 2018		

Σημειώνεται ότι για το έτος 2016, η εταιρία είχε σχηματίσει πρόβλεψη συνολικού ύψους 142.944€ για ενδεχόμενη επιβολή πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων από το φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 2009 και 2010 (Κρι κρι, 2018).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η φορολογία αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για την χώρα. Μέσα από την είσπραξη φόρων, οι κυβερνήσεις μπορούν να αυξήσουν τα έσοδά τους και να χρηματοδοτήσουν κρατικές δαπάνες, όπως έχει σχεδιαστεί κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Κρατικές δαπάνες που μπορεί να χρηματοδοτήσει μια χώρα μέσα από τη φορολογία είναι οι δαπάνες για την υγεία, την εκπαίδευση, την κοινωνική πρόνοια, την ευημερία των πολιτών, την προστασία του περιβάλλοντος, κ.λπ. Η φορολογία συμβάλλει επίσης και στην σταθεροποίηση της οικονομίας και την ανακατανομή του εισοδήματος.

Οι φόροι που επιβάλλονται από ένα κράτος διακρίνονται με βάση διάφορα κριτήρια όπως για παράδειγμα, το ποιος είναι αυτός που φορολογείται, τι φορολογείται, με ποιο συντελεστή, κ.λπ. Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας πραγματοποιήθηκε ανάλυση της φορολογικής στρατηγικής για τις επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις αποτελούν νομικές οντότητες, οι οποίες ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής των εταίρων, το κεφάλαιο, τα ζητήματα συγκρότησης και λειτουργίας της επιχείρησης, μπορούν να λάβουν διάφορες μορφές. Η πρώτη μορφή επιχείρησης είναι η ατομική επιχείρηση, η οποία είναι προσωπική. Οι εταιρίες διακρίνονται σε προσωπικές, μικτές και κεφαλαιουχικές, έχοντας επιμέρους μορφές, όπως Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.ΚΕ. και Α.Ε.

Η φορολογία των νομικών οντοτήτων γίνεται με συντελεστή 29% επί του καθαρού αποτελέσματος. Στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, τα κέρδη που προκύπτουν από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων. Επιπλέον, υπάρχουν περιπτώσεις όπου το εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας να φορολογείται αυτοτελώς. Ειδικούς φορολογικούς συντελεστές φέρουν για παράδειγμα τα ακίνητα και τα μερίσματα που διανέμονται από μικτές και κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Στα πλαίσια της φορολογικής στρατηγικής της χώρας μας, υπάρχει η προκαταβολή του φόρου, καθώς και φορολογικά κίνητρα. Στην πρώτη περίπτωση, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος βεβαιώνεται ποσό ίσο με 100% του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο οποίος αναλογεί στο

εισοδήμα του τρέχοντος έτους. Τα φορολογικά κίνητρα μπορεί να είναι κίνητρα ευρεσιτεχνίας, η κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών, κίνητρα για την ενίσχυση θέσεων απασχόλησης, αλλά και κίνητρα για την παραγωγή οπτικοακουστικών έργων.

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που έχει να αντιμετωπίσει η φορολογική διοίκηση είναι αυτό της φοροδιαφυγής. Η φοροδιαφυγή σημαίνει ότι ένα κράτος στερείται από έσοδα με αποτέλεσμα κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού να δυσχεραίνεται ο προγραμματισμός και χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών και επενδύσεων. Κάτι τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα να αναζητούνται εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης όπως για παράδειγμα ο δανεισμός με φυσικό επακόλουθο, την αύξηση του χρέους. Τα αίτια της φοροδιαφυγής οφείλονται σε πολιτικό, τεχνολογικό, πολιτισμικό και οργανωτικό επίπεδο.

Η δημιουργία ενός σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος, η εκπαίδευση των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης και η αύξηση των αποδοχών τους, η τεχνολογική οργάνωση και η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων, αποτελούν ορισμένες από τις προτάσεις που έχουν γίνει για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, όχι μόνο σε βραχυπρόθεσμο αλλά και σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Τέλος, παρουσιάστηκε ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η φορολογική απεικόνιση της εταιρίας Κρι – Κρι Α.Β.Ε.Ε. Η διοίκηση της Κρι - Κρι Α.Β.Ε.Ε. προβαίνει σε εκτιμήσεις για τον προσδιορισμό της πρόβλεψης του φόρου εισοδήματος. Η εταιρεία αναγνωρίζει τις υποχρεώσεις για φορολογικά θέματα, βάσει εκτιμήσεων κατά πόσο θα προκύψουν επιπρόσθετοι φόροι. Ύστερα από τον προσδιορισμό του οριστικού αποτελέσματος, η εταιρία συγκρίνει την εκτίμησή της με βάση το αποτέλεσμα και πράττει αναλόγως. Η εταιρία καλύπτει ένα ευρύ φάσμα φόρων, όπως είναι ο φόρος επί των κερδών, οι αναβαλλόμενοι φόροι και απαιτήσεις, ο Φ.Π.Α. και οι φόροι απασχόλησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Angerer, J. (2018). *Tax collection in Greece: state of play*. Economic Governance Support Unit: European Parliament.

Ernst & Young. (2016). *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησής της*. Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης διαΝΕΟσις.

Litina, A., & Palivos, T. (2015). *Corruption and tax evasion. Reflections on Greek tragedy*. Working Paper, Bank of Greece.

Matsaganis, M., Leventi, C., & Flevotomou, M. (2012). *The crisis and tax evasion in Greece. What are the distributional implications?* CESifo Forum, 26-32.

Premium Consulting. (2018). *Συντελεστές φορολογίας 2018*. Σύμβουλοι Επιχειρήσεων Premium Consulting & Γραφείο Φορολογικών/ Λογιστικών Υπηρεσιών Χ. Σπυροπούλου & Συνεργάτες.

Wagenknecht, S. (2007). *Έκθεση σχετικά με τη συμβολή της φορολογικής πολιτικής στη στρατηγική της Λισαβόνας*. Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών. (2018). *Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Συγκριτική ανάλυση και προτάσεις αναμόρφωσης*. διαΝΕΟσις.

Καλοπήτα, Δ. (2017). *Φοροδιαφυγή – φοροαποφυγή, οικονομικό έγκλημα. Ο ρόλος των τραπεζών*. Διπλωματική εργασία. Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην Τραπεζική. Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Καρατζά, Α. (2017). *Παραοικονομία & φοροδιαφυγή. Η χώρα χρειάζεται λύσεις*.

Κούτσος, Σ. (2017). *Ανάλυση φορολογικών στρατηγικών των επικρατέστερων νομικών οντοτήτων*. Διπλωματική εργασία. Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Διοίκηση Επιχειρήσεων. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Κρι κρι. (2018). *Ετήσια οικονομική έκθεση χρήσεως 2017*.

Παναγιώτου, Π. (2014). *Εμπορικό δίκαιο. Μεταβολές και συμπληρώσεις*. Πάτρα: Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Παπαδάτου, Θ. & Πομόνης, Ν. (2006). *Η λογιστική των εμπορικών εταιριών*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ.

ΦΕΚ Α' 129. (2015). *Νόμος υπ' αριθ. 4337. Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 151. (1994). *Νόμος υπ' αριθ. 2238. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 167. (2013). *Νόμος υπ' αριθ. 4172. Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 170. (2013). *Νόμος υπ' αριθ. 4174. Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 251. (2014). *Νόμος υπ' αριθ. 4308. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 86. (2012). *Νόμος υπ' αριθ. 4072. Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – νέα εταιρική μορφή – σήματα – μεσίτες ακινήτων – ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α., Πέρρου, Κ., & Πανταζόπουλος, Π. (2014). *Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου. Η έννοια του φόρου. Οι διακρίσεις των φόρων*. Φορολογικό Δίκαιο. ΠΜΣ Δημοσίου Δικαίου.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Chrysopoulos, P. (2018). *One – in – two Greek businesses ‘breaking tax laws’*.

Ανακτήθηκε από,

<https://greece.greekreporter.com/2018/06/04/one-in-two-greek-businesses-breaking-tax-laws/> [12 Μαρτίου 2019]

Georgakopoulos, T. (2016). *Tax evasion in Greece – a study*. Ανακτήθηκε από,

<https://www.dianeosis.org/en/2016/06/tax-evasion-in-greece/> [12 Φεβρουαρίου 2019]

OECD. (2018). *Tax on corporate profits*. Ανακτήθηκε από,

<https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart> [17 Ιανουαρίου 2019]

OECD. (2018). *Tax revenue*. Ανακτήθηκε από, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

[11 Ιανουαρίου 2019]

Startup Greece. (χ.η.). *Διαδικασία ίδρυσης - σύστασης Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)*.

Ανακτήθηκε από,

<https://startupgreece.gov.gr/el/procedures-laws-regulations/%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%B1-%CE%AF%CE%B4%CF%81%CF%85%CF%83%CE%B7%CF%82-%CF%83%CF%8D%CF%83%CF%84%CE%B1%CF%83%CE%B7%CF%82-%CE%BF%CE%BC%CF%8C%CF%81%CF%81%CF%85%CE%B8%CE%BC%CE%B7%CF%82-%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B5%CE%AF%CE%B1%CF%82-%CE%BF%CE%B5> [11 Ιανουαρίου 2019]

TaxExperts, (2014). *Συντελεστές φορολογίας*. Ανακτήθηκε από,

<https://www.taxexperts.gr/%CE%B5%CF%81%CE%B3%CE%B1%CE%BB%CE%B5%CE%AF%CE%B1/%CF%83%CF%85%CE%BD%CF%84%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CF%83%CF%84%CE%AD%CF%82->

[%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82](#) [4 Φεβρουαρίου 2019]

Taxheaven. (2009a). *Άρθρα σύσταση – ίδρυση ΕΠΕ*. Ανακτήθηκε από, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/7894> [24 Ιανουαρίου 2019]

Taxheaven. (2009b). *Άρθρα σύσταση – ίδρυση ΑΕ*. Ανακτήθηκε από, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/7895> [15 Ιανουαρίου 2019]

Taxheaven. (2019). *Τα φορολογικά κίνητρα των στρατηγικών «επενδύσεων»*. Ανακτήθηκε από, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/44277#> [10 Μαΐου 2019]

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. *Κατάλογος εντύπων σε ηλεκτρονική μορφή*. Ανακτήθηκε από, http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Polites/e_entipa/e_entipa_docs.html [06 Φεβρουαρίου 2019]

Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης & Αυτοδιοίκησης. (χ.η.). *N. 4072/2012. Ομόρρυθμη εταιρεία*. Ανακτήθηκε από, <http://gemi.ebeh.gr/images/attached/2.%CE%9F%CE%9C%CE%9F%CE%A1%CE%A1%CE%A5%CE%98%CE%9C%CE%97%CE%95%CE%A4%CE%91%CE%99%CE%A1%CE%95%CE%99%CE%91.pdf> [18 Δεκεμβρίου 2018]

Καραγιάννης & συνεργάτες. (χ.η.). *Έννοια και χαρακτηριστικά της ανώνυμης εταιρίας (ΑΕ)*. Ανακτήθηκε από, <https://www.karagiannislawfirm.gr/emporiko-dikaio/2408-anonimi-eteria-enia-charaktiristika> [15 Μαρτίου 2019]

ΚΕΜΕΛ. (χ.η.). *Ποιος τύπος επιχείρησης είναι καταλληλότερος για τον νέο επιχειρηματία*; Ανακτήθηκε από, <https://www.kemel.gr/articles/poios-typos-epiheirisis-einai-katalliloterogia-ton-neo-epiheirimatia> [22 Μαρτίου 2019]

Κοσμίδης & συνεργάτες, Δικηγορική εταιρία. (χ.η.). *Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)*. Ανακτήθηκε από, <http://www.dikigoros.com.gr/etaireia-periorismenis- euthinis.html> [24 Ιανουαρίου 2019]

Κρι κρι (χ.η.). *Διεθνείς δραστηριότητες*. Ανακτήθηκε από, <https://www.krikri.gr/diethnes/64/diethneis-drastiriotites> [28 Μαρτίου 2019]

Κρι κρι (χ.η.). *Η ιστορία μας*. Ανακτήθηκε από, <https://www.krikri.gr/211-istoria> [28 Μαρτίου 2019]

Κρι κρι (χ.η.). *Οι εγκαταστάσεις μας*. Ανακτήθηκε από, <https://www.krikri.gr/212-egkatastaseis> [29 Μαρτίου 2019]

Λαμπίρης, Γ. (2018). *Πως φορολογούνται τα κέρδη από ατομική επιχείρηση*. Ανακτήθηκε από, <http://www.forologikanea.gr/news/pos-forologountai-ta-kerdi-apo-atomiki-epixeirisi/> [18 Φεβρουαρίου 2019]

Σγουρινάκης, Ν. (2012). *Οι βασικές αρχές της φορολογίας*. Ανακτήθηκε από, <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/17130/%CE%9F%CE%B9-%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%AD%CF%82-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82> [12 Δεκεμβρίου 2018]

Σγουρινάκης, Ν. (2014). *Τα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Ανακτήθηκε από, <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/19770/%CE%A4%CE%B1-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE>

[Ε%AC-%CE%B2%CE%B9%CE%B2%CE%BB%CE%AF%CE%B1,-
%CF%83%CF%8D%CE%BC%CF%86%CF%89%CE%BD%CE%B1-
%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%B1-
%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AC-
%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-
Ε%AC-%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1](#)

[17 Δεκεμβρίου 2018]

Τσοχαντάρης, Χ. (2017). *Συνταγματικές αρχές και φορολογία*. Ανακτήθηκε από, <https://insuranceworld.gr/40861/eidiseis/syntagmatikes-arches-ke-forologia/>

[16 Δεκεμβρίου 2018]

ΦΕΚ Α, 117. (2016). *Νόμος υπ' αριθμ. 4339. Θεσμικό πλαίσιο για τη σύσταση καθεστώτων ενισχύσεων ιδιωτικών επενδύσεων για την περιφερειακή και οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Σύσταση αναπτυξιακού συμβουλίου και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

Φορολογικά νέα. (χ.η.). *Ατομική εταιρία*. Ανακτήθηκε από, <http://www.forologikanea.gr/pages/display/atomiki-etairia/>

[12 Ιανουαρίου 2019]

Φορολογικά νέα. (χ.η.). *Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ)*. Ανακτήθηκε από, <http://www.forologikanea.gr/pages/display/etairies-periorismenis-euthunisepe/>

[20 Δεκεμβρίου 2018]